

О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок

УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ

Навчальний посібник

Тернопіль, 2013

УДК 336.221.4
ББК 261 65.9 (4Укр) 261.4
Д 37

Автори:

Десятнюк Оксана Миронівна – доктор економічних наук, професор кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

Маршалок Тарас Ярославович – кандидат економічних наук, доцент кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

Рецензенти:

Алексєєв Ігор Валентинович - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»

Вишневецький Валентин Павлович - доктор економічних наук, професор, Академік НАН України, заступник директора Інституту економіки промисловості НАН України

Тимченко Олена Миколаївна – доктор економічних наук, професор кафедри фінансів Київського національного економічного університету

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист №1/11-5309 від 13.03.13 р.)*

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 1 від 22.10.2012 р.)*

Десятнюк О. М.

Д 37 **Управління податковим боргом : навчальний посібник / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль : Вектор, 2013. - 340 с.**

У навчальному посібнику висвітлено теоретичні та практичні засади управління податковим боргом в Україні: соціально-економічний зміст та структуру податкового боргу, основи правового регулювання та організаційного забезпечення управління податковою заборгованістю, порядок обліку і погашення податкового боргу, методику застосування організаційно-тактичних заходів його погашення, механізми розстрочення, відстрочення та списання податкової заборгованості, а також зарубіжний досвід використання методів примусового стягнення податків і зборів.

Посібник підготовлений на основі чинного законодавства України з питань організації та методики погашення податкового боргу платниками податків.

Рекомендується для студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, а також спеціалістів-практиків, діяльність яких пов'язана із процесом справляння податків.

УДК 336.221.4
ББК 261 65.9 (4Укр) 261.4

© О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок, 2013

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	8
РОЗДІЛ 1. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО БОРГУ	10
1.1. Сутність і причини виникнення податкового боргу	10
1.2. Тенденції податкової заборгованості в Україні: загальнодержавний та галузевий аспекти.....	14
1.3. Механізм формування і структура податкового боргу.....	23
1.4. Типологізація податкового боргу та його складові	35
Контрольні запитання і завдання	41
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ В УКРАЇНІ	42
2.1. Законодавча база та методи управління податковим боргом.....	42
2.2. Організаційні засади діяльності Державної податкової служби України щодо погашення податкового боргу.....	48
2.3. Порядок призначення податкового керуючого, його обов'язки та етапи роботи з боржниками	54
Контрольні запитання і завдання:.....	62
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ПОДАТКОВОГО БОРГУ У ДПС УКРАЇНИ.....	64
3.1. Основи методології обліку та категорії складності випадків податкового боргу.....	64
3.2. Статуси податкового боргу.....	66
3.3. Призначення та порядок ведення «Картки боржника».....	71
3.4. Моніторинг застосування процедур погашення податкового боргу	74
Контрольні запитання і завдання:.....	91

РОЗДІЛ 4. ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	92
4.1. Джерела погашення податкового боргу платника податків.....	92
4.2. Порядок використання додаткових джерел погашення.....	94
4.3. Погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств ..	99
4.4. Погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством.....	101
4.5. Погашення податкового боргу у разі реорганізації платника податків	105
4.6. Порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи недієздатними, а також неповнолітніх осіб	109
Контрольні запитання і завдання:	111
РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ З ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ	112
5.1. Податкова застава	112
5.1.1. Зміст і виникнення права податкової застави.....	112
5.1.2. Опис майна, на яке поширюється право податкової застави	114
5.1.3. Реєстрація податкової застави та узгодження операцій із заставленим майном	117
5.1.4. Припинення податкової застави	118
5.1.5. Порядок проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі.....	119
5.1.6. Основні функції та повноваження податкового керуючого щодо податкової застави.....	122
5.2. Адміністративний арешт майна	123
5.2.1. Поняття та обставини, за яких застосовується адміністративний арешт майна.....	123

5.2.2. Порядок застосування адміністративного арешту майна.....	126
5.2.3. Функції виконавця рішення щодо адміністративного арешту майна.....	126
5.2.4. Особливості застосування арешту при тимчасовому затриманні майна та арешту коштів на рахунку платника податків.....	128
5.2.5. Порядок продовження та припинення адміністративного арешту майна та прийняття рішення про звільнення його з-під арешту.....	131
5.3. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі.....	133
5.3.1. Загальні положення організації продажу майна.....	133
5.3.2. Умови проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі.....	137
5.3.3. Порядок проведення конкурсу.....	140
5.3.4. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу.....	143
5.3.5. Порядок зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів.....	144
5.3.6. Порядок компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна платників податків, яке перебуває у податковій заставі.....	148
5.3.7 Основні функції та повноваження податкового керуючого щодо продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів.....	149
Контрольні запитання і завдання:.....	150

РОЗДІЛ 6. ПОРЯДОК РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ АБО ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ	152
6.1. Загальна характеристика розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.....	152
6.2. Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин	157
6.3. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків.....	160
6.4. Оцінка фінансово-господарського стану підприємств з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).....	166
6.4.1. Загальні положення та об'єкти аналізу фінансово-господарського стану підприємств.....	166
6.4.2. Методичне забезпечення аналізу фінансового стану.....	169
6.5. Аналіз фінансового стану фізичних осіб з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).....	190
6.5.1. Загальні положення та об'єкти аналізу фінансового стану фізичних осіб.....	190
6.5.2. Методичне забезпечення аналізу фінансового стану фізичної особи.....	192
6.6. Сплата розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих процентів	203
Контрольні запитання і завдання:	210
РОЗДІЛ 7. МЕХАНІЗМ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ, СТРОКИ ДАВНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПОРЯДОК ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ	211
7.1. Списання безнадійного податкового богу	211
7.2. Строки давності у податковому законодавстві.....	215

7.3. Алгоритм дій органів державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство.....	219
7.4. Застосування строку давності при стягненні податкового боргу	226
7.5. Строки давності при поверненні помилково або надміру сплачених сум податків і зборів.	227
7.5.1. Загальні положення щодо строків давності.....	227
7.5.2. Повернення податку з доходів фізичних осіб.....	232
7.5.3. Повернення податку на прибуток підприємств.....	235
7.5.4. Повернення податків на зовнішньоекономічну діяльність.....	236
Контрольні запитання і завдання:.....	238
РОЗДІЛ 8. ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ТА ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ЗА ЗАПИТАМИ КОМПЕТЕНТНИХ ОРГАНІВ ІНОЗЕМНИХ ДЕРЖАВ. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ПРИМУСОВОГО СТЯГНЕННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	239
8.1. Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.....	239
8.2. Порядок надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах	242
8.3. Заходи щодо стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах	243
8.4. Зарубіжний досвід використання методів примусового стягнення податків і зборів	244
Контрольні запитання і завдання:.....	256
ТЕСТИ.....	257
ЛІТЕРАТУРА	278
ДОДАТКИ.....	283

ПЕРЕДМОВА

Важливою умовою формування цивілізованих ринкових відносин в Україні є побудова і функціонування ефективної податкової системи. Перехід до суто ринкової економіки обумовлює потребу у трансформації як системи оподаткування, так і методів розрахунків та сплати податків і зборів, а відповідно, і механізму їх адміністрування. Водночас існуючі дисбаланси вітчизняної податкової системи зумовлюють недосконалість податкового адміністрування, що значною мірою впливає на виникнення податкового боргу та тіньових відносин у фінансовій сфері. Це обумовлено як кумулятивністю системи оподаткування, так і недоліками у формуванні адміністративно-правових механізмів контролю виконання платниками податків своїх податкових обов'язків, запобігання виникненню податкової заборгованості та забезпечення її своєчасного погашення.

Вирішення зазначених проблем актуалізує необхідність переорієнтації діяльності контролюючих органів у напрямках попередження порушень норм податкового законодавства і потребує комплексних науково-практичних досліджень специфіки формування податкового боргу та його економічної сутності, які дали б змогу поглибити теоретичні основи та прикладні розробки з питань підвищення ефективності управління податковою заборгованістю.

Через низький рівень добровільності сплати податків в Україні, значна частка доходів бюджету формується внаслідок індивідуального впливу податкових органів на платників податків та застосування методів примусу. Враховуючи існування в Україні значної недоїмки по платежах до бюджетів та державних цільових фондів, удосконалення процесу погашення податкового боргу є одним із основних завдань державної податкової служби та домінуючим напрямком реформування системи адміністрування податків.

Навчальний посібник, який підготовлено відповідно до програми з навчальної дисципліни «Управління податковим боргом», покликаний допомогти студентам опанувати теоретичні і прикладні основи формування податкового боргу та

організаційно-тактичні заходи управління заборгованістю платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами. У посібнику розкрито соціально-економічний зміст та структуру податкового боргу, основи правового регулювання та організаційного забезпечення управління податковою заборгованістю, порядок обліку і погашення податкового боргу, методичку застосування організаційно-тактичних заходів його погашення, механізми розстрочення, відстрочення та списання податкової заборгованості, а також зарубіжний досвід використання методів примусового стягнення податків і зборів.

Теоретичну базу навчального посібника формують праці провідних зарубіжних та вітчизняних учених-економістів і практиків з широкого спектра проблем, пов'язаних з управлінням податкового боргу. Інформаційною основою підготовки видання є законодавчі і нормативні акти з питань оподаткування, податкового регулювання та управління, звітні дані Міністерства фінансів України і Державного казначейства України, матеріали Державної податкової служби України та Державного комітету статистики України.

Навчальний посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, слухачів центрів підготовки магістрів, аспірантів, працівників органів Державної податкової служби. Він буде корисним студентам при самостійному вивченні курсу, підготовці індивідуальних робіт, виконанні практичних завдань, здачі іспитів та в подальшій практичній діяльності у системі органів податкової служби держави.

Опанування змісту навчального посібника сприятиме формуванню ефективних рішень стосовно зміщення акцентів у стратегії діяльності податкової служби в сторону добровільної сплати платежів, а також пошуку адекватних технологій податкового сервісу.

РОЗДІЛ 1.

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО БОРГУ

1.1. Сутність і причини виникнення податкового боргу

Домінуючим показником ефективності реалізації податкової політики держави та функціонування податкової системи є рівень добровільної сплати податків і зборів. Разом з тим, частка податкових надходжень, сплачених добровільно, у визначені діючим законодавством терміни є одним із найважливіших показників ефективності адміністрування податків органами Державної податкової служби України.

Це викликає потребу у розробці і реалізації дієвих державних програм щодо створення стимулюючих умов для добровільності сплати податків суб'єктами господарювання. Ще Адам Сміт відмітив, що підприємець як „власник капіталу” є громадянином всього світу і при необхідності ніщо його не зупинить залишити ту державу, в якій він постійно зазнає образливих дій проти нього стосовно оподаткування обтяжливим податком, і при можливості він переведе свій капітал до тієї країни, де зможе вільно вести свої справи та користуватись своїм майном.¹

Пошук шляхів зростання рівня добровільної сплати податків є актуальним питанням сьогодення. Саме добровільна сплата повинна бути основним джерелом поповнення бюджету, а основною функцією податкових органів – моніторинг цього процесу.

Однак розбудова податкової системи України проходить у складний період формування економіки ринкового типу, супроводжуючись кризовими явищами практично у всіх сферах суспільного життя. За таких умов масового поширення набувають порушення податкового законодавства. В реальному процесі оподаткування ідеальні вимоги економічної гармонії й соціальної справедливості неминуче порушуються, з одного боку, через

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатств народов : кн. первая / А. Смит. – М. : Ось-89, 1997. – 256 с.

недосконалість реалізації державою податкової політики, а з іншого – в наслідок морального релятивізму суспільства.

Причини і джерела форм опору фіску знаходяться у складній структурі бізнесу та господарських зв'язків, у складності податкового законодавства тощо. «Сам податок, як форма примусу впливає на вибір між сплатою і ухилянням. На відміну від нудного обов'язку дисциплінованого платника для декого ухилення стає азартною ризиковою грою, учасник якої зважає шанси одержати вищий дохід перед загрозою можливого викриття».¹

Як свідчить фіскальна практика, в Україні спостерігається тенденція зростання і підвищення суспільної небезпеки податкових злочинів, що обумовлює актуальність проблеми боротьби з ними. Ймовірність виявлення порушень податкового законодавства залежить від багатьох факторів, серед яких найважливішими, є величина ресурсів, вкладених у контролюючі органи, та зусиль, що забезпечують виконання фіскальних завдань самими платниками податків.

Проблема своєчасного надходження коштів до бюджету актуалізує для податкових органів завдання щодо більш ефективного забезпечення виконання платниками податків грошових зобов'язань перед державою та, відповідно, скорочення їх податкового боргу. Негативний вплив податкової заборгованості платників податків на стабільність податкової системи й результативність її розбудови підтверджує нагальність і доцільність пізнання питань ефективного управління податковим боргом та зумовлює об'єктивну потребу в мінімізації податкової заборгованості.

З метою розробки дієвих заходів щодо скорочення податкової заборгованості у державі та підвищення рівня управління податковим боргом, насамперед, існує необхідність у визначенні його соціально-економічної сутності.

Загалом зміст поняття «борг» трактується як щось, що необхідно повернути, «заборгованість» – це сума фінансових зобов'язань, грошових боргів, що підлягає погашенню,

¹ Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): моногр. / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.

поверненню в певний термін.¹ Тому зміст податкового боргу буквально слід розуміти як суму грошових зобов'язань платників податків, яка заборгована ними державі.

В основі визначення податкового боргу закладено такі постулати:

а) зміст податкового боргу базується на суспільно-фінансових відносинах з приводу залучення в бюджет держави грошових коштів та сплати податкових зобов'язань платниками податків;

б) боржником щодо податкового боргу виступає суспільство в особі платників податків;

в) формою податкового зобов'язання є несплата обов'язкових платежів, які встановлені державою.

Як соціально-економічне явище, податкова заборгованість платників податків розглядається у тісному взаємозв'язку із економічною ситуацією в державі. Виникнення податкового боргу залежить від багатьох чинників як внутрішнього, так і зовнішнього походження, зокрема, заборгованість не може існувати окремо від процесів, пов'язаних з дотриманням законодавства, що регулює бюджетні відносини. В онові планових завдань, що ставляться перед органами ДПС щодо забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження податкових платежів до дохідної частини бюджетів усіх рівнів, закладено показники, передбачені відповідними законами про Державний бюджет України.²

Слід враховувати, що значні обсяги обігу грошових коштів перебувають у тіньовому секторі економіки. Згідно з даними соціологічних опитувань, до 40% молоді у великих містах і прикордонних регіонах працює в тіньовому секторі. Приблизно для 2,5 млн. громадян нашої країни тіньова економіка є основним джерелом прибутків. За оцінюванням Національного банку України, поза офіційною сферою грошового обігу перебуває більш ніж 15 млрд. дол., що обслуговують потреби тіньового сектора,

¹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org>

² Долгий О.А. мінімізація податкового боргу: економіко-правове забезпечення та організація. / О.А. Долгий, А.М. Новицький, В.І. Антипов, О.О. Долгий, А.М.Леміш, В.С.Гаргуша, В.А. Форостовець / Навч. посібник за заг. ред. В.І. Антипова та О.А. Долгого. – К.: «Вечірній Коростень». – 2005. – 208 с.

який за показниками надходжень коштів (до 50% ВВП) можна зрівнювати з офіційною економікою.¹

Як суспільне явище податковий борг має доволі складний характер. До основних причин його виникнення відносять:

- значний спад виробництва та зростання цін на сировину і матеріали;
- відсутність ринків збуту продукції;
- проведення бартерних операцій;
- неплатоспроможність покупців, що тягне за собою несвоєчасне поступлення коштів на банківські рахунки та збільшення дебіторської заборгованості;
- відсутність обігових коштів;
- форс-мажорні та непередбачувані обставини;
- надмірна кредиторська заборгованість;
- невиконання умов договорів, контрактів партнерами;
- донарахування сум податків за результатами документальних перевірок підприємств в яких відсутні обігові кошти та майно.

Зростання рівня податкової заборгованості звужує фінансову базу держави для здійснення необхідних економічних і соціальних програм. Це обмежує її можливості впливати на соціально-економічну ситуацію в країні, перешкоджає стабілізаційним процесам та економічному зростанню.

Отже, **соціально-економічний зміст податкового боргу** пропонуємо розглядати як фіскальний наслідок безпосереднього невиконання або неналежного виконання платниками податків своїх соціальних зобов'язань, які проявляються у вигляді обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів.

Виникнення податкового боргу пов'язане, з одного боку, із проявом протиправних дій у сфері оподаткування та умисного ухилення від сплати податків. З іншого боку, податковий борг виникає як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці і свідчить про неузгодженість взаємовідносин контролюючих органів з фізичними і

¹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>

юридичними особами в частині формування податкової складової доходів бюджету держави.

Основними ознаками, які характеризують податковий борг є такі:

— податковий борг – це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок не виконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період;

— податковий борг – це результат діяльності юридичних та фізичних осіб, внаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України;

— податковий борг – це систематичне чи одноразове не виконання зобов'язань платниками податків перед державою зі сплати податків і зборів.

Наявність значної суми податкового боргу є переконливим свідченням серйозних протиріч у податкових відносинах, які склалися між державою та платниками податків. Нейтралізація факторів зниження рівня добровільності сплати податків є актуальною проблемою управління податковою заборгованістю і забезпечить розв'язання комплексу суперечностей, характерних сучасному стану податкових відносин. Тому держава має робити все можливе, щоб налагодити партнерські стосунки між носіями податкових зобов'язань і податковими органами.

Забезпечення своєчасного та повного виконання податкових зобов'язань належить до одного з найважливіших пріоритетів трансформацій, яких потребують бюджетно-податкова сфера, й економіка загалом.

1.2. Тенденції податкової заборгованості в Україні: загальнодержавний та галузевий аспекти

Ефективність управління податковим боргом потребує об'єктивної оцінки стану заборгованості платників податків як на загальнодержавному, так і на регіональному рівнях. Насамперед, це обумовлено теорією і практикою управління оподаткуванням,

якими загалом передбачено три управлінські рівні у цій галузі: стратегічний – ДПС України, оперативний – ДПС в АР Крим та областях і тактичний – ДПІ.

В Україні згідно статистичних даних накопичено значний обсяг заборгованості платників зі сплати податкових платежів і фактично сплачується лише незначна частина реструктуризованої суми. До поточних податкових зобов'язань додаються реструктуризовані, і заборгованість накопичується вже за цими загальними сумами.

Динаміка загальнодержавного податкового боргу в Україні оцінена з 2002 р., за цей період сума податкового боргу була найбільшою за історію незалежності України (табл. 1.1.)

Таблиця 1.1

**Динаміка податкового боргу в Україні
за період 2002-2011 рр.***

Рік	Сума боргу на кінець року (млн. грн.)	Базовий темп росту +/- (до 2002р.)	Ланцюговий темп росту +/- (до попереднього року)
2002	14172	100	100
2003	14130,9	99,7	99,7
2004	8888,7	62,7	62,9
2005	9418,4	66,5	106,0
2006	11333,3	80,0	120,3
2007	6340,1	44,7	55,9
2008	9143,3	64,5	144,2
2009	11775,1	83,1	128,8
2010	16070,2	113,4	136,5
2011	8729,7	61,6	54,3

*Джерело: побудовано і розраховано за даними ДПС України

Проаналізовані дані свідчать про те, що податковий борг протягом 2002-2003, 2005-2006 років зростав. Однак, у 2004 та 2007 роках відстежується значне зниження податкового боргу без відповідних надходжень до бюджетів, що було зумовлено списанням значної його частки окремих категоріям платників за розпорядженнями Кабінету міністрів України. Темпи спаду до попереднього року становили відповідно 37% та 44,1%. В

подальшому мало місце зростання податкового боргу, середньорічний темп його приросту за 2008 – 2010 рр. становив 37,0%. У 2011 р. сума податкового боргу знову ж таки суттєво знизилась, в основному за рахунок відстрочення і списання податкових зобов'язань (рис.1.1.)

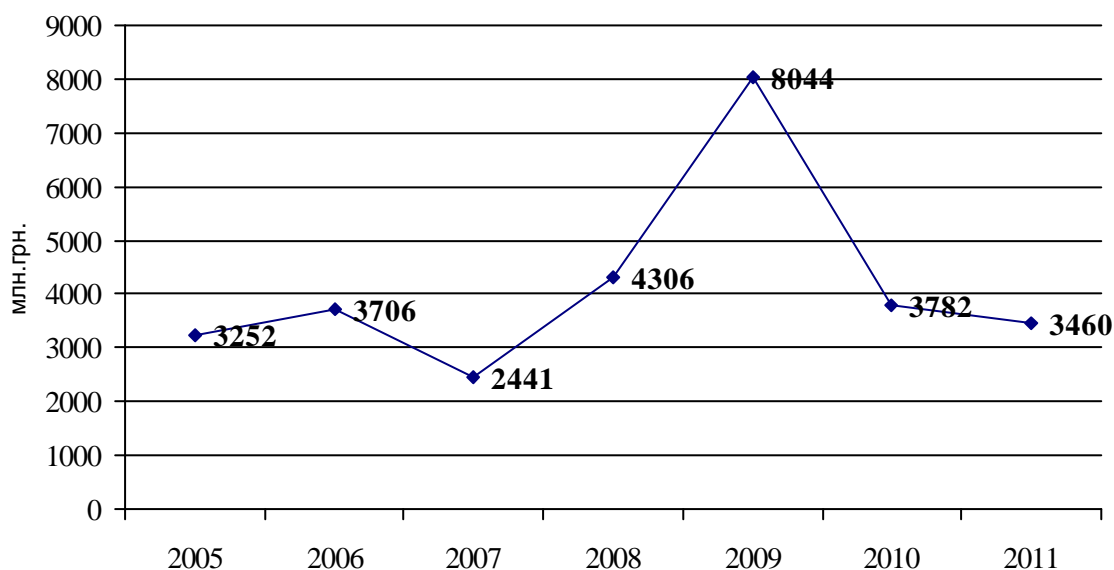


Рис. 1.1. Списаний податковий борг в результаті визнання боржника банкрутом у 2005-2011 рр.*

* Джерело: побудовано за даними ДПС України

Так, найбільше податкового боргу було списано у 2009 р. - 8044 млн. грн., що становило 68% загальної суми заборгованості у цьому році. У 2011р. списана сума боргу становила 3450 млн. грн. (39,5% загальної суми заборгованості). За даними Міністерства фінансів України, за основними платежами найбільші обсяги податкового боргу у 2009 р. списано за податком на додану вартість, на який припадало 26% загальної суми списання, адміністративним штрафам та іншим санкціям - 24,1% та податком на прибуток підприємств - 9,0 %. У територіальному розрізі найбільший обсяг списаного податкового боргу припадав на платників податків Дніпропетровської області - 61,8 %, Львівської області - 14,3 % та м. Києва - 8,8 % загальної суми

списаного податкового боргу.¹ Що спричинило значні втрати фінансових ресурсів бюджету. Тому існує необхідність чіткого контролювання проходження цих вивільнених сум із метою попередження нецільового їх використання.

Іншою причиною зменшення суми податкового боргу є надання розстрочення та відстрочення боржникам. Станом на 1 січня 2012 р. загальна сума відстрочених і розстрочених податкових зобов'язань платникам податків становила 6285,7 млн. грн. (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Інформація про розстрочені та відстрочені податкові зобов'язання у 2005-2011 р.

(тис. грн.)

Рік	Відстрочені суми	Розстрочені суми	Загальна сума
2005	8 165,38	1 738 996,96	1 747 162,34
2006	47 710,48	4 516 755,19	4 564 465,67
2007	62 259,93	6 203 089,14	6 265 349,07
2008	122 653,00	9 902 381,84	10 025 034,83
2009	80 608,85	10 532 845,14	10 613 453,99
2010	60 604,81	6 811 763,89	6 872 368, 70
2011	404 086,31	5 881 626,04	6 285 712,35

* Джерело: побудовано за даними ДПС України

Як свідчать дані табл. 1.2, найбільші суми розстрочених і відстрочених податкових зобов'язань були у 2008 та 2009 роках. Значна сума податкового боргу була розстрочена у 2011 р. (67,4% загальної суми заборгованості). Відстрочені суми у цьому році становили 4,6% загальної суми боргу.

Отже, однією із вагомих причин, які зумовлюють несвоєчасне погашення податкової заборгованості є очікування платниками податків, особливо великими, чергового списання або реструктуризації податкового боргу. Це не лише негативно впливає на виконання бюджету, але й завдає суттєвої шкоди базовим принципам, які становлять запоруку дієвості оподаткування. Порушуються принципи рівномірності та

¹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.

справедливості, оскільки в результаті у програші залишаються законослухняні платники податків. Крім того, реструктуризація податкової заборгованості, по суті, є наданням позики за рахунок бюджетних коштів. Природно, що існує безпосередня зацікавленість з боку її отримувачів у продовженні подібної практики. У сукупності це стимулює накопичення недоїмки.¹

Більш чітку картину податкової заборгованості може дати аналіз її динаміки у розрізі окремих податків і зборів (табл. 1.3.). Згідно даних аналізу 39,1 % загального обсягу боргу складав податок на додану вартість, обсяги якого становили на 1 січня 2011 р. 6,3 млрд. грн. Борг з податку на прибуток підприємств посідав друге місце у структурі податкового боргу – в середньому 26,0 % і на 1 січня у 2010р. становив 3,7 млрд. грн. або 18,6 % загального обсягу податкового боргу. Заборгованість з акцизного податку (збору) та збору на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету займали відповідно третє та четверте місце в структурі податкового боргу і становила за 2010 р. 7,8% та 5,8 % відповідно.

Зазначена ситуація збереглась і у 2011 р., в якому найбільша частка податкового боргу припадає на податок на додану вартість (43%) і податок на прибуток підприємств (18%). Так, згідно офіційних даних ДПС України, у 2011 р. податковий борг з ПДВ становив 3734,1 млн. грн., з податку на прибуток підприємств – 1577,6 млн. грн., плати за землю – 701 млн. грн., акцизного податку із вироблених в Україні товарів – 816,2 млн. грн. (рис.1.2).

Заслуговує уваги аналіз податкового боргу в розрізі регіонів (табл. 1.4). Так, до 2006р. спостерігалось зростання суми податкової заборгованості майже у всіх регіонах України. Причиною цього є очікування боржників на чергову відстрочку чи реструктуризацію суми боргу. У 2007 році відбулося різке скорочення заборгованості за рахунок її зменшення та її значного списання у м. Києві, Київській, Донецькій, Луганській та Запорізькій областях. У 2008-2010 рр. розміри заборгованості були такими самими як у 2002-2003 рр. за рахунок зростання

¹ Мельник В. М. Податковий борг в Україні: причини виникнення та методи скорочення / В. М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право): НАДПСУ. – 2006. – № 3(34). – С. 74-81.

податкового боргу платників податків Дніпропетровської, Івано-Франківської, Львівської, Полтавської, Харківської областей та м. Києва.

Таблиця 1.3

**Динаміка податкового боргу по податках, що контролюються
ДПА України за 2002-2010 роки, млн. грн.***

Показник	Рік								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податок з доходів фізичних осіб	109,5	122,2	87,4	104	115,9	114,7	186,5	342,6	533,7
Податок на прибуток	4408,8	4082,1	2409	2328,2	2334,1	2123,1	1938,8	2264,9	3766,3
Податок з власників транспортних засобів	94,6	86,3	47,5	44,9	39,1	33,2	29,2	33,7	31,6
Збір за використання лісових ресурсів	1,1	0,6	0,4	0,4	0,5	0,9	6,1	7,7	4,8
Збір за спеціальне водокористування	142,9	116,2	29,8	19,4	15,2	15,1	15,9	15,3	18,2
Платежі за користування надрами	6,6	4,4	3,2	4,6	6,2	4,9	57,9	21,8	38,6
Збір на геолого-розвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету		174,5	93,4	33,9	192,9	185,4	416,7	669,1	941,9
Плата на землю	493,4	519,5	251,9	239,5	204,8	172,9	256,8	548,9	714,5
ПДВ	6601	6511,9	4159	4348,4	3181,2	2624,8	2642,8	3714,8	6313,0
Акцизний збір	520,8	299,4	39,2	204,1	88,3	37,3	581,5	1184,8	1250,0
Плата за ліцензії та певні види діяльності		1,7	0,5	0,4	0	0,3	0,2	0,2	0,2
Плата за торговий патент на деякі види діяльності		9,7	6,7	15,2	14,1	11,7	14,8	10,4	9,8
Фіксований сільськогосподарський податок		157,1	103,3	73,1	44,8	22,5	10,4	7,6	5,0
Єдиний податок		18,7	18,3	20,6	22,1	10,3	28,3	38,7	43,1
Всього	12382	12117	7256	7444	7806	5381	9146	11775	16070,2

*Джерело: побудовано за даними ДПС України

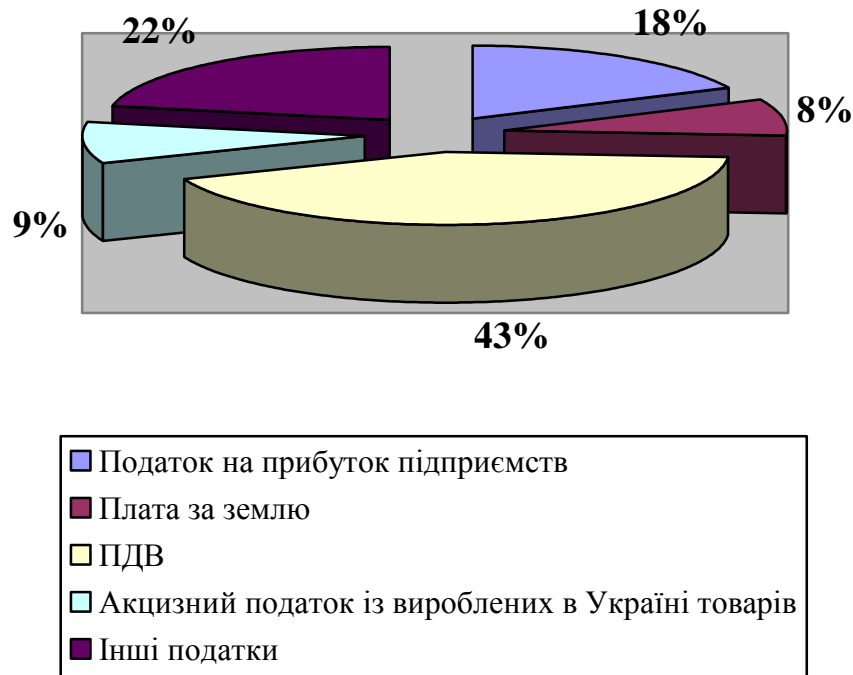


Рис. 1.2. Структура податкового боргу за видами податків у 2011 р.*

*Джерело: побудовано і розраховано за даними ДПС України

Згідно даних таблиці 1.4 найбільша частка податкового боргу припадає на м. Київ і становить в середньому майже 46,7 % від недоїмки по Україні. Значну частину заборгованості допустили також Луганська, Донецька та Харківська області. Недоїмка цих областей становила в середньому за 6 останніх років відповідно 9,2%, 11,3% та 13,0%. Поряд з цим лише невелика кількість областей - Сумська, Тернопільська, Черкаська, Чернівецька області не допустили зростання податкової заборгованості протягом 2002-2010 років.

У 2011 р. серед областей і міст України найбільшу суму податкового боргу за податковими зобов'язаннями допустили: м. Київ (2588,2 млн. грн.), Харківська область (1092,7 млн. грн.), Львівська область (777,4 млн. грн.), Донецька область (710,3 млн. грн.). Їх частка у загальній сумі податкового боргу зображена на рисунку 1.3.

Таблиця 1.4

**Динаміка податкового боргу за податковими зобов'язаннями
по регіонах у 2002 -2010 рр., млн. грн.***

Регіон	Рік								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
АР Крим	210,1	195	130,9	130,5	245,4	136,5	180,7	259,0	214,7
Вінницька	178,3	124,3	67,5	53,9	89,5	55,2	76,8	424,4	241,6
Волинська	882,3	71,1	57,8	116,6	109,6	100,1	62,3	143,0	218,2
Дніпропетровська	920	1137,7	213,6	278,5	456,1	371,8	478,8	545,7	477,8
Донецька	941,5	710,8	588,3	911,1	984,6	493,6	762,3	556,6	893,7
Житомирська	79,6	50,6	43,5	40,4	37,2	29,4	47,2	111,3	125,0
Закарпатська	41,6	37,4	24,7	74,9	80,8	47,2	46,6	104,9	110,3
Запорізька	687,6	624,5	123,0	156,2	431,3	133,2	176,8	266,6	315,8
Івано-Франківська	114,1	214	81,7	248,4	262,3	112,4	418,7	448,2	164,3
Київська	145,1	162,3	106,8	98,2	707,7	498,9	662,9	467,5	615,4
Кіровоградська	149,8	155,6	87,1	77,0	94,6	81,4	109,4	160,4	176,7
Луганська	1144,5	1255,7	1255,6	1304,0	899,3	404,2	618,7	613,6	572,0
Львівська	727,5	536,5	297,4	367,1	502,4	433,8	457,8	653,9	828,9
Миколаївська	166,2	134,7	54,1	36,9	77,2	68,9	96,4	164,7	112,6
Одеська	99,6	140,5	52,3	48,6	67,2	72,3	382,1	319,4	246,5
Полтавська	244,8	226,3	172,6	46,7	119,9	109,7	269	601,0	594,6
Рівненська	177,6	213,1	40,7	57,4	78,1	105,0	130,8	356,9	276,7
Сумська	84,4	305,3	202,4	69,5	312,8	34,6	220	151,3	297,8
Тернопільська	48,4	49,6	20,9	22,3	53,4	42,6	32,7	39,6	41,3
Харківська	710,5	207,1	148,0	238,3	857,6	777,9	1374,2	2470,1	4842,2
Херсонська	91,1	115,3	56,6	65,1	67,5	46,6	67,7	115,7	61
Хмельницька	155,2	80,3	38,1	32,5	40,3	23,1	36,1	67,5	95,2
Черкаська	87,4	85,2	35,2	30,6	53,5	66,3	60,3	55,8	55,5
Чернівецька	38	38,3	27,6	23,7	32,4	25,6	30,0	37,1	51,2
Чернігівська	70,3	63,7	34,3	30,6	43,7	25,5	95,3	72,9	117,8
м. Київ	5928,3	7149,2	4916,5	4842,8	4582,8	2028,4	2232	2506,4	4249,1
м. Севастополь	48,1	47	11,4	16,8	46,2	15,9	21,7	62,2	73,8
Всього	14172	141319	8888,7	9418,4	11333,3	6340,1	9143,3	11775,1	16070,2

*Джерело: побудовано за даними ДПС України

Отже, у 2011р. сума податкового боргу, яка допущена трьома областями і м. Києвом становила 60 % від суми податкового боргу.

Основними причинами щодо негативної ситуації, яка склалася в адмініструванні податкового боргу, є: неефективність і неузгодженість діяльності державних контролюючих органів та органів стягнення у сфері оподаткування, вичерпний перелік яких визначено чинним законодавством. Зокрема, до органів стягнення у сфері адміністрування податкового боргу відносяться податкові та державні виконавчі органи, що уповноважені здійснювати

заходи із забезпечення погашення податкового боргу в межах встановленої компетенції. Процес адміністрування податковими органами непрямих податків і контролю за їх сплатою платниками податків і зборів є на сьогодні досить складним. Складність пояснюється тим, що він регулюється значною кількістю нормативно-правових актів, більшість з яких є підзаконними (відомчі або міжвідомчі). Окрім того, як вище було зазначено, податкова база скоротилася внаслідок списання і розстрочення податкового боргу.

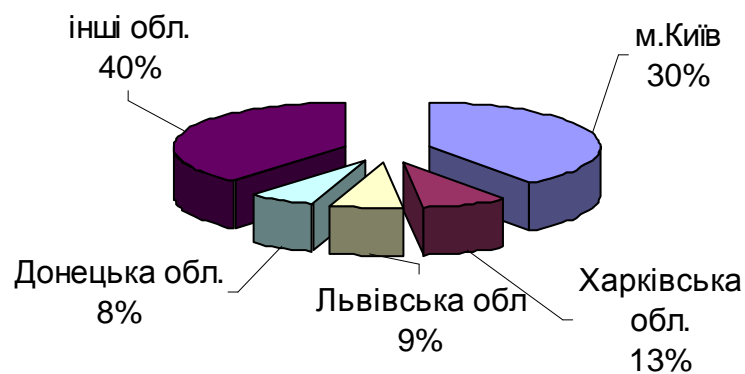


Рис. 1.3. Сегментація податкового боргу за окремими областями і містами України станом на 01.01.2012 р.*

*Джерело: побудовано і розраховано за даними ДПС України

Несплачені податкові зобов'язання в значних сумах обліковуються як податковий борг, стягнення якого проблематичне. Частково це пояснюється здійсненням донарахувань податкових зобов'язань за результатами перевірконої роботи підприємств.

Держава робить все можливе, щоб зменшити величину податкового боргу, а також налагодити партнерські стосунки між носіями податкових зобов'язань і податковими органами, з цією метою передбачена можливість подолати тимчасову платіжну неспроможність для значної частини платників-боржників шляхом запровадження реструктуризації їх податкової заборгованості.

На сьогоднішній день, органами державної податкової служби України напрацьована методика боротьби з підприємствами, що мінімізують податкові зобов'язання шляхом перенесення ризиків

настання відповідальності за несплату податків на підприємства-контрагенти. Ця методика дозволяє зменшити донараховані суми податків з підприємств, які, як правило належать до реального сектору економіки і фактично отримують вигоду від несплати податків, а також мають відповідні активи до погашення донарахованих сум податків. Тому робота податкових органів має бути скерована на своєчасне виявлення та припинення ризиків несплати податків, що дозволить локалізувати та припинити схеми мінімізації податків за участю фіктивних підприємств, а також суттєво збільшити надходження податкових платежів.

Наявність податкового боргу вимагає детального вивчення механізму його формування та структури з метою розробки ефективних заходів щодо мінімізації.

1.3. Механізм формування і структура податкового боргу

Згідно ст.67 Конституції України¹ кожен громадянин України зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Конституційний обов'язок утримувати та сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції до бюджетів та державних цільових фондів покладено на **платників податків**, якими згідно ст. 15 Податкового кодексу України визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно чинного законодавства, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. При цьому кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.² Отже, у платників податків існує податковий обов'язок.

¹ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>.

² Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом, законами з питань митної справи. Він виникає у платника за кожним податком та збором, є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Виконання такого обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Підстави для виникнення, зміни, припинення і умови виконання податкового обов'язку встановлюються Податковим кодексом або законами з питань митної справи. Такий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими законодавство пов'язує сплату ним податку.

Так, підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

- ліквідація юридичної особи;
- смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;
- втрата особою ознак платника податку, які визначені Податковим кодексом;
- скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку.

Отже, насамперед, виконання податкового обов'язку платника податку **передбачає визначення сум податкових та грошових зобов'язань.**

У податковій практиці існує два варіанти обчислення суми податкового зобов'язання платника податку і її узгодження для відповідного виконання податкового обов'язку.

Перший варіант: платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у встановлені строки.

Другий варіант: контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків. Згідно законодавства контролюючий орган визначає суму податкових та грошових зобов'язань у таких випадках (рис. 1.4).

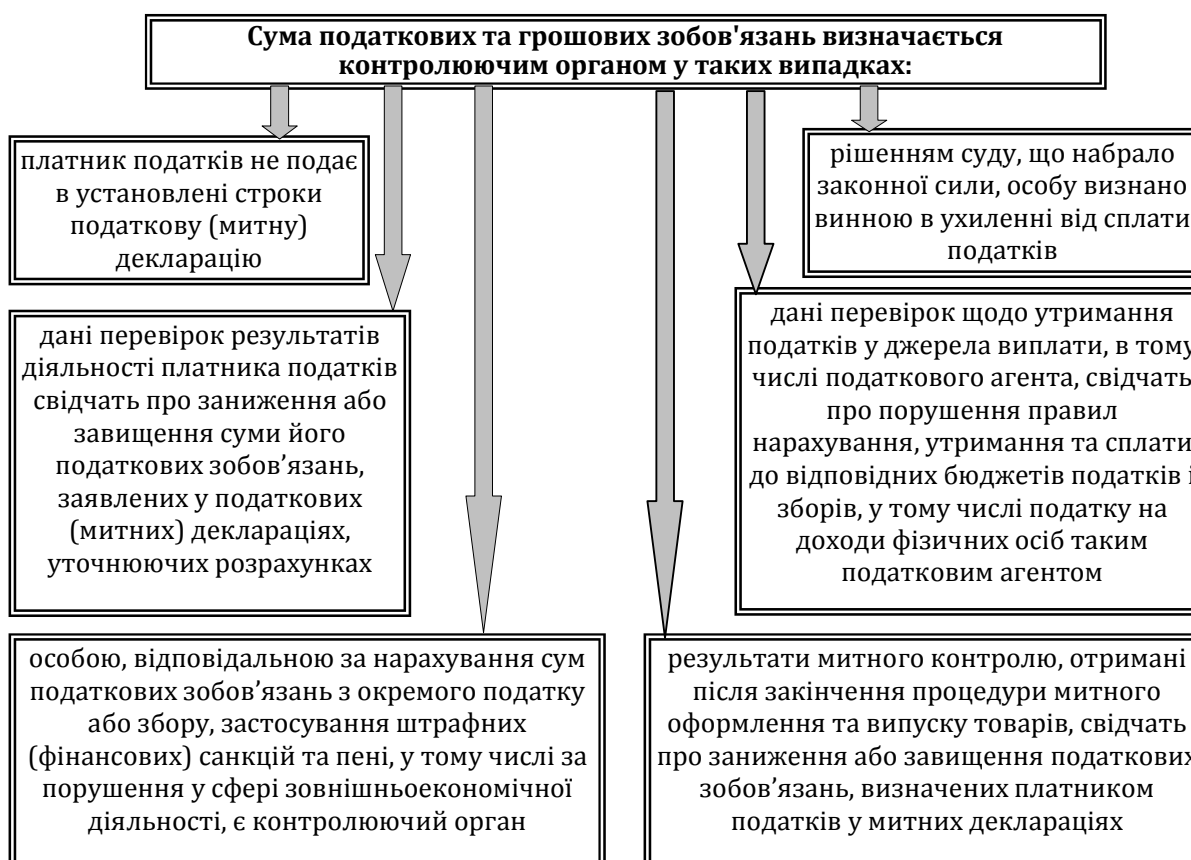


Рис. 1.4. Випадки визначення податкових та грошових зобов'язань контролюючим органом*

*Джерело: побудовано за даними Податкового кодексу України

Крім того, 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 спеціальної митної зони або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони, які відрізняються від задекларованих під час митного оформлення, митний орган має право самостійно визначити базу оподаткування та податкові зобов'язання платника податків, на підставі відомостей, зазначених у таких документах.¹

Якщо 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 у встановленому порядку.

Спосіб, порядок виконання податкового обов'язку. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі (готівковій або безготівковій) у національній валюті України.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.

Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, коли вона здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати на більш пізній строк у формі:

- відстрочки;
- розстрочки;
- податкового кредиту.

При цьому, зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку.

Встановлений Податковим кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів вважається **податковим періодом**. Він може складатися з кількох звітних періодів.

Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Видами податкового періоду є:

- календарний рік;
- календарний квартал;
- календарний місяць;
- календарний день.

Якщо платник податків самостійно визначає суму податкового зобов'язання, він зазначає її у податковій декларації, яку подає до контролюючого органу. Строки подання податкових декларацій залежать від тривалості базового податкового (звітного) періоду. Сплатити, зазначену суму грошового зобов'язання у поданій податковій декларації, платник зобов'язаний протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової звітності (табл. 1.5). При цьому, суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до закінчення митного оформлення товарів, якщо інше не передбачено податковим законодавством.

Таблиця 1.5

**Строки подання податкової декларації
та сплати платником податкового зобов'язання
при самостійному його визначенні ***

Податковий (звітний) період	Граничні строки подання податкової декларації	Строки сплати податкового зобов'язання
Календарний місяць	Протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації
Календарний квартал або календарне півріччя	Протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)	
Календарний рік	Протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року	
Календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб	До 1 травня року, що настає за звітним	До 01 жовтня
Календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб - підприємців	Протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року	Протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації

*Джерело: побудовано за даними Податкового кодексу України

У випадку визначення податкового зобов'язання платника податків контролюючим органом передбачено два варіанти сплати такого зобов'язання:

1) у разі визначення грошового зобов'язання з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені Податковим кодексом, а якщо

такі строки не визначено, – протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування;

2) у разі визначення грошового зобов'язання за іншими підставами, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.

Якщо сума податкового зобов'язання платника податків розраховується контролюючим органом (крім декларування товарів, передбаченого для громадян), або коли за результатами перевірки контролюючий орган встановлює факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшує розмір задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованого платником, такий контролюючий орган надсилає (вручає) цьому платнику податкове повідомлення-рішення.

Податкове повідомлення-рішення містить підставу для такого нарахування (зменшення) податкового зобов'язання та/або зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість; посилання на норму Податкового кодексу та/або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок грошових зобов'язань платника податків; суму грошового зобов'язання, що повинен сплатити платник податку; суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення результатів господарської діяльності або від'ємного значення суми податку на додану вартість; граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень до показників податкової

звітності в установлений строк; граничні строки, передбачені цим Кодексом для оскарження податкового повідомлення - рішення.

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

Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та/або пенею за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності. У разі зменшення (збільшення) контролюючим органом суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платнику податків надсилаються (вручаються) окремі податкові повідомлення-рішення.

Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим):

— юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення;

— фізичній особі, якщо його вручено їй особисто чи її законному представникові або надіслано на адресу за місцем проживання або останнього відомого її місцезнаходження фізичної особи з повідомленням про вручення.

У такому самому порядку надсилаються податкові вимоги та рішення про результати розгляду скарг. Якщо пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення або податкову вимогу, або рішення про результати розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення-рішення або податкову вимогу, або рішення про результати розгляду скарги, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога, або рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими

платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення.

Якщо судом за результатами розгляду кримінальної справи про злочини, предметом якої є податки, збори, винесено обвинувальний вирок, що набрав законної сили, або винесено рішення про закриття кримінальної справи за nereабілітуючими підставами, відповідний контролюючий орган зобов'язаний визначити податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, та прийняти податкове повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених законодавством.

Складання та надсилання платнику податків податкового повідомлення-рішення за податковими зобов'язаннями платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, забороняється до набрання законної сили рішенням суду у справі або винесення постанови про закриття такої кримінальної справи за nereабілітуючими підставами.

Оскарження рішень контролюючих органів

Якщо 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 повноважень контролюючого органу, встановлених законодавством, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

Скасування рішень контролюючих органів

Податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства.

Процедура адміністративного оскарження рішень органів ДПС є дворівневою. Контролюючими органами вищого рівня є:

— Державна податкова служба України – для державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, які у свою чергу є контролюючими органами вищого рівня для державних податкових інспекцій;

— спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади в галузі митної справи – для інших митних органів.

Процедура адміністративного оскарження закінчується:

— днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу у разі, коли така скарга не була подана у зазначений строк;

— днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги;

— днем отримання платником податків рішення Державної податкової адміністрації України або спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

— днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань, що оскаржувались.

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

З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення.

Якщо платником податків до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, строк звернення до суду продовжується на строк, що фактично пройшов з дати звернення платника із скаргою до контролюючого органу до дати отримання (включно) таким платником податків остаточного рішення контролюючого органу, прийнятого за результатами розгляду скарги.

Рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню.

У разі оскарження рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Отже, податкова практика передбачає три варіанти сплати узгодженого податкового зобов'язання у встановлені чинним законодавством строки (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Строки погашення податкових зобов'язань*

*Джерело: побудовано за даними Податкового кодексу України

Таким чином, дотримання зазначеного порядку визначення і узгодження суми податкового та грошового зобов'язання, а також її декларування і сплати характеризує виконання платником податку свого податкового обов'язку. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Тому, якщо платник податків не виконує свій

податковий обов'язок щодо сплати суми податку чи збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом, законами з питань митної справи, то у нього виникає податковий борг.

Податковий борг - сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.¹

Отже, податковий борг з того чи іншого податку - це не лише податкове зобов'язання, не сплачене у встановлений строк, але й штрафні санкції та пеня, нараховані на суму такого зобов'язання (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Механізм виникнення та структура податкового боргу*

*Джерело: побудовано за даними Податкового кодексу України

Для детальнішого розгляду структури податкового боргу існує потреба у з'ясуванні змісту усіх його складових.

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

1.4. Типологізація податкового боргу та його складові

Згідно чинного законодавства податковий борг складається із суми несплаченого грошового зобов'язання по податку чи збору платника податку, штрафних санкцій за їх наявності і пені, тобто до складу податкового боргу входять:

- податок або збір (обов'язковий платіж);
- пеня;
- штрафні санкції;
- проценти за користування відстроченням (розстроченням).

Зазначені складові є **типами податкового боргу**.

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Пеня - сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Пеня нараховується:

1) після закінчення встановлених строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу.

Нарахування пені розпочинається:

а) при самотійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання;

б) при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами - від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні;

2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму

такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

3) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків - фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента.

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня за період заниження такого грошового зобов'язання (його частини) скасовується.

Нарахування пені закінчується:

1) у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

2) у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

3) у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

4) при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

У разі часткового погашення податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Розрахунок пені здійснюється за наступним алгоритмом:

$$Пз = По * ПБ * Дпб, \quad (1.1)$$

де Пз - загальна сума пені;

По - ставка пені за один день прострочення;

ПБ - сума податкового боргу;

Дпб - кількість днів існування податкового боргу .

Зазначений розмір пені застосовується щодо всіх видів податків, зборів та інших грошових зобов'язань, крім пені, яка нараховується за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється відповідним законодавством.

Якщо керівником контролюючого органу відповідно до процедури адміністративного оскарження прийнято рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені процедурою оскарження рішень контролюючих органів, то пеня протягом таких додаткових строків не нараховується, при чому незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Платник податків самостійно сплачує нараховані контролюючим органом суми пені до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

Існують певні особливості порядку нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України. Так, при порушенні умов митних режимів, у яких надано умовне звільнення від оподаткування, а також умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування, особи, які відповідальні за дотримання відповідних умов, зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення, та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення від оподаткування до дня оплати. При цьому, у разі направлення претензій щодо сплати податкових зобов'язань гаранту пеня нараховується на строк, що не перевищує 3 місяці з дня, що настає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Порядок обчислення пені при сплаті митних платежів відображено на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Строки сплати митних платежів для обчислення пені*

*Джерело: побудовано за даними Податкового кодексу України

Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується. Однак, це правило не застосовується, якщо:

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

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

За порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні", з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, та штрафні санкції, а також несе іншу відповідальність за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів та

державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку.

Якщо у майбутньому банк або його правонаступники відновлюють платоспроможність, відлік строку зарахування податків, зборів та інших платежів розпочинається з моменту такого відновлення.

При стягненні коштів і майна платників податків - клієнтів банків, страхувальників страхових організацій або членів інших небанківських фінансових установ, утворених відповідно до закону, органи державної податкової служби або державні виконавці не мають права звертати стягнення на залишки коштів на кореспондентських рахунках банків, а також на страхові та прирівняні до них резерви банків, страхових організацій або фінансових установ, що сформовані відповідно до законодавства України.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених Податковим кодексом та іншими законами України. Суми таких штрафів зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

При цьому застосування штрафних санкцій не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено

на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених законодавством. У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, фінансові штрафи застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Граничні строки застосування штрафних санкцій до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань.

У разі застосування контролюючими органами до платника податків фінансових штрафів за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення - рішення.

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу). Види штрафних (фінансових) санкцій систематизовані у дод. А.

Проценти за користування відстроченням (розстроченням) - плата за користування відстроченням (розстроченням).

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

Перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу шляхом розстроченням (відстроченням) передбачає сплату процентів, розмір яких дорівнює розміру пені. Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом державної податкової служби або

спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи в межах їх повноважень.

У наступних розділах буде детально розглянуто механізм застосування складових податкового боргу у процесі управління податковою заборгованістю.

Контрольні запитання і завдання

1. Назвіть основні постулати формування сутності податкового боргу.

2. Сформулюйте зміст податкового боргу як соціально-економічного явища.

3. Визначте відмінності у змісті «податкового боргу» і «державного боргу».

4. Вкажіть основні причини виникнення податкової заборгованості.

5. Які основні ознаки характеризують зміст податкового боргу?

6. Оцініть загальнодержавні та регіональні тенденції податкової заборгованості в Україні.

7. Визначте етапи формування податкового боргу платника податку.

8. Зазначте відмінності у механізмі виникнення податкового боргу, виходячи із способів визначення податкового зобов'язання.

9. Сформулюйте зміст податкового боргу згідно Податкового кодексу України.

10. Проаналізуйте складові податкового боргу.

РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ В УКРАЇНІ

2.1. Законодавча база та методи управління податковим боргом

Управління податковим боргом є важливою компонентою податкової політики та загальним виразом податкових відносин у державі. Під *управлінням податковим боргом* слід розуміти сукупність заходів, що приймаються державою в особі її уповноважених органів щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків та направлених на заохочення їх до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та у строки, визначені законодавством.

Актуальним завданням державного управління у сфері оподаткування є досконале правове врегулювання виконання податкових зобов'язань платниками податків та організаційне забезпечення погашення податкового боргу органами Державної податкової служби України.

Згідно Податкового кодексу України, *погашення податкового боргу* – це зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом. Заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах наданих повноважень уповноважений здійснювати орган стягнення – державний орган, визначений законодавством. *Органами стягнення* визначено виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче

провадження. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.¹

Примусове стягнення податкового боргу – це ряд заходів, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків без отримання його згоди на їх застосування та без попереднього узгодження суми боргу шляхом звернення стягнення на всі активи такого платника.

Важливим інструментом діяльності податкових органів щодо стягнення податкового боргу є верховенство права. Правовий характер дії механізму управління податковою заборгованістю проявляється у тому, що:

— нормативно-правовими актами врегульовано порядок організації та діяльності органів державної податкової служби, а також діяльність їх посадових осіб;

— механізм стягнення податкового боргу визначено як адміністративно-правовий захід;

— за допомогою правових норм юридично закріплені: види та статуси податкового боргу; контролюючі органи і органи стягнення; система заходів юридичного впливу для забезпечення повноти і своєчасності надходження коштів тощо.

Правове регулювання управління податковим боргом здійснюється за допомогою методів правової регламентації (у вигляді видання нормативно-правових актів – законів та підзаконних актів) і конкретних розпорядчо-правових актів. Нормативно-правові акти відповідно поділяють на закони та підзаконні нормативно-правові акти.

Основним законодавчим актом загальної дії, який регулює взаємовідносини між платниками і контролюючими органами, зокрема і з приводу погашення податкової заборгованості є Податковий кодекс України, який визначає:

— вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні і порядок їх адміністрування;

— платників податків та зборів, їх права та обов'язки;

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

-
- компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю;
 - відповідальність за порушення податкового законодавства;
 - порядок подання податкових декларацій та узгодження податкового зобов'язання;
 - порядок адміністративного оскарження нарахованих контролюючим органом податків і зборів;
 - норми, пов'язані з нарахуванням пені та штрафних санкцій;
 - механізм стягнення податкового боргу для юридичних та фізичних осіб;
 - порядок надання відстрочення та розстрочення у сплаті податкового боргу;
 - порядок списання безнадійного боргу тощо.

До нормативно-правових актів, які регулюють окремі питання з управління податковим боргом, належать:

— *Митний кодекс України*, що визначає засади організації та здійснення митної справи в Україні, регулює економічні, організаційні, правові, кадрові та соціальні аспекти діяльності митної служби України, і разом із Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування регулює відносини, пов'язані із справлянням митних платежів;

— *Господарський процесуальний кодекс України*, норми якого визначають принципи господарського судочинства, склад господарського суду, підвідомчість і підсудність спорів, порядок подання позову, доказування, вирішення спорів, перегляд рішень господарського суду, виконання судових рішень та інші питання, пов'язані з діяльністю господарського суду;

— *Цивільний процесуальний кодекс України* – кодифікований акт у галузі цивільного процесуального права, основне джерело процесуального права в цивільних справах та справах за позовам до суб'єктів владних повноважень;

— *Кримінальний кодекс України* – єдиний законодавчий акт України, який регулює правовідносини, що виникають внаслідок вчинення особою кримінально караного суспільно небезпечного діяння, зокрема встановлює підстави та обсяг кримінальної відповідальності. В Україні тільки закон про кримінальну

відповідальність має значення нормативно-правового акту, який визначає, яке суспільно небезпечне діяння визнається злочином і які покарання можуть бути застосовані за його вчинення.

— *Кримінально - процесуальний кодекс України* – це законодавчий акт, що регулює порядок провадження у кримінальних справах, а саме на досудовому слідстві та в суді. Призначенням цього кодексу є визначення порядку провадження у кримінальних справах. Завданням кримінального судочинства є охорона прав та інтересів юридичних та фізичних осіб-учасників справи, повне розкриття злочинів, викриття винних та забезпечення того, щоб були покарані саме винні, і ніхто інший, і щоб винні отримали належне покарання;

— *Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом"*, який встановлює умови та порядок відновлення платоспроможності суб'єкта підприємницької діяльності – боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури, повного або часткового задоволення вимог кредиторів;

— *Закон України "Про виконавче провадження"*, який визначає порядок і умови примусового виконання рішень судів та інших посадових осіб, якщо таке передбачено законодавством України і якщо ці рішення не були виконані добровільно.

Підзаконні нормативно-правові акти – результат нормотворчої діяльності компетентних органів держави (їх посадових осіб) та уповноважених на те державою громадських об'єднань. Такі акти зазвичай розвивають чи деталізують окремі положення законів. Зокрема у сфері погашення податкового боргу чинними є такі Постанови Кабінету Міністрів України:

— від 29.12.10 № 1244 «Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України»;

— від 29.12.10 № 1239 «Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання майна»;

— від 27.12.10 № 1237 «Про затвердження Порядку надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми

нарахованого грошового зобов'язання, а також форми зазначеного подання»;

— від 27.12.10 № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин»;

— від 27.12.10 № 1231 «Про затвердження Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством».

На підставі і на виконання діючих законів, постанов і рішень уряду ДПС України видано такі Накази ДПС України щодо стягнення податкового боргу:

— «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби» № 9533 від 17.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» № 1043 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків» № 1042 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу» № 1040 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі» № 1039 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків» № 1037 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 1036 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого» № 1035 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» № 1034 від 24.12.10 р.;

— «Про затвердження Положення про умови і порядок проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі» № 1033 від 24.12.10 р.

Виконання чинних нормативно-правових актів у сфері управління податковим боргом потребує розробки конкретних розпорядчо-правових актів організаційного характеру. Зокрема, з метою встановлення правил, що регулюють організаційні, технічні, фінансові й інші спеціальні аспекти діяльності контролюючих органів (їх підрозділів і служб), посадових осіб і платників податків щодо погашення податкової заборгованості ДПС України видано:

— інструкції "Про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби", "Про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби", "Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби", "Порядок застосування адміністративного арешту активів платника податків", "Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків", "Порядок розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання платників податків";

— Положення та методичні рекомендації ДПС України щодо порядку проведення документальних перевірок, оформлення матеріалів, подання та розгляду скарг платників податків тощо.

Оскільки право є домінуючим засобом діяльності державної податкової служби у сфері контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків, управління податковим боргом має правовий характер. Механізм управління податковим боргом реалізується за допомогою комплексу адміністративно-правових методів, які направлені на заохочення платників податків до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та у строки, визначені законодавством України. Такими методами є:

а) встановлення місцезнаходження боржника та направлення податкової вимоги;

б) проведення співбесіди з платником податків - боржником;

-
- в) аналіз активів боржника;
 - г) розстрочення (відстрочення) сплати податків і зборів;
 - д) податкова застава;
 - е) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів;
 - є) застосування адміністративного арешту майна платника податків;
 - ж) реалізація майна, що перебуває у податковій заставі;
 - з) стягнення податкового боргу боржника у відповідному порядку;
 - і) погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника;
 - и) застосування процедури банкрутства.

Законодавча база управління податковою заборгованістю є правовою основою виконання податковими органами функцій і завдань щодо здійснення контролю за дотриманням платниками податків вимог чинного законодавства та застосування методів управління податковим боргом. Результативність виконання цих завдань значною мірою залежить від того, наскільки виважено законодавством враховано інтереси усіх суб'єктів оподаткування та чітко організовано діяльність податкових органів, яким держава делегує свої повноваження з реалізації функцій погашення податкового боргу.

2.2. Організаційні засади діяльності Державної податкової служби України щодо погашення податкового боргу

Враховуючи те, що органами стягнення є виключно податкові органи, функція управління податковим боргом зосереджена тільки у підрозділах стягнення і не дублюється іншими підрозділами органів державної податкової служби. Основною функцією підрозділів стягнення податкового боргу є вжиття вичерпних заходів щодо забезпечення мобілізації коштів у бюджети всіх рівнів за рахунок скорочення податкового боргу суб'єктів підприємницької діяльності.

Підрозділи стягнення податкового боргу були утворені в грудні 1996 року і за роки свого активного функціонування забезпечили поповнення бюджетних коштів на мільярди гривень.

Першим дієвим інструментом в роботі органів податкової служби для скорочення податкового боргу був Указ Президента України від 4 березня 1998 року №167 "Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами". Керуючись наданими цим Указом повноваженнями підрозділи стягнення вживали заходи для стягнення несвоєчасно сплачених платежів, зниження недоїмки, зміцнення податкової та платіжної дисципліни, а також підвищення відповідальності платників податків і зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів за виконання своїх обов'язків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Починаючи з 2001 року підрозділи стягнення податкового боргу працювали у правовому полі Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", який запровадив принципово нові підходи у взаємовідносинах платників податків і податківців і, перш за все, надав стягувачеві бюджетних боргів велику кількість складних повноважень. Основні норми зазначеного закону щодо процедур і методів управління податковим боргом знайшли своє відображення у Податковому кодексі України.

Функція організації управління податковим боргом в Україні покладена на Департамент погашення податкового боргу, який є структурним підрозділом центрального апарату Державної податкової служби і згідно із затвердженим розподілом обов'язків підпорядковується безпосередньо заступнику Голови ДПС України. Зазначений Департамент розробляє стратегію, процедури стягнення, єдину інформаційну систему, складає плани, розподіляє ресурси, контролює та оцінює роботу своїх регіональних підрозділів.

Основними завданнями Департаменту погашення податкового боргу є:

— здійснення контролю за погашенням податкового боргу з податків, зборів платників податків, у тому числі тих, майно яких перебуває у податковій заставі;

— здійснення контролю за забезпеченням стягнення заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, позиками;

— здійснення контролю за відстроченням, розстроченням та реструктуризацією грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також списанням безнадійного податкового боргу в межах, передбачених законом;

— здійснення контролю за застосуванням адміністративного арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупиненням видаткових операцій на його рахунках у банку;

— здійснення контролю за застосуванням до платників податків процедур банкрутства;

— здійснення перегляду рішень територіальних органів під час проведення процедури адміністративного оскарження;

— здійснення контролю за виявленням, обліком, зберіганням, оцінкою та розпорядженням безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;

— здійснення контролю та забезпечення надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав.

Департамент погашення податкового боргу виконує наступні функції та процедури:

— організація роботи та здійснення контролю за погашенням податкового боргу з податків, зборів та інших платежів платників податків, у тому числі майно яких перебуває у податковій заставі;

— організація роботи та здійснення контролю за забезпеченням стягнення заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, позиками;

— організація роботи та здійснення контролю за відстроченням, розстроченням та реструктуризацією грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також списанням безнадійного податкового боргу;

— організація роботи та здійснення контролю за застосуванням адміністративного арешту майна та коштів на рахунку платника податків, який має податковий борг, та/або зупиненням видаткових операцій на рахунках у банку такого платника податків;

— організація роботи та здійснення контролю за застосуванням до платників податків процедур банкрутства;

— організація роботи, здійснення контролю та забезпечення надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

— організація роботи та здійснення контролю за виявленням, обліком, зберіганням, оцінкою та розпорядженням безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;

— контроль за супроводженням у судах справ, пов'язаних з безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;

— надання органам ДПС методичної та практичної допомоги в організації роботи з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;

— організація та проведення перевірок підприємств, організацій та відомств, діяльність яких пов'язана зі збереженням і реалізацією безхазяйного майна та майна, що перейшло у власність держави;

— реєстрація та взяття на контроль повторних скарг платників податків (громадян) про оскарження в адміністративному порядку.

Структура Департаменту погашення податкового боргу зображена на рис.2.1.

У регіональних структурних підрозділах ДПС України створено відділи і управління погашення податкового боргу, які несуть відповідальність за виконання планів, встановлених ДПС України, та звітують перед Департаментом погашення податкового боргу ДПС України за роботу на своїй території. У їх складі функціонують відділи організації погашення податкового боргу, планування та

інформаційно-аналітичного забезпечення, організації роботи з безхазяйним майно

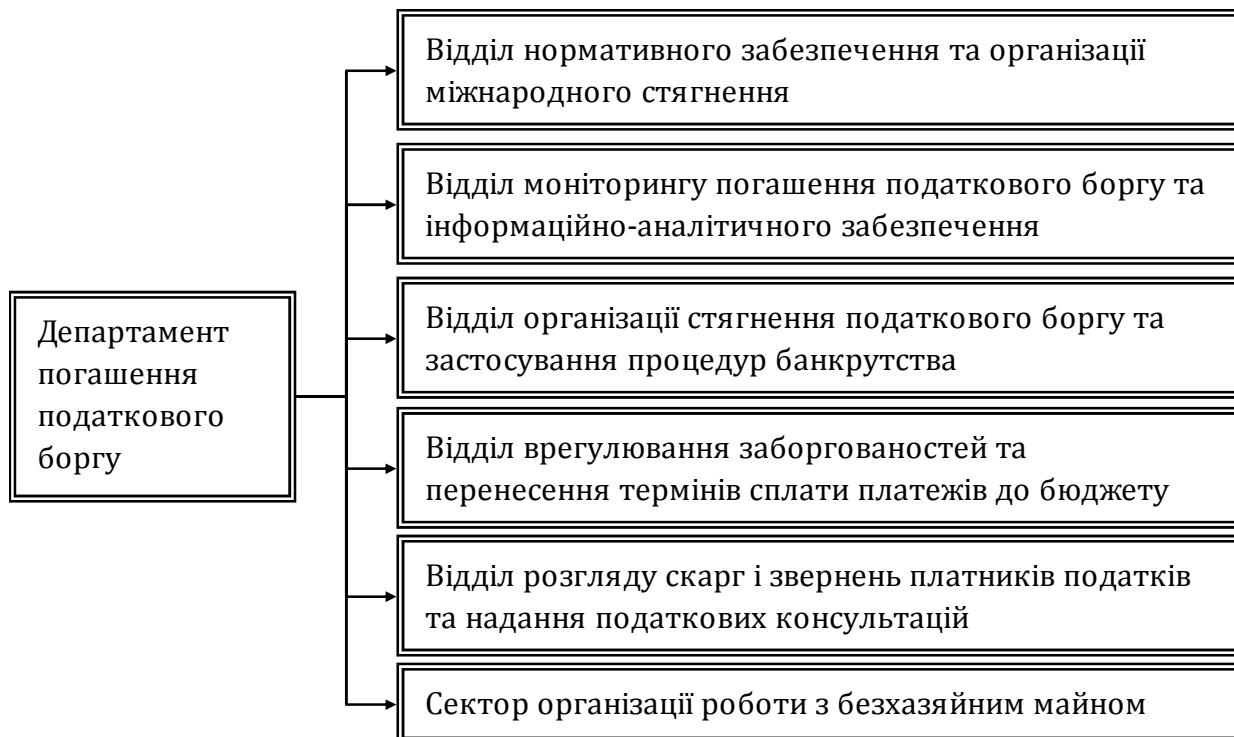


Рис. 2.1. Структура Департаменту погашення податкового боргу ДПС України

У державних податкових інспекціях створені сектори погашення просточеної податкової заборгованості, які відповідають за виконання стратегічних завдань та планів, прийнятих ДПС України, та звітують перед своїми регіональними підрозділами стосовно погашення податкового боргу.

Основними функціями регіональних структурних підрозділів з погашення податкового боргу є організація роботи щодо:

- стягнення (погашення) податкової заборгованості;
- виявлення, обліку, зберігання та реалізації безхазяйного майна і майна, що переходить у власність держави.

З метою ефективного управління податковим боргом Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. N 1237 визначено порядок надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про

скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання. Зазначений порядок визначає механізм надсилання контролюючим органом, який не є органом державної податкової служби, подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання до податкового органу, в якому платник податків перебуває на податковому обліку.

Якщо платник податків не сплачує в установлені строки узгоджену суму грошового зобов'язання, контролюючий орган складає подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків за встановленою формою (дод. Б.). Таке подання повинно містити інформацію, необхідну для формування податкової вимоги, і може складатися щодо одного платника податків або декількох платників податків за умови їх обліку в одному органі державної податкової служби.

Для направлення податкової вимоги подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків надсилається органу державної податкової служби, в якому такий платник перебуває на податковому обліку не пізніше ніж на п'ятий робочий день після закінчення встановленого законом граничного строку сплати узгодженої суми грошового зобов'язання.

З метою здійснення заходів щодо залучення додаткових джерел погашення податкового боргу подання надсилається органу державної податкової служби не пізніше 71 календарного дня з дати надіслання подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків. При цьому, якщо платник самостійно погасив суму боргу в повному обсязі протягом 70 календарних днів з дати надіслання подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу, то подання для здійснення заходів щодо залучення додаткових джерел не надсилається.

Подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу вважається надісланим, якщо його передано посадовій особі податкового органу під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення.

На підставі отриманого від контролюючого органу подання, орган ДПС здійснює передбачені законодавством заходи з погашення податкового боргу платника податків. Разом з контролюючими органами він проводить обмін інформацією про здійснення заходів з погашення податкового боргу в порядку, встановленому спільними з ними рішеннями.

У разі коли суд прийняв рішення про скасування або зміну суми нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання, контролюючий орган у день надходження такого рішення суду надсилає податковому органу, якому надсилалося подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків, інформацію про скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання за формою, яка подана у дод. В.

Якщо контролюючий орган надсилає органу державної податкової служби інформацію про скасування нарахованого грошового зобов'язання, орган державної податкової служби припиняє здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків.

Інформація про зміну суми нарахованого грошового зобов'язання надсилається контролюючим органом разом з уточненим поданням про здійснення заходів з погашення податкового боргу.

Враховуючи, що забезпечити максимальну дієвість процедур стягнення можливо лише за умови відповідного методологічного супроводження, цьому напряму роботи приділяється значна увага.

2.3. Порядок призначення податкового керуючого, його обов'язки та етапи роботи з боржниками

Основними принципами, закладеними в організацію роботи підрозділів погашення податкового боргу низового рівня, є:

— персональна відповідальність працівника підрозділу, який є податковим керуючим, за погашення податкового боргу закріплених за ним боржників;

— знання кожним працівником усього процесу стягнення податкового боргу;

— використання роботи підсистеми «Карта боржника».

Керівник органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податків податкового керуючого.

Податковий керуючий – посадова особа органу державної податкової служби, на яку покладається виконання функцій, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків. Додатково до прав та обов'язків, наданих звичайним податковим інспекторам, які мають справу з добропорядними та сумлінними платниками податків, податкового керуючого наділено певними правами та обов'язками виконавця рішень органу стягнення.

Порядок призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого визначає центральний орган державної податкової служби. Так, відповідно до статей 89, 91, 92, 94, 95 розділу II Податкового кодексу України та Наказу ДПС України № 1035 від 24.12.2010 р. затверджено Порядок призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого.

Згідно чинного законодавства податковий керуючий призначається наказом керівника (виконуючого обов'язки керівника) податкового органу. В основі організації його роботи з боржниками податків і зборів лежать принципи, закладені в організацію діяльності підрозділів погашення податкового боргу.

Перший принцип передбачає відповідальність податкового керуючого перед керівництвом податкової інспекції за своєчасність, ефективність та професійність роботи, спрямованої на погашення податкового боргу закріплених за ним боржників. При цьому дана відповідальність виникає у момент закріплення боржника за цим працівником та призначення його податковим керуючим.

У випадку виникнення податкового боргу у платника податків йому спочатку надають можливість погасити його у добровільному порядку, а для цього здійснюються заходи запобіжного характеру. Такому платнику надсилають податкову вимогу з повідомленням, що все його майно і майнові права

перебувають у податковій заставі до повного погашення податкового боргу.

Порядок направлення органами державної податкової служби податкової вимоги платникам податків затверджено Наказом ДПС України № 1037 від 24. 12. 2010 р. відповідно до статей 59 та 60 розділу II Податкового кодексу України. Згідно зазначеного Порядку, податкова вимога формується органами державної податкової служби за місцем обліку платника податків, якщо:

— платник податків не сплатив суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, у встановлені строки;

— платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання, визначену в податковому повідомленні-рішенні, в установлені законами строки;

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

Згідно Наказу ДПС України № 1037 податкові вимоги формуються:

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

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

Податкова вимога може не надсилатися, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваного мінімуму доходів громадян.

Окрім загальних реквізитів податкова вимога повинна містити відомості про факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в

установлений строк, попередження про опис майна, яке відповідно до законодавства може бути предметом податкової застави, дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.¹

Форма податкової вимоги для платника податків – юридичної особи наведена у дод. Д 1, а для платника податків – фізичної особи – у дод. Д 2.

Якщо у платника податків, якому надіслано (вручено) податкову вимогу, сума податкового боргу збільшується, погашенню підлягає вся сума податкового боргу такого платника податку, що виник після надсилання (вручення) податкової вимоги. Разом з тим, протягом строків оскарження суми грошових зобов'язань, податкова вимога з податку, що оскаржується, не надсилається.

Надсилається податкова вимога не раніше першого робочого дня після закінчення встановленого граничного строку сплати суми грошового зобов'язання.

При формуванні податкових вимог їм автоматично присвоюється порядковий номер за певний рік та заноситься до відповідного реєстру податкових вимог. В той самий день податкова вимога передається структурному підрозділу, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, для вручення платнику податків. Реєстри податкових вимог ведуться податковими органами в електронному вигляді.

Структурний підрозділ, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції органу державної податкової служби, в день отримання податкової вимоги від структурного підрозділу погашення прострочених податкових зобов'язань надсилає (вручає) податкову вимогу платнику податків, при цьому корінець податкової вимоги залишається в органі державної податкової служби.

Податкова вимога вважається надісланою (врученою):

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1037 «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків»

— юридичній особі, якщо її передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення;

— фізичній особі, якщо її вручено особисто такій фізичній особі або її законному представникові чи надіслано листом на її адресу за місцем проживання або останнього відомого місця її знаходження з повідомленням про вручення.

У разі коли пошта не може вручити платнику податків податкову вимогу в зв'язку з:

- відсутністю за місцезнаходженням посадових осіб,
- відмовою посадових осіб прийняти податкову вимогу,
- незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків
- або з інших причин,

Податкова вимога вважається врученою платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення.

Працівник структурного підрозділу, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, отримавши повідомлення про вручення (із зазначенням причин невручення за їх наявності), повідомляє про неможливість вручення податкової вимоги підрозділ погашення прострочених податкових зобов'язань.¹

Після вручення платнику податків податкової вимоги структурний підрозділ, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, передає підрозділу погашення прострочених податкових зобов'язань корінець такої податкової вимоги з відміткою поштової служби про вручення або невручення.

Структурний підрозділ погашення податкового боргу вносить відповідні дані до реєстру податкових вимог, підшиває корінець податкової вимоги до справи платника податків та, зокрема:

- якщо рішення контролюючого органу про нарахування суми грошового зобов'язання або сума податкового боргу

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1037 «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків»

скасовується чи змінюється судом, підшиває примірник (копію) рішення суду до справи платника податків поряд з корінцем податкової вимоги, щодо якої відбувався судовий розгляд;

— у разі прийняття органом державної податкової служби рішення про розстрочення (відстрочення) податкового боргу підшиває примірник (копію) такого рішення до справи платника податків поряд з корінцем відповідної податкової вимоги;

— у разі прийняття органом державної податкової служби рішення про визнання податкового боргу безнадійним підшиває примірник (копію) такого рішення до справи платника податків поряд з корінцем відповідної податкової вимоги.

Податкова вимога вважається відкликаною:

— у день, протягом якого відбулося самостійне погашення суми податкового боргу платником податків або органом стягнення у повному обсязі;

— з дня прийняття контролюючим органом рішення про скасування податкової вимоги;

— з дня надходження до платника податків податкової вимоги, яка містить зменшену контролюючим органом або судом суму податкового боргу, визначену в раніше направленій податковій вимозі;

— у день набрання законної сили рішенням суду, яким скасовано суму податкового боргу, визначену у податковій вимозі.

У випадках, коли рішення суду стосуються податкового боргу, який виник у результаті несплати платником податків грошового зобов'язання, узгодженого іншим контролюючим органом, такий контролюючий орган зобов'язаний надати органу державної податкової служби інформацію про скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Якщо сума податкового боргу збільшується внаслідок його адміністративного оскарження, раніше надіслана податкова вимога не відкликається. На суму збільшення податкового боргу окрема податкова вимога не надсилається.

Другий принцип організації діяльності підрозділів погашення податкового боргу передбачає, що з метою погашення заборгованості податкові керуючі за якими закріплено боржників,

застосовують до них заходи стягнення, передбачені Податковим Кодексом України та Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”.

Зокрема, податковий керуючий описує майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу, здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу, одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди органу державної податкової служби (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою) вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб. У разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави, податковий керуючий має право отримувати від такого платника податків документи, що засвідчують право власності на зазначене майно.

У разі якщо платник податків, що має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим його повноважень, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень у порядку та за формою, що встановлюються центральним органом державної податкової служби.

Орган державної податкової служби звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого. Строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції, визначається судом, але не більше двох місяців.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду.¹

Отже, враховуючи обов'язки податкового керуючого, визначені чинним законодавством, основні етапи його роботи з боржниками можна зобразити у вигляді схеми (рис.2.2). Конкретні

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

функції та повноваження посадовця будуть розглянуті при розкритті відповідних заходів погашення податкового боргу.



Рис. 2.2. Етапи роботи податкового керуючого з боржниками

Кінцевий результат застосування податковими керуючими всього комплексу заходів стягнення передбачає погашення податкового боргу конкретним боржником у повному обсязі, в інших випадках – заміну керівника або порушення провадження у справі про банкрутство.

Третій принцип організації діяльності підрозділів погашення податкового боргу передбачає використання спеціально розробленого програмного продукту АС “Облік боржників та заходів стягнення” (умовне позначення проекту АС “Боржник”), яка є робочим документом працівників підрозділу стягнення податкової заборгованості.

У разі виникнення випадку податкового боргу у боржника автоматично відкривається “Картка боржника”, яка містить повну інформацію про конкретний випадок податкового боргу конкретного боржника. Закривається картка також автоматично у випадку повного погашення податкового боргу. На підставі даних АС “Картка боржника” податкові керуючі аналізують інформацію про конкретного боржника та застосовують заходи стягнення податкового боргу.

Для успішного виконання своїх функцій кожен податковий керуючий повинен досконало знати діюче податкове законодавство та мати однаковий підхід до використання повноважень, наданих йому чинним законодавством. Це необхідно для правильного застосування до боржників необхідних заходів стягнення, збирання та аналізу інформації про їх активи, своєчасного запобігання можливостей їх відчуження, тобто ефективного проведення роботи щодо погашення податкового боргу.

Податковий керуючий зобов'язаний дотримуватись комерційної та службової таємниці. Від виконання повноважень податкового керуючого посадова (службова) особа органу державної податкової служби звільняється наказом керівника податкового органу.

Контрольні запитання і завдання:

1. Охарактеризуйте зміст примусового стягнення податкового боргу.
2. Назвіть основні законодавчі акти, які регулюють управління податковим боргом.
3. Які підзаконні нормативно-правові акти розвивають чи деталізують окремі положення законів в сфері погашення податкового боргу?
4. Дайте загальну характеристику організації управління податковим боргом.
5. Опишіть структуру і функції Департаменту погашення податкового боргу ДПС України.

6. Охарактеризуйте завдання і функції регіональних структурних підрозділів ДПС України з погашення податкової заборгованості.

7. Назвіть принципи, які закладені в організацію роботи підрозділів погашення податкового боргу низового рівня.

8. Дайте визначення податкового керуючого.

9. Охарактеризуйте порядок призначення і звільнення податкового керуючого.

10. Перелічіть етапи роботи податкового керуючого з боржниками, враховуючи його функції та повноваження згідно чинного законодавства.

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ПОДАТКОВОГО БОРГУ У ДПС УКРАЇНИ

3.1. Основи методології обліку та категорії складності випадків податкового боргу

Підвищити ефективність управління податковим боргом в державі неможливо без відповідно налагодженого його обліку, а також аналізу доцільності застосування мір по скороченню недоїмки та погашення прострочених податкових зобов'язань.

Відповідно до норм Податкового кодексу України та нормативно-правових актів, затверджених Міністерством юстиції України для внутрішнього використання в органах Державної податкової служби України розроблено методологію обліку податкового боргу. Основна мета розробки такої методології – розширення можливостей для аналізу інформації про податковий борг у податкових органах, що є необхідним для прийняття ефективних управлінських рішень керівництвом, зокрема встановлення планових завдань для підрозділів погашення податкового боргу та оцінювання результатів їх роботи.

Методологія обліку податкового боргу визначає:

- єдину термінологію, якою характеризується податковий борг;
- типи та статуси податкового боргу;
- єдиний порядок ведення обліку податкового боргу в органах Державної податкової служби ;
- основні звітні показники податкового боргу та алгоритми їх формування.

В обліку податковий борг виникає за платежем за певний період як різниця між нарахованими та сплаченими сумами податкових зобов'язань, а його абсолютна величина визначається від'ємним сальдо розрахунків з бюджетом на фіксовану дату.

Податковий борг є кількісним показником і може визначатися як сумою, так і кількістю випадків, що складають таку суму.

Випадок податкового боргу – це наявність податкового боргу у одного платника за одним платежем.

Приклад. Якщо суб'єкт підприємницької діяльності одночасно є платником 4 податків (ПДВ, податку на прибуток підприємств, акцизного податку та земельного податку), а по 2-х з них має податковий борг, то вважається, що в нього існує 2 випадки податкового боргу.

Випадок податкового боргу вважається відкритим у разі виникнення у платника суми податкового боргу $\geq 0,01$ грн. і закритим, коли його сума дорівнює нулю. Платник податків, який має один або більше випадків податкового боргу вважається боржником.

При цьому слід враховувати, що :

— будь-яка кількість своєчасно не сплачених податкових зобов'язань по одному і тому ж платежу в одного боржника складають один випадок податкового боргу, а сума таких несплачених податкових зобов'язань складає суму випадку податкового боргу;

— кількість відкритих випадків податкового боргу у одного платника не може бути більшою, ніж кількість податків та зборів (обов'язкових платежів), платником яких він є відповідно до законодавства.

Розрізняють категорії складності випадків податкового боргу та категорії складності боржників. Поняття складності податкового боргу визначається насамперед розміром суми, яка становить цей випадок. Чим більша сума податкового боргу, тим складніші умови для його погашення.

Категорії складності випадків податкового боргу:

I категорія – сума випадку податкового боргу $\leq 25\,000,00$ грн.

II категорія – сума випадку податкового боргу $> 25\,000,00$ грн.

Категорії складності боржників:

Боржник I категорії складності – боржник, у якого всі випадки податкового боргу відповідають I категорії складності випадку податкового боргу.

Боржник II категорії складності – боржник, у якого хоча б один випадок податкового боргу відповідає II категорії складності випадку податкового боргу.

Випадок, від якого ведеться облік – випадок податкового боргу, який у платника податків за хронологією виник першим.

У податкових вимогах датою виникнення податкового боргу вважається дата відкриття випадку, від якого ведеться облік. Працівник підрозділу погашення податкового боргу вважається податковим керуючим боржника, закріпленого за ним, від дня відкриття випадку, від якого ведеться облік податкового боргу у такого боржника.

Характер заходів підрозділів погашення податкового боргу значною мірою залежить від правового становища його статусів, визначення якого є важливою складовою адміністрування податків, яка пов'язана із контролем за належним виконанням платниками податків грошових зобов'язань.

3.2. Статуси податкового боргу

Статуси податкового боргу визначаються шляхом оцінювання податкової заборгованості, яка виникла у платника податку та визначення ймовірності її погашення. Важливими при цьому є володіння податковим керуючим об'єктивною інформацією щодо боржника та можливість активно впливати на прискорення процесу погашення податкового боргу.

Податковий борг платника (випадок податкового боргу) може перебувати у інертному або дієвому статусі.

Інертний статус – це статус, у якому до боржників органи ДПС не застосовують жодних примусових заходів стягнення, крім надсилання податкової вимоги, реєстрації податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна та, у виключних випадках, застосування адміністративного арешту майна.

У інертному статусі:

— відкривається у боржника „випадок, від якого ведеться облік“;

— в автоматичному режимі здійснюється формування податкових вимог, коли сума хоча б одного випадку податкового боргу такого платника досягає визначеного граничного значення;

— залишаються на обліку всі випадки податкового боргу платника, якщо жоден з них не досягає визначеного граничного значення для відправки податкових вимог або для переходу до дієвого статусу.

При цьому граничним значенням вважають кількісний показник (сума та/або період), який визначений для ініціювання або припинення певних дій з боку органів податкової служби стосовно боржників. Слід зазначити, що згідно Податкового кодексу України, мінімальна сума (граничне значення), від якої економічно обґрунтованим є рішення про витрату державних коштів для направлення податкової вимоги, прийнята у розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

За часом дії розрізняють два види інертного статусу, до яких може бути віднесений податковий борг платника (всі відкриті випадки податкового боргу платника):

- до податкової вимоги;
- податкова вимога.

До податкової вимоги – вид інертного статусу, в якому податковий борг платника перебуває від дня відкриття „випадку, від якого ведеться облік” до дня направлення (вручення) податкової вимоги.

Податкова вимога – вид інертного статусу, в якому податковий борг платника перебуває від дня, наступного за днем направлення (вручення) податкової вимоги до дня, що настає за останнім днем граничного строку погашення податкового боргу.

Усі відкриті випадки податкового боргу одного платника можуть знаходитися тільки в одному виді інертного статусу. Зворотного переходу між видами інертного статусу боржник немає.

Зазначимо, що якщо хоча б один випадок податкового боргу боржника перейшов до обліку в дієвий статус, усі нові випадки податкового боргу, що виникають у такого боржника, відкриваються у тому виді дієвого статусу, в якому перебуває цей випадок. Податкові вимоги при цьому з нових випадків податкового боргу не надсилаються.

Дієвий статус – це статус податкового боргу боржника, в якому зменшення такого боргу (закриття кожного випадку податкового боргу) відбувається завдяки певним діям, що здійснює податковий керуючий, застосовуючи надані йому повноваження відповідно до законодавства. Тобто цей статус

характеризується можливістю проведення працівниками підрозділів погашення податкового боргу в межах чинного законодавства певних примусових заходів відносно боржника.

Випадок податкового боргу починає обліковуватися в дієвому статусі від дня, наступного за 60 календарним днем від дня направлення (вручення) податкової вимоги.

Усі випадки податкового боргу одного боржника можуть знаходитися лише в одному виді дієвого статусу. Розрізняють п'ять видів дієвого статусу, до яких може бути віднесено всі випадки податкового боргу одного боржника:

- активний;
- пасивний;
- банкрутство;
- розстрочення (відстрочення);
- безнадійний.

Активний вид дієвого статусу – це єдиний вид статусу, в якому податковий керуючий застосовує до боржників всі заходи примусового стягнення, які передбачені діючим законодавством. Підставою для таких дій є закінчення граничного терміну погашення податкового боргу після направлення (вручення) податкової вимоги.

Пасивний вид дієвого статусу – це вид статусу, в якому податковий керуючий не може застосувати заходи стягнення до боржника.

У пасивному виді дієвого статусу перебувають усі випадки податкового боргу боржника за яким:

— готуються документи для ініціювання справи про банкрутство боржника до дня одержання ухвали суду про порушення справи про банкрутство (підстава: письмово обґрунтоване рішення керівника підрозділу стягнення податкової заборгованості;

— готуються документи для ініціювання справи в суді про звернення стягнення податкового боргу на майно боржника до дня прийняття наказу та відповідного рішення суду (підстава: письмово обґрунтоване рішення керівника підрозділу стягнення податкової заборгованості;

— здійснюється розшук платника податку (підстава: заява (рапорт) до підрозділів податкової міліції про розшук боржника).

Вид „Банкрутство” дієвого статусу – це вид статусу, в якому перебувають усі випадки податкового боргу боржника, з якого у суді розглядається справа про банкрутство до:

— одержання ухвали про ліквідацію боржника як юридичної особи або рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи;

— прийняття податковим органом рішення про відстрочення (розстрочення) податкового боргу на підставі затвердженої судом мирової угоди, яка містить положення про розстрочення чи відстрочення боргу (підстава: ухвала про порушення справи про банкрутство).

Вид статусу "Розстрочення (відстрочення)" – це вид дієвого статусу, в якому перебувають випадки податкового боргу, сплату яких перенесено на пізніший термін або на декілька термінів.

Розстрочення (відстрочення) податкового боргу надається на всі відкриті випадки податкового боргу боржника від дня визначеного в прийнятому податковим органом рішенні щодо розстрочення (відстрочення) податкового боргу.

Безнадійний вид дієвого статусу – це вид статусу, в якому всі випадки податкового боргу боржника визначаються безнадійними (підстава: рішення суду, довідка МВС, ЖЕК, ЗАГС).

До безнадійного виду дієвого статусу відносяться випадки податкового боргу боржника:

— визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

— фізичної особи, яка:

- визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
- померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;
- понад 720 днів перебуває у розшуку;

— стосовно якого минув строк давності;

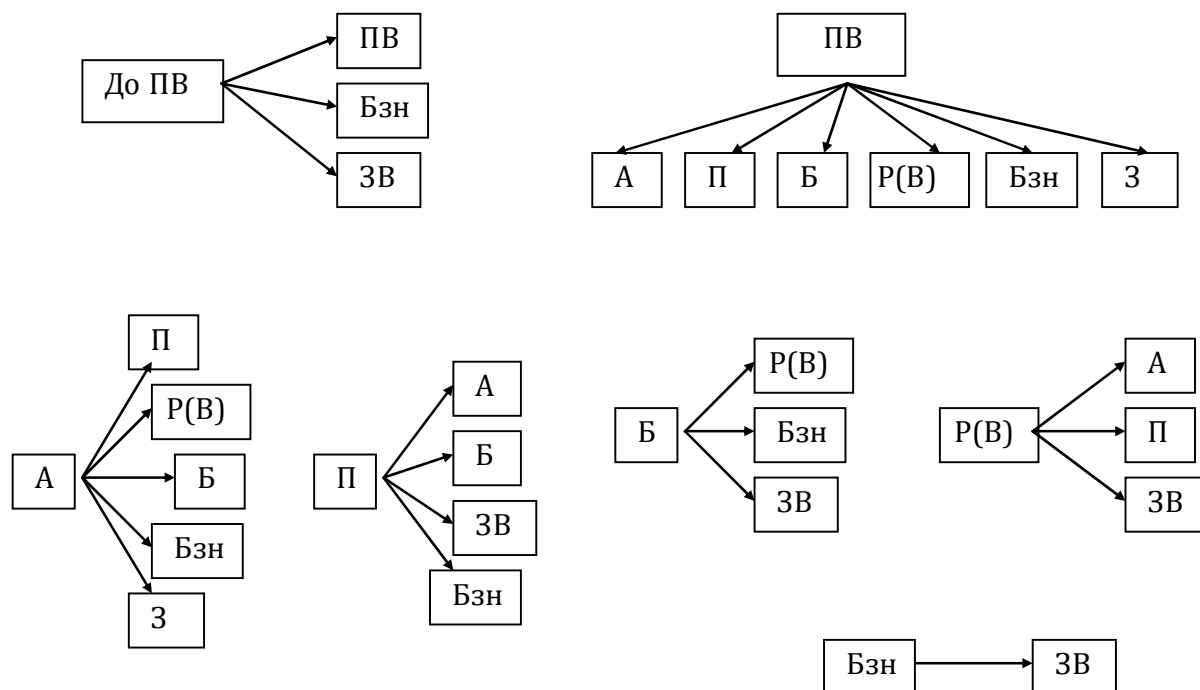
— що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

— державна реєстрація якого припинена на підставі рішення суду та внесено запис про виключення з Державного реєстру.

У безнадійному виді дієвого статусу випадок податкового боргу перебуває до дня прийняття рішення керівництвом податкового органу про списання суми заборгованості та закриття такого випадку.

Слід відмітити, що в інертному та дієвому статусі всі випадки податкового боргу одного боржника закріплюються тільки за одним працівником підрозділу погашення податкової заборгованості ДПС.

Можливий перехід податкового боргу (випадків податкового боргу) боржника між видами статусів можна відобразити схематично (рис.3.1):



Умовні позначення:

До ПВ - до податкової вимоги;

ПВ - податкова вимога;

А - активний;

П - пасивний;

Б - банкрутство;

Бзн - безнадійний;

Р(В) - розстрочка (відстрочка);

ЗВ - закриття випадку

Рис. 3.1. Взаємозв'язок між видами статусів податкового боргу

Таким чином, в інертному статусі облік податкового боргу платника починається від дня відкриття у нього «випадку, від якого ведеться облік». У випадку виконання певних умов податковий борг (усі випадки податкового боргу) платника може залишитися в інертному статусі, перейти до дієвого статусу або може бути погашений (закриті всі випадки податкового боргу боржника).

Завершення обліку податкового боргу платника в інертному статусі настає після закриття всіх випадків податкового боргу або переходу випадків податкового боргу або переходу випадків податкового боргу платника до дієвого статусу.

Перехід податкового боргу до дієвого статусу відбувається від дня, наступного за граничним строком сплати грошового зобов'язання після надсилання податкової вимоги. У цей день всі інші випадки податкового боргу такого платника, незалежно від термінів їх виникнення, переходить до дієвого статусу. Усі випадки, які відкриваються у боржника в період, коли термін для переходу до дієвого статусу ще не настав, відкриваються у тому ж виді інертного статусу, в якому перебуває випадок податкового боргу з сумою більше двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Відтак, зворотного переходу із дієвого статусу до інертного податковий борг платника податків не має.

3.3. Призначення та порядок ведення «Картки боржника»

Важливим інструментом, який забезпечує інформаційну підтримку працівників підрозділів погашення податкового боргу, є спеціально розроблений програмний продукт АС „Картка боржника“, - складова частина програмного комплексу АІС „Облік податків та платежів“, яка одночасно є робочим документом податкових керуючих.

У разі виникнення випадку податкового боргу така картка у боржника відкривається автоматично. Вона містить повну інформацію про конкретний випадок податкового боргу конкретного боржника. Кожний боржник має стільки карток

боржника, скільки у нього відкрито випадків податкового боргу. Закривається картка боржника також автоматично у разі повного погашення податкового боргу (закриття випадку податкового боргу) боржника.

На підставі даних АС "Боржники" податкові керуючі аналізують інформацію про конкретного боржника та застосовують заходи щодо примусового стягнення податковою боргу.

Картка боржника складається із:

- облікових даних боржника;
- інформації про типи, статус (вид статусу) податкового боргу;
- інформації про збільшення (зменшення) суми випадку податкового боргу;
- щоденника роботи з боржником.

Поновлення даних у Картці боржника здійснюється таким чином:

— облікові дані боржника, інформація про типи, статус (вид статусу) податкового боргу та про збільшення (зменшення) суми випадку податкового боргу поновлюються постійно в автоматичному режимі;

— інформація у щоденник роботи з боржником (зокрема, в обов'язковому порядку, до інформаційного поля „Примітка“) заноситься особисто податковим керуючим за кожним актом застосування певних заходів, спрямованих на погашення податкового боргу конкретного боржника (в т.ч. направлення (вручення) податкової вимоги).

Ведення Картки боржника, відповідальне ставлення податкових керуючих до заповнення щоденника роботи з боржником, зокрема лаконічне та змістовне заповнення приміток, забезпечує одержання достовірної та повної інформації про боржника і дає змогу:

- аналізувати кожен випадок податкового боргу;
- встановлювати пріоритети у роботі щодо погашення податкового боргу;
- визначити суму сформованого податкового боргу;
- прогнозувати суму податкової заборгованості;

— планувати реальну суму погашення.

Крім того, АС „Картка боржника” дозволяє формувати інформацію щодо податкового боргу в розрізі категорій складності випадків податкового боргу:

- за боржниками;
- за формами власності боржників;
- за видами діяльності боржників;
- за визначений період;
- за видами платежів;
- за бюджетами;
- за типами, статусами (видами) податкового боргу.

Кожен працівник підрозділу стягнення податкової заборгованості повинен використовувати у роботі підсистему "Картка боржника". Відповідно, кожен податковий керуючий повинен:

1. Щоденно аналізувати нові випадки податкового боргу та самостійно визначати пріоритети в роботі (переглядати всі картки боржників, відбирати боржників, з якими доцільно в першу чергу працювати над погашенням податкового боргу). Визначати дату роботи з кожним боржником, зробивши відповідні записи у записній книжці.

При визначенні пріоритетів у роботі враховуються:

- сума податкового боргу загалом по боржнику і за окремими випадками; термін його виникнення; ризик втрати надходжень;
- співвідношення витрат на здійснення заходів стягнення з потенційною сумою надходжень, які можуть бути одержані від їх застосування.

2. Аналізувати історії розвитку випадків податкового боргу у боржників (суми за видами платежів, терміни виникнення, підстави виникнення - декларації, розрахунки, акти перевірок).

3. З'ясувати активи боржників (у тому числі їх структурних підрозділів) заданими податкових декларацій, актів документальних перевірок, фінансової звітності, банківських документів тощо, а також здійснювати пошук додаткової інформації.

4. Застосовувати діючі повноваження щодо погашення податкового боргу.

5. Співпрацювати з працівниками відділу (сектора) правового забезпечення, супроводжувати справи, що розглядаються в судах тощо.

6. Вести щоденники роботи із закріпленими боржниками, а також паперові справи. На боржника категорії II заводити окремо паперову справу, в якій мають міститися копії документів, що підтверджують суму податкового боргу, фінансовий стан, інформацію про застосовані повноваження, заплановані кроки подальшої роботи з боржником. На всіх боржників категорії I вести одну справу з файлами на кожного боржника.

7. Щотижня складати індивідуальний звіт за допомогою АС «Картка боржника» та аналізувати виконання індивідуального плану погашення податкового боргу.

8. Розглядати письмові звернення закріплених боржників та готувати на них відповіді.

9. Передавати начальнику відділу справи боржників:

— податковий борг яких переріс із категорії I в категорію II (якщо відповідає за погашення податкового боргу боржників категорії I);

— які потребують проведення оперативно-розшукової роботи (незалежно від категорії).

10. Дотримуватися етичних норм роботи з боржниками.

Дотримання таких правил організації роботи працівників підрозділів погашення податкового боргу є основою досягнення ефективності організації їх роботи.

3.4. Моніторинг застосування процедур погашення податкового боргу

З метою контролю за повнотою та своєчасністю виконання платниками грошових зобов'язань та удосконалення обліку коштів, які спрямовуються до бюджету в рахунок погашення податкового боргу, відповідно до норм Податкового кодексу України запроваджено моніторинг застосування органами державної податкової служби процедур стягнення податкового

боргу. Для цього Наказом ДПС У від 05.01.2012р. №12 затверджено:

— Порядок складання Зведеної інформації про вжиті органами державної податкової служби України заходи з погашення податкового боргу;

— Порядок складання Зведеної інформації щодо організації роботи підрозділів погашення податкового боргу;

— Порядок складання Довідки про вжиті заходи з погашення податкового боргу.

Функція забезпечення складання на центральному рівні Зведеної інформації про вжиті органами державної податкової служби України заходи з погашення податкового боргу, Зведеної інформації щодо організації роботи підрозділів погашення податкового боргу та Довідки про вжиті заходи з погашення податкового боргу покладена на Департамент погашення податкового боргу.

Так, Зведена інформація складається підрозділами погашення податкового боргу органів ДПС щомісячно наростаючим підсумком з початку року у тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми.

Складання та передача інформації здійснюється:

— на районному рівні – на шостий робочий день місяця, наступного за звітним;

— на регіональному рівні – на сьомий робочий день місяця, наступного за звітним;

— на центральному рівні – на восьмий робочий день місяця, наступного за звітним.

У формах Зведеної інформації формуються такі показники¹:

гр. 1 „Загальна кількість боржників (юридичних та фізичних осіб)” – вказується кількість боржників юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, сума податкового боргу яких більша за один неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

гр. 2 „Загальна кількість боржників (юридичних та фізичних осіб), у тому числі фізичних осіб - підприємців” – вказується кількість боржників фізичних осіб – підприємців, сума

¹ Наказ ДПС від 05.01.2012р. №12.України «Про запровадження моніторингу застосування процедур стягнення податкового богу» від 05.01.2012р. №12.

податкового боргу яких більша за один неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

гр. 3 „Загальна сума податкового боргу” – вказується загальна сума можливого і неможливого для стягнення органами ДПС податкового боргу до зведеного бюджету;

гр. 4 „Загальна сума податкового боргу, у тому числі фізичних осіб - підприємців” – вказується загальна сума можливого і неможливого для стягнення органами ДПС податкового боргу фізичних осіб – підприємців до зведеного бюджету;

гр. 5 „Направлено податкових вимог (кількість)” – заповнюється на підставі даних Реєстру податкових вимог і включає загальну кількість податкових вимог, направлених платникам податків;

гр. 6 „Направлено податкових вимог (кількість), у тому числі за звітний місяць” – заповнюється на підставі даних Реєстру податкових вимог і включає кількість податкових вимог, направлених платникам податків за звітний місяць;

гр. 7 „Сума описаного майна в податкову заставу. Всього на звітну дату” – вказується загальна сума описаного майна (на підставі актів опису майна та актів опису майна, самостійно виділених платником податків для продажу) з урахуванням вартості майна, що перебуває в податковій заставі на звітну дату, яка зазначена в діючих актах опису майна без врахування актів, за якими майно вже реалізовано та які скасовані;

гр. 8 „Сума описаного майна в податкову заставу. Всього на звітну дату, у тому числі, описано у поточному році” – вказується сума описаного майна у поточному році (на підставі актів опису майна та актів опису майна, самостійно виділених платником податків для продажу), з урахуванням вартості майна, що перебуває в податковій заставі на звітну дату, яка зазначена в діючих актах опису майна без врахування актів, за якими майно вже реалізовано та які скасовані;

гр. 9 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу від вжитих

органами державної податкової служби заходів стягнення та складається з суми граф 10, 12, 13, 14, 15, 20, 22, 27, 28, 29, 34 та 42;

гр. 10 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В позасудовому порядку, Самостійно сплачено платниками, Всього” – вказується сума коштів, самостійно сплачена платниками податків, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу;

гр. 11 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В позасудовому порядку, Самостійно сплачено платниками, Всього, у тому числі, протягом 60 діб з дня виникнення податкового боргу (інертний статус)” – вказується сума коштів, самостійно сплачена платниками податків протягом 60 діб з дня виникнення податкового боргу, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу;

гр. 12 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В позасудовому порядку, Сплачено в рахунок погашення розстрочених (реструктуризованих) сум податкового боргу” – вказується сума коштів, самостійно сплачена платниками податків в рахунок погашення розстрочених (реструктуризованих) сум податкового боргу;

гр. 13 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В позасудовому порядку, Кліринговими розрахунками” – вказується сума надходжень в рахунок погашення податкового боргу за кліринговими розрахунками;

гр. 14 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В позасудовому порядку, Інше” – вказується сума коштів, зарахована в рахунок погашення податкового боргу з відповідного платежу за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів; сума надходжень від застосування органами ДПС інших заходів стягнення, які мають документальне підтвердження, наприклад: платіжні доручення на сплату коштів у рахунок

погашення податкового боргу; платіжні доручення на сплату коштів в обсягах, що перевищують суму нарахувань звітного періоду; тощо;

гр. 15 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Надходження від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства;

гр. 16 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Всього, кількість” – вказується кількість позовів органів державної податкової служби до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС;

гр. 17 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Всього, кількість, у т.ч. ФОП” – вказується кількість позовів органів державної податкової служби до суду щодо звернення стягнення на активи боржників фізичних осіб – підприємців через ДВС;

гр. 18 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Всього, сума” – вказується сума позовів органів державної податкової служби до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС;

гр. 19 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Всього, сума, в т.ч. ФОП” – вказується сума позовів органів державної податкової служби до суду щодо звернення стягнення на активи боржників фізичних осіб – підприємців через ДВС;

гр. 20 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Стягнуто податкового боргу за виконавчими документами, Всього” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу за рахунок судового стягнення від органів державної виконавчої служби;

гр. 21 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Направлено позовів до суду щодо звернення стягнення на активи боржників через ДВС, Стягнуто податкового боргу за виконавчими документами, в т.ч. по фізичним особам - підприємцям” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу фізичних осіб – підприємців за рахунок судового стягнення від органів державної виконавчої служби;

гр. 22 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, В судовому порядку за виконавчим провадженням та від боржників, які перебувають у процедурі банкрутства, Надходження коштів за рахунок стягнення дебіторської заборгованості” – вказується сума коштів, яка надійшла за рахунок стягнення дебіторської заборгованості в судовому порядку;

гр. 23 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на

погашення податкового боргу за рахунок, стягнення готівкових (безготівкових) коштів, кількість” – вказується кількість звернень органів державної податкової служби до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок стягнення готівкових (безготівкових) коштів;

гр. 24 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок, стягнення готівкових (безготівкових) коштів, сума” – вказується сума, на яку органами державної податкової служби направлено звернень до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок стягнення готівкових (безготівкових) коштів боржників;

гр. 25 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок, стягнення готівкових (безготівкових) коштів, з них задоволено, кількість” – вказується кількість задоволених судом звернень органів державної податкової служби щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок стягнення готівкових (безготівкових) коштів боржників;

гр. 26 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок, стягнення готівкових (безготівкових) коштів, з них задоволено, сума” – вказується сума, на яку органами державної податкової служби отримано дозвіл суду на погашення податкового боргу за рахунок стягнення готівкових (безготівкових) коштів боржників;

гр. 27 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Стягнуто коштів з банківських рахунків” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу шляхом стягнення з банківських рахунків боржників;

гр. 28 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Стягнуто за рахунок вилучення готівки” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу шляхом влучення у боржників готівки;

гр. 29 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Надходження від застосування адміністративних арештів” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу шляхом застосування адміністративного арешту активів підприємств - боржників;

гр. 30 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника, Всього, кількість” – вказується кількість звернень органів державної податкової служби до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника;

гр. 31 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника, Всього, сума” – вказується сума, на яку органами державної податкової служби направлено звернень до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника;

гр. 32 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника, з них задоволено, кількість” – вказується кількість задоволених судом звернень органів державної податкової служби щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника;

гр. 33 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за

рішенням суду, Звернення до суду щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника, з них задоволено, сума” – вказується сума, на яку органами державної податкової служби отримано дозвіл суду на погашення податкового боргу за рахунок заставленого майна боржника;

гр. 34 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Органами ДПС за рішенням суду, Надходження від реалізації заставленого майна” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу від реалізації заставленого рухомого та нерухомого майна боржників;

гр. 35 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Направлено виконавчих документів органам ДВС для приєднання до виконавчого провадження у зв'язку з арештом коштів та майна юридичних осіб, кількість” – вказується кількість боржників - юридичних осіб, по яких направлені виконавчі документи органам ДВС для приєднання до виконавчого провадження у зв'язку з арештом активів, майна тощо, накладеного іншими правоохоронними органами;

гр. 36 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, у тому числі, Направлено виконавчих документів органам ДВС для приєднання до виконавчого провадження у зв'язку з арештом коштів та майна юридичних осіб, сума” – вказується сума боргу юридичних осіб, по яких направлені виконавчі документи органам ДВС для приєднання до виконавчого провадження у зв'язку з арештом активів, майна тощо, накладеного іншими правоохоронними органами;

гр. 37 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Кількість платників податків державної власності, які не підлягають приватизації, та комунальної власності” – вказується кількість платників податків державної власності, що не підлягають приватизації, та комунальної власності, які мають податковий борг;

гр. 38 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Звернення до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти та майно державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник, Кількість” – вказується кількість звернень органів державної податкової служби до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти та майно державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник;

гр. 39 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Звернення до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник, Сума” – вказується сума, зазначена у зверненнях органів державної податкової служби до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти та майно державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник;

гр. 40 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Звернення до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник, з них задоволено, кількість” – вказується кількість задоволених звернень органів державної податкової служби до суду з позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти та майно державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник;

гр. 41 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Звернення до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство-боржник, з них задоволено, сума” – вказується сума, зазначена у задоволених судом зверненнях органів державної податкової служби із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти та майно

державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство боржник;

гр. 42 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу. Всього надходжень, Стягнуто за рахунок коштів та майна органів управління державних та комунальних підприємств” – вказується сума, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу державних та комунальних підприємств за рахунок коштів та майна державних органів, в управлінні яких перебувають такі підприємства. Стягнуто у судовому порядку або виділено на засіданні місцевих рад з місцевих бюджетів (коштів або майна за наявності підтверджуючих документів).

Зведена інформація щодо організації роботи підрозділів погашення податкового боргу складається підрозділами погашення податкового боргу на районному, обласному та центральному рівнях щотижнево у тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми.

Складання та передача інформації здійснюється:

- на районному рівні – щотижнево по п'ятницях;
- на обласному рівні – щотижнево по понеділках до 12 години;
- на центральному рівні – щотижнево по понеділках до 15 години;
- уточнююча за місяць – на 2-й робочий день.

У формі Зведеної інформація щодо організації роботи підрозділів погашення податкового боргу формуються такі показники¹:

Графа 1 „Податковий борг на початок звітнього місяця. Всього” – вказується загальна сума можливого і неможливого для стягнення органами ДПС податкового боргу до Зведеного бюджету. Сума складається з:

- податковий борг за грошовими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків,
- податковий борг за результатами контрольно-перевірочної роботи,

¹ Наказ ДПС від 05.01.2012р. №12.України «Про запровадження моніторингу застосування процедур стягнення податкового боргу» від 05.01.2012р. №12.

- штрафних (фінансових) санкцій,
- відсотків за користування податковим кредитом,
- пені.

Графа 2 „Очікувана сума податкового боргу на кінець звітнього місяця. Всього” – вказуються прогнозні суми можливого і неможливого для стягнення органами ДПС податкового боргу на кінець звітнього місяця.

Графа 3 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу у звітньому місяці, до зведеного бюджету” – сума надходжень у рахунок погашення податкового боргу до Зведеного бюджету України в звітньому місяці (кореспондується з сумою надходжень, яка відображається у графі 2 „Довідки про вжиті заходи з погашення податкового боргу”).

Графа 4 „Надходження в рахунок погашення податкового боргу у звітньому місяці, до зведеного бюджету, в т.ч. за рахунок застосування процедур стягнення” – сума надходжень у рахунок погашення податкового боргу до Зведеного бюджету України в звітньому місяці (дорівнює сумі граф 8; 9; 10; 11; 12; 15 та 21). Має відображати надходження, забезпечені дієвими заходами стягнення, без врахування самостійної сплати платниками податків поточних платежів.

Графа 5 „Надійшло в звітньому місяці, до зведеного бюджету, в т.ч. від підприємств комунальної форми власності” – сума, спрямована до бюджету підприємствами комунальної форми власності в рахунок погашення податкового боргу. Показник є довідковим.

Графа 6 „Надійшло в звітньому місяці, до зведеного бюджету, в т.ч. від підприємств вугільної галузі” – сума, спрямована до бюджету підприємствами комунальної форми власності в рахунок погашення податкового боргу. Показник є довідковим.

Графа 7 „Стягнуто за рахунок виставлення платіжних вимог до установ банків. Кількість” – кількість виставлених платіжних вимог до установ банків на рахунки боржника. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 8 „Стягнуто за рахунок виставлення платіжних вимог до установ банків. Сума” – сума, стягнута до бюджету

шляхом виставлення платіжних вимог до установ банків на рахунки боржника. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 9 „Стягнуто за рахунок реалізації заставленого майна органами державної податкової служби” – сума надходжень від реалізації активів виключно органами ДПС. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 10 „Стягнуто за рахунок органів ДВС” – сума надходжень від застосування органами виконавчої служби заходів щодо стягнення готівкових (безготівкових) коштів, реалізації рухомого та нерухомого майна і цілісних майнових комплексів боржника тощо. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 11 „Стягнуто за рахунок дебіторської заборгованості – сума надходжень від реалізації дебіторської заборгованості, проведеної згідно з наказом ДПА України від 24.12. 10 №1040 „Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу”. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 12 „Стягнуто за рахунок інших заходів стягнення (при наявності документального підтвердження)” – сума надходжень від застосування органами ДПС інших заходів стягнення, які мають документальне підтвердження, наприклад: платіжні доручення на сплату коштів у рахунок погашення податкового боргу; платіжні доручення на сплату коштів в обсягах, що перевищують суму нарахувань звітного періоду (в частині надлишку); кошти, сплачені платниками податків у рахунок погашення розстрочених (реструктуризованих) сум податкового боргу, платіжні доручення на перерахування коштів, виділених органом управління підприємства-боржника або на сесіях місцевих рад у рахунок погашення податкового боргу; акт вилучення готівки; сума коштів, зарахована в рахунок погашення податкового боргу з відповідного платежу за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів; тощо.

Графа 13 „Застосовано адміністративних арештів майна. Кількість” – за даними підпорядкованих підрозділів податкової міліції вказується кількість боржників, щодо яких застосовано адміністративні арешти активів підприємств у звітному місяці.

Графа 14 „Застосовано адміністративних арештів майна з початку місяця. Додатково описано майна” – сума описаного майна на підставі рішення про застосування адміністративного арешту активів, прийнятого судом на тривалий термін.

Графа 15 „Застосовано адміністративних арештів майна з початку місяця. Стягнуто до бюджету” – сума надходжень у рахунок погашення податкового боргу, яка надійшла в результаті застосування підрозділами податкової міліції адміністративного арешту активів підприємств-боржників.

Графа 16 „Інформація про розірвання контрактів з керівниками підприємств. Направлено подань з початку року” – кількість подань, направлених до місцевих органів самоврядування, до органів управління щодо розірвання контрактів з керівниками комунальних підприємств-боржників, підпорядкованих (державних) підприємств з початку поточного року. Подання, направлені протягом звітного періоду на адресу одного боржника, вважати одним поданням.

Графа 17 „Інформація про розірвання контрактів з керівниками підприємств. Розірвання контрактів з початку року” – кількість контрактів, які розірвано місцевими органами самоврядування з керівниками комунальних підприємств-боржників, органами управління з керівниками підпорядкованих (державних) підприємств за поданнями податкових органів з початку поточного року.

Графа 18 „Інформація про розірвання контрактів з керівниками підприємств. Розірвання контрактів з початку місяця” – кількість контрактів, які розірвано місцевими органами самоврядування та іншими органами управління за поданнями податкових органів з початку звітного місяця.

Графа 19 „Робота щодо банкрутства підприємств. Порушено справ про банкрутство господарським судом відносно боржників на звітну дату (з початку року)” – вказується загальна кількість порушених господарськими судами,

за заявами кредиторів (у тому числі податкового органу), справ про банкрутство відносно підприємств-боржників, у тому числі, що були порушені на звітну дату у поточному році, провадження щодо яких господарськими судами не припинено або триває.

Графа 20 „Робота щодо банкрутства підприємств. Сума податкового боргу боржників, щодо яких порушено справи про банкрутство на звітну дату (з початку року)” – сума податкового боргу підприємств-боржників, щодо яких порушено господарськими судами, за заявами кредиторів (у тому числі податкового органу), справи про банкрутство на звітну дату у поточному році, провадження по яких господарськими судами не припинено або триває.

Графа 21 „Робота щодо банкрутства підприємств. Надійшло від підприємств у процедурі банкрутства в поточному місяці” – сума надходжень від підприємств-боржників, які знаходяться на різних стадіях процедур банкрутств, у рахунок погашення податкового боргу.

Графа 22 „Робота щодо банкрутства підприємств. Погашено податкового боргу в поточному місяці” – сума податкового боргу боржників, визнаних банкрутами, яка була погашена у звітному місяці.

Зведена інформація про вжиті заходи з погашення податкового боргу складається підрозділами погашення податкового боргу на районному, обласному та центральному рівнях щотижнево у тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми. Складання та передача інформації здійснюється:

- на районному рівні – щоденно до 12 години;
- на обласному рівні – щоденно до 15 години;
- на центральному рівні – щоденно до 17 години;
- уточнююча за місяць – на 2-й робочий день

У формі Довідки про вжиті заходи з погашення податкового боргу формуються такі показники зведеної інформації¹:

Графа 1 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці” - вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу від вжитих органами

¹ Наказ ДПС від 05.01.2012р. №12.України «Про запровадження моніторингу застосування процедур стягнення податкового боргу» від 05.01.2012р. №12.

державної податкової служби заходів стягнення та суми загального негрошового погашення податкового боргу та складається із суми граф 2 та 5.

Графа 2 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Грошового погашення. Надходження в рахунок погашення податкового боргу” – загальна сума надходжень в рахунок погашення податкового боргу до Зведеного бюджету України в звітному місяці, складається із сум, сплачених платником самостійно у рахунок погашення податкового боргу та сум, забезпечених шляхом застосування процедур стягнення.

Графа 3 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Грошового погашення. Надходження в рахунок погашення податкового боргу, в т.ч. до державного бюджету” – загальна сума надходжень у рахунок погашення податкового боргу до Державного бюджету України в звітному місяці.

Графа 4 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Грошового погашення. Надходження в рахунок погашення податкового боргу, в т.ч. заходами стягнення податкового боргу” – вказується сума коштів, яка надійшла в рахунок погашення податкового боргу шляхом застосування заходів стягнення: з банківських рахунків боржників, вилучення готівки, застосування адмінарешту, дебіторської заборгованості, реалізації заставлених активів, надходжень від ДВС та від підприємств у процедурі банкрутства, надходжень розстрочених (реструктуризованих) сум податкового боргу та надходжень за рахунок застосування інших заходів стягнення при наявності підтверджуючих документів.

Графа 5 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, Всього погашено податкового боргу” – вказується загальна сума негрошового погашення податкового боргу, яка дорівнює сумі граф 6, 7, 9 та 11.

Графа 6 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі списання безнадійного податкового

боргу” – вказується сума списаного безнадійного податкового боргу. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 7 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі сторнування (скасування)” – вказується загальна сума зменшення податкового боргу шляхом проведення сторнування (скасування) податкових зобов’язань. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 8 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі сторнування (скасування), у тому числі на виконання рішень судів” – вказується сума зменшення податкового боргу шляхом проведення сторнування (скасування) податкових зобов’язань на виконання рішень судів. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 9 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі розстрочення податкового боргу” – вказується загальна сума зменшення податкового боргу шляхом надання розстрочення (реструктуризації). Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 10 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі розстрочення податкового боргу, у тому числі за рішенням суду” – вказується сума зменшення податкового боргу шляхом надання розстрочення (реструктуризації) за рішенням суду. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Графа 11 „Загальна сума погашення податкового боргу у звітному місяці, у тому числі за рахунок Негрошового погашення, у тому числі, інше ” – сума не грошового погашення від застосування інших заходів, які призвели до зменшення суми податкового боргу. Надається з наростаючим підсумком за звітний місяць.

Регіональні підрозділи погашення податкового боргу в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі зобов’язані забезпечити складання на регіональному і районному

рівнях Зведеної інформації про вжиті органами державної податкової служби України заходи з погашення податкового боргу, Зведеної інформації щодо організації роботи підрозділів погашення податкового боргу та Довідки про вжиті заходи з погашення податкового боргу згідно із затвердженими формами та порядками, і своєчасне подання до ДПС України.

Раціонально організований облік податкового боргу і аналіз доцільності застосування мір по скороченню заборгованості та погашення прострочених податкових зобов'язань дасть змогу значно підвищити ефективність управління податковим боргом.

Контрольні запитання і завдання:

1. Вкажіть мету і основні напрямки дослідження методології обліку податкового боргу.

2. Що таке випадок податкового боргу, коли його вважають відкритим чи закритим?

3. Охарактеризуйте категорії складності випадків податкового боргу.

4. Охарактеризуйте категорії складності боржників.

5. Дайте визначення інертного статусу податкового боргу та охарактеризуйте його складові.

6. Дайте визначення дієвого статусу податкового боргу та охарактеризуйте його складові.

7. Визначте взаємозв'язок між видами статусу податкового боргу.

8. Опишіть порядок розподілу сплачених платником сум податкового боргу та пені.

9. Розкрийте зміст і порядок ведення «Картки боржника».

10. Охарактеризуйте етапи моніторингу застосування процедур погашення податкового боргу та порядок заповнення форм звітності відповідних підрозділів ДПС.

РОЗДІЛ 4. ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

4.1. Джерела погашення податкового боргу платника податків

Згідно Податкового кодексу України, погашення податкового боргу – це зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтвержене відповідним документом.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані:

- від продажу товарів (робіт, послуг), майна;
- від випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика кредит;
- суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів;
- з інших джерел, з урахуванням особливостей, які визначені законодавством.

Погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснена також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів.

Отже, джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-яке майно такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених законодавчими актами. Одним із видів таких обмежень, зокрема, є перелік джерел, які не можуть бути використані для погашення заборгованості. Це:

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

2. майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний

ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

схов, на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

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

4. кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських, річкових суден та інших плавучих засобів, які зараховуються на окремі рахунки цих підприємств, відкриті відповідно до статті 1 Закону України "Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні";

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

6. майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

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

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

При цьому, посадові особи, у тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання майна, як джерела погашення податкового боргу платника податків, з переліку забороненого до використання, несуть відповідальність відповідно до законодавства.

4.2. Порядок використання додаткових джерел погашення

Чинним законодавством передбачено використання додаткових джерел погашення податкового боргу у таких випадках.

Якщо сума податкового боргу платника податків не погашена повністю навіть після здійснення заходів щодо продажу його, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення **дебіторську заборгованість платника податків**, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби.

Відповідно до норм Податкового кодексу Наказом ДПС України затверджено Порядок використання додаткових джерел погашення податкового боргу¹.

Цим документом визначено механізм стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на податкові органи, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків.

Визначення сум дебіторської заборгованості, яка є додатковим джерелом погашення податкового боргу, здійснюється на підставі даних бухгалтерського та аналітичного обліку платника податків, договорів, оформлених належним чином.

Порядок використання додаткових джерел погашення податкового боргу передбачає укладення договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника податків на органи державної податкової служби. З цією метою

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10р. № 1040 «Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу»

ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

податковий орган, насамперед, повідомляє платника про визначення додатковим джерелом погашення його боргу дебіторської заборгованості за формою згідно з додатком К 1.

Таке повідомлення розглядається як пропозиція для укладання договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника податків на органи державної податкової служби. У разі згоди платника податків податковий орган укладає з ним договір, який повинен містити, зокрема, такі положення:

- назву договору та місце його укладання;
- найменування платника податків та податкового органу;
- предмет договору;
- порядок виконання зобов'язань за договором;
- права та обов'язки сторін;
- умови укладання, зміни та припинення договору;
- місцезнаходження та реквізити сторін.

У договорі обов'язково зазначається, що платник податків переводить на орган державної податкової служби своє право вимоги до дебітора в рахунок погашення податкового боргу.

Після укладання договору такий платник передає всі документи, що свідчать про право вимоги. На орган державної податкової служби як орган стягнення можуть переводитися всі види дебіторської заборгованості, а саме:

- дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги);
- дебіторська заборгованість, пов'язана із підзвітними особами;
- дебіторська заборгованість працівників, акціонерів перед підприємством;
- дебіторська заборгованість за претензіями;
- інші види дебіторської заборгованості.

Визначення такої дебіторської заборгованості здійснюється шляхом перевірки податковим органом дебіторської заборгованості, яка відображена на рахунках бухгалтерського обліку платника податків та в аналітичному обліку.

При цьому платник податків та орган стягнення обов'язково повідомляють дебітора про переведення на податковий орган

права вимоги. Таке повідомлення дебітора складається за формою згідно з додатком К 2.

Крім того, орган державної податкової служби звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника - боржника, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на податкові органи, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків.

Така дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом боржника до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості, та повинна бути відповідним чином розкрита в примітках до фінансової звітності.

До моменту стягнення органом державної податкової служби у судовому порядку дебіторської заборгованості платежі продовжують надходити на рахунки платника податків, що має податковий борг. Надходження за дебіторською заборгованістю негайно спрямовуються в рахунок погашення податкового боргу.

Податковий орган повідомляє платника податків про надходження коштів до бюджету на погашення його податкового боргу за рахунок стягнення дебіторської заборгованості в п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа. Форма такого повідомлення наведена у додатку К 3.

2. У разі відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його податкового боргу, джерелом погашення заборгованості такого платника є **майно такої юридичної особи**, на яке може бути звернено стягнення згідно з Податковим кодексом.

Порядком використання додаткових джерел погашення податкового боргу¹ встановлено форму повідомлення про визначення джерелом погашення заборгованості платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом, майна його юридичної особи, яке направляється відповідній юридичній особі (додаток К4).

При цьому стягнення коштів, опис, оцінка, продаж майна юридичної особи філії чи відокремленого підрозділу та

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10р. № 1040 «Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу»

ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

зарахування коштів проводяться у загальному порядку, встановленому нормативно-правовими актами.

3. Додатковим джерелом погашення податкового боргу банків, небанківських фінансових установ, у тому числі страхових організацій, можуть бути кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосування визначених вище обмежень, у сумі, яка не перевищує суму їх власного капіталу (без урахування страхових та прирівняних до них обов'язкових резервів, сформованих відповідно до закону). Визначення розміру власного капіталу здійснюється відповідно до законодавства України.

Таким чином, джерела погашення податкового боргу загалом можна розділити на три групи: основні, додаткові і такі, що не можна використовувати для покриття заборгованості (рис.4.1).

Згідно чинного законодавства забороняється будь-яка уступка податкового боргу платника податків третім особам, крім випадків, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право передбачено Податковим кодексом.

Якщо платник податків має заборгованість, податкові органи зобов'язані зараховувати кошти, що він сплачує, в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного таким платником. До того ж спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім випадків їх використання на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Податковим кодексом також передбачено, що з моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно із Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" без застосування норм кодексу.

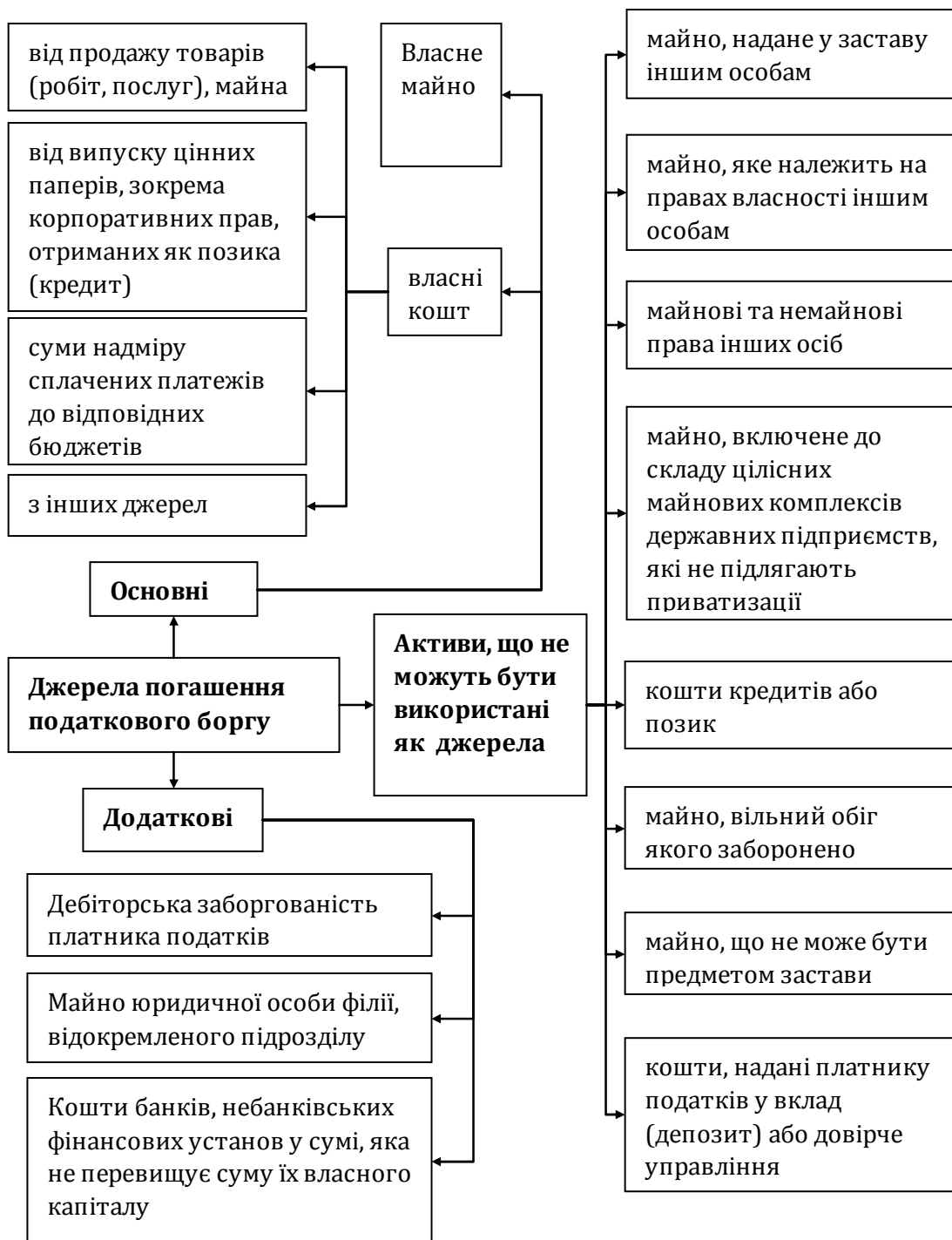


Рис. 4.1. Структура джерел погашення податкового боргу

Стосовно податкового боргу платника податку – фізичної особи, орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми його заборгованості. При цьому стягнення податкового боргу з такої особи за рішенням суду здійснюється

ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

У механізмі погашення податкового боргу виокремлено особливості застосування заходів, які вживають податкові органи щодо підприємств, які не підлягають приватизації і комунальних підприємств, в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством чи його реорганізацією, а також стосовно фізичних осіб у разі їх смерті, визнання безвісно відсутніми чи недієздатними та неповнолітніх осіб. Ці особливості розкриті у наступних питаннях розділу.

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

Порядок погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, а також комунальних підприємств має певні особливості.

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

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

— досудову санацію такого підприємства за рахунок коштів державного бюджету;

— ліквідацію такого платника та призначення ліквідаційної комісії;

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

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

— виділення коштів місцевого бюджету на сплату податкового боргу такого комунального підприємства. Рішення про фінансування таких витрат розглядається на найближчій сесії відповідної ради;

— затвердження плану досудової санації такого підприємства, який передбачає погашення його податкового боргу;

— ліквідацію такого платника податків та призначення ліквідаційної комісії;

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

Відповідний орган місцевого самоврядування чи орган виконавчої влади, до сфери управління якого належить майно боржника зобов'язаний надіслати відповідь щодо прийняття одного із зазначених вище рішень органу державної податкової служби протягом 30 календарних днів з дня направлення звернення. Якщо зазначена відповідь не отримана у цей строк або вона містить відмову у задоволенні його вимог податкового органу, він зобов'язаний звернутися до суду із позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти державного

органу, в управлінні якого перебуває таке державне (комунальне) підприємство або його майно.

Крім того виникнення у державного або комунального підприємства податкового боргу є підставою для розірвання трудового договору (контракту) з керівником такого підприємства. Такі договори (контракти) повинні містити положення про зазначену відповідальність, що є їх істотною умовою. Винятком при цьому є випадки виникнення податкового боргу внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) або невиконання або неналежного виконання державними органами зобов'язань щодо оплати товарів (робіт, послуг), придбаних у такого платника податків за рахунок бюджетних коштів, з надання платнику податків субсидій або дотацій, передбачених законодавством або з повернення платнику податків надміру внесених податків та зборів чи їх бюджетного відшкодування згідно з податковим законодавством України.

При передачі акцій (інших корпоративних прав), що перебувають у державній або комунальній власності, в управління третім особам, відповідні договори обов'язково повинні містити зобов'язання таких третіх осіб щодо недопущення виникнення податкового боргу після такої передачі, а також умову щодо припинення дії договору в разі виникнення податкової заборгованості, право відповідно держави або територіальної громади на одностороннє (позасудове) розірвання таких договорів у разі виникнення такого податкового боргу. Ця умова є істотною для будь-яких договорів про приватизацію державного або комунального майна, укладених під інвестиційні зобов'язання.

4.4. Погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством

Ліквідація платника податків – це його ліквідація як юридичної особи або зупинення державної реєстрації фізичної особи – підприємця, внаслідок якої відбувається закриття їх

рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Якщо власник або уповноважений ним орган приймає рішення про ліквідацію платника податків, не пов'язану з банкрутством, майно такого платника податків використовується у черговості, визначеній відповідно до законів України. З цією метою встановлюються особи, які відповідальні за погашення податкового боргу відповідного платника податків (табл. 4.1).

Таблиця 4.1.

Порядок призначення осіб, які відповідальні за погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством

Платник податків	Відповідальна особа
який ліквідується	ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством України
філії, відділення, інші відокремлені підрозділи платника податків, що ліквідуються	такий платник податків
фізична особа – підприємець	така фізична особа
фізична особа, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною	особи, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном такої особи
кооперативи, кредитні спілки, товариства співвласників житла або інші колективні господарства	їх члени (пайовики) солідарно
інвестиційні фонди	інвестиційна компанія, яка здійснює управління таким інвестиційним фондом

У випадку коли на момент ліквідації платник податків має суми надміру сплачених грошових зобов'язань або суми невідшкодованих податків з відповідного бюджету, такі суми підлягають заліку в рахунок погашення боргу перед цим бюджетом. Якщо ж суми надміру сплачених грошових зобов'язань або суми невідшкодованих податків з відповідного бюджету перевищують суми грошових зобов'язань або податкового боргу

перед таким бюджетом, суми перевищення використовуються для погашення боргу перед іншими бюджетами, а за відсутності таких зобов'язань перераховуються у розпорядження такого платника. Порядок проведення зазначених заліків встановлюється Міністерством фінансів України.¹

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

Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством регламентовано Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. №1231².

Згідно цього порядку, грошові зобов'язання або податковий борг, у тому числі пеня за порушення строків розрахунків під час здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, штрафи за порушення вимог валютного законодавства, а також реструктуризований, розстрочений або відстрочений податковий борг (у тому числі нараховані на такий податковий борг відсотки), що після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, залишилися непогашеними у зв'язку з недостатністю майна платника податків або майна засновників чи

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

² Постанова КМ України від 27.12.10 № 1231 «Про затвердження Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством»

учасників, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законодавством, а в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи - їх майна та майна юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, збору, стосовно якого виникло грошове зобов'язання або виник податковий борг таких філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню.

Дія цього порядку поширюється також на непогашені грошові зобов'язання або податковий борг фізичної особи - платника податків, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, крім випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав.

Безнадійний податковий борг підлягає списанню за рішенням керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби, оформленого згідно з додатком, яке приймається на підставі одного з таких документів:

— витяг або довідка державного реєстратора про внесення змін до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, які підтверджують внесення запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи шляхом її ліквідації;

— повідомлення державного органу реєстрації актів цивільного стану про смерть фізичної особи (платника податків);

— рішення суду про визнання фізичної особи (платника податків) безвісно відсутньою або померлою чи недієздатною.

При цьому якщо контролюючий орган не є органом державної податкової служби, рішення про списання податкового боргу приймається податковим органом за зверненням контролюючого органу, яке подається разом з одним із перелічених вище документів.

Рішення про списання безнадійного податкового боргу складається у двох примірниках, один з яких передається органу державної податкової служби, другий - контролюючому органу.

Якщо контролюючий орган є податковим органом рішення складається в одному примірнику.

Податкові повідомлення - рішення або податкові вимоги вважаються відкликаними у день прийняття органом державної податкової служби рішення про списання безнадійного податкового боргу в повному обсязі.

Сума безнадійного податкового боргу платника податків визначається контролюючими органами за даними автоматизованої інформаційної облікової системи органу державної податкової служби на день прийняття рішення про списання такого боргу. Відомості про прийняття рішення про списання безнадійного податкового боргу вносяться до автоматизованої інформаційної облікової системи податкового органу із зазначенням дати прийняття такого рішення.

4.5. Погашення податкового боргу у разі реорганізації платника податків

Реорганізація платника податків – це зміна його правового статусу, яка передбачає будь-яку з таких дій або їх поєднання:

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

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

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

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

— реєстрацію фізичної особи як суб'єкта господарювання без скасування її попередньої реєстрації як іншого суб'єкта господарювання або з таким скасуванням.¹

Чинним законодавством регламентовано такий порядок врегулювання грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків у разі якщо його власник або уповноважений ним орган приймає рішення про його реорганізацію:

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

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

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

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

Якщо одна чи більше новоутворених осіб не є платниками податків, щодо яких виникли грошові зобов'язання або борг

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

ПОРЯДОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

платника податків, який був реорганізований, зазначені грошові зобов'язання чи податковий борг повністю розподіляються між особами, що є платниками таких податків, пропорційно часткам отриманого ними майна, без урахування майна, наданого особам, що не є платниками таких податків.

При цьому реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника або внесення частини його майна до статутного фонду іншого платника без ліквідації платника податків, який реорганізується, не тягне за собою розподілу грошових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків та особами, утвореними у процесі його реорганізації, чи встановлення їх солідарної відповідальності за порушення податкового законодавства. Винятком є випадки, коли за висновками податкового органу така реорганізація може призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платником податків, який реорганізується.

Рішення про застосування солідарної або розподільної відповідальності за порушення податкового законодавства може бути прийняте органом державної податкової служби у разі, коли майно платника податків, що реорганізується, перебуває у податковій заставі на момент прийняття рішення про таку реорганізацію. Для таких цілей до зазначених видів реорганізації також прирівнюється оренда цілісного майнового комплексу відповідно до законодавства України про оренду державного та комунального майна.

Платник податків, майно якого передане в податкову заставу, або той, що скористався правом реструктуризації податкового боргу, зобов'язаний завчасно повідомити орган державної податкової служби про прийняття рішення щодо проведення будь-яких видів реорганізації та подати податковому органу план такої реорганізації. Разом з тим, якщо орган державної податкової служби встановлює, що поданий план реорганізації призводить або може у майбутньому призвести до неналежного погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, він має право прийняти рішення про:

— розподіл суми боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації, з урахуванням очікуваної

прибутковості (ліквідності) кожного такого платника без застосування принципу пропорційного розподілу;

— погашення зобов'язань, забезпечених податковою заставою, до проведення такої реорганізації;

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

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

Зазначені рішення податкового органу можуть бути оскаржені в порядку та у строки, визначені для оскарження грошового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом.

Разом з тим, реорганізація платника податків не змінює строків погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платниками податків, утвореними у результаті такої реорганізації.

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

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

Проведення реорганізації з порушенням зазначених правил, тягне за собою відповідальність, встановлену законодавством.

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

Згідно норм чинного законодавства, грошові зобов'язання фізичної особи у разі її смерті або оголошення судом померлою виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. При цьому претензії спадкоємцям пред'являються органами державної податкової служби в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця.

Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Протягом строку прийняття спадщини на грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавців пеня не нараховується. Якщо спадщина переходить до держави грошові зобов'язання померлої фізичної особи припиняються.

Грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі. При невиконанні грошових зобов'язань неповнолітніми, їх батьки (усиновителі) разом з ними несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу.

Грошові зобов'язання фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, виконуються її опікуном за рахунок майна такої фізичної особи, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом.

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

Податковим кодексом передбачено, що батьки (усиновителі) та опікуни (піклувальники) неповнолітніх, опікуни недієздатних, особи, на яких покладено здійснення опіки над майном безвісно відсутніх (законні представники платників податків – фізичних осіб), повинні від імені відповідних фізичних осіб:

— подати за наявності підстав органу державної податкової служби заяву для реєстрації таких фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та іншу інформацію, необхідну для ведення зазначеного реєстру;

— своєчасно подавати належним чином заповнені декларації про доходи та майно;

— у передбачених законодавством випадках вести облік доходів і витрат;

— виконувати інші обов'язки, визначені Податковим кодексом.

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

У разі скасування судом рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою або прийняття рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи, яка визнавалася недієздатною, грошове зобов'язання такої фізичної особи відновлюється в частині сум раніше списаних податків. Штрафні (фінансові) санкції у такому разі не сплачуються за період з дня набрання законної сили рішенням суду про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи недієздатною до дня набрання законної сили рішеннями про скасування рішення про визнання фізичної особи безвісно відсутньою чи рішення про поновлення цивільної дієздатності фізичної особи.

Законні представники платників податків – фізичних осіб за невиконання визначених обов'язків несуть відповідальність, передбачену Податковим кодексом України та іншими законами для платників податків.

Контрольні запитання і завдання:

1. Перелічіть нормативно-правові акти, які регулюють порядок погашення податкового боргу платника податків.

2. Назвіть основні джерела сплати грошових зобов'язань та погашення податкового боргу платника податків.

3. Вкажіть активи, які не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу.

4. Назвіть додаткові джерела погашення податкового боргу.

5. Охарактеризуйте порядок організації укладення договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника податків на органи державної податкової служби.

6. Визначте особливості погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації та комунальних підприємств.

7. Охарактеризуйте порядок погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством.

8. Визначте особливості погашення податкового боргу у разі реорганізації платника податків.

9. Охарактеризуйте порядок виконання грошових зобов'язань фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи неіснуючими, а також неповнолітніх осіб.

10. Перелічіть законних представників платників податків - фізичних осіб у разі їх смерті або визнання безвісно відсутніми чи неіснуючими, а також неповнолітніх осіб, та назвіть їх обов'язки.

РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТАКТИЧНІ ЗАХОДИ З ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

5.1. Податкова застава

5.1.1. Зміст і виникнення права податкової застави

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно з Податковим кодексом України та не потребує письмового оформлення.

Відповідно до норм Податкового кодексу Наказом ДПС України від 24.12.2010 N1043 затверджений Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби, який визначає механізм реалізації даного заходу з погашення податкового боргу. Дія цього Порядку поширюється на платників податків - фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. Якщо ж майна такого платника податків є недостатньо, у заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності.

Право податкової застави виникає у разі:

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

День виникнення права податкової застави визначається на підставі даних автоматизованої інформаційної системи, що ведеться органами державної податкової служби відповідно до законодавства.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, (крім випадків, якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу), а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Якщо балансова вартість майна, на яке поширюється податкова застава, є меншою ніж сума податкового боргу платника податків, право податкової застави поширюється на таке майно.

Разом з тим, право податкової застави не поширюється на майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу», а також на іпотечні активи, які належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Повідомлення про виникнення права податкової застави міститься у податковій вимозі, яка надсилається платнику податків відповідно до загально встановлених вимог.

Отже, право податкової застави виникає в силу законодавчих норм (рис. 5.1).

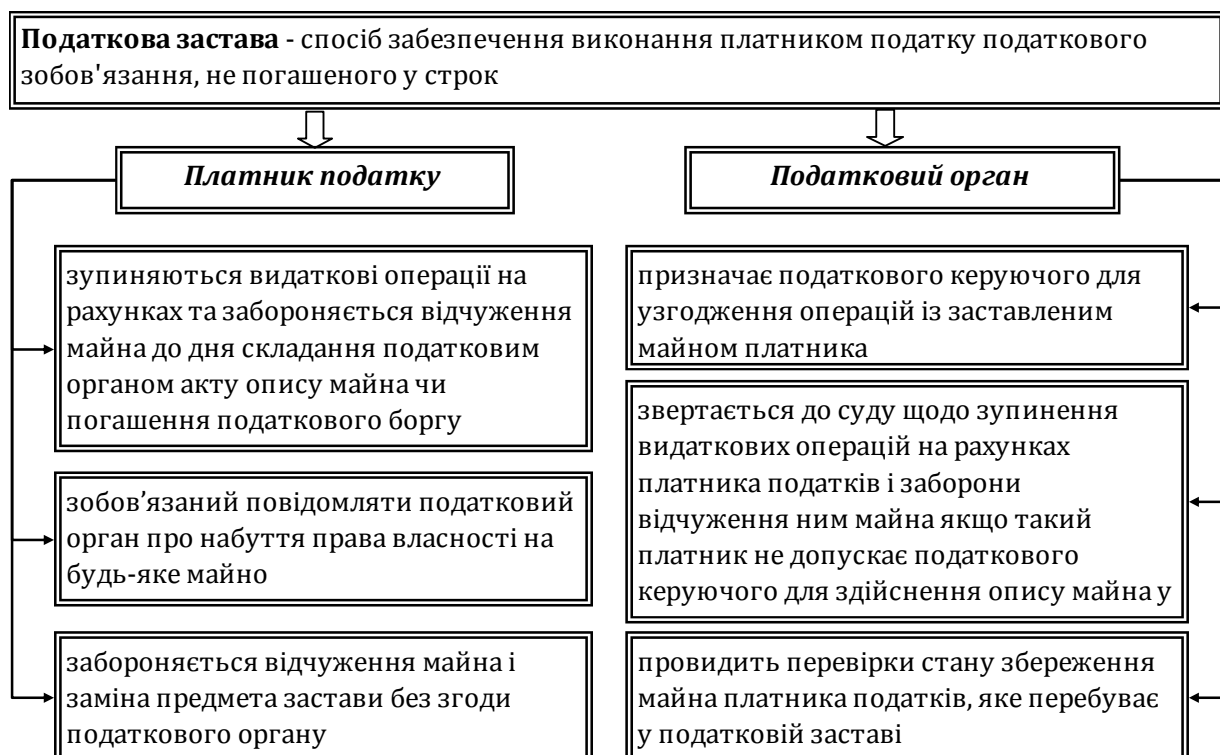


Рис. 5.1. Податкова застава: наслідки для платника та права податкового органу

Пріоритет податкової застави щодо пріоритету інших обтяжень (включаючи інші застави) встановлюється відповідно до закону.

5.1.2. Опис майна, на яке поширюється право податкової застави

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформляють актом опису. Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення про опис майна у податкову заставу (додаток Л 1). Таке рішення приймається керівником органу державної податкової служби і надається платнику податків, що має податковий борг.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється податковим керуючим актом опису майна за відповідною формою (додаток Л 2). Акти опису реєструються у відповідному журналі (додаток Л 3).

У разі відмови посадових осіб платника податків від підписання акта опису майна, такий опис здійснюється у присутності не менш як двох понятих. При цьому понятими не можуть бути працівники податкових або правоохоронних органів, а також інші особи, участь яких як понятих обмежується Законом України "Про виконавче провадження".

У разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу (додаток Л 4).

У такому випадку орган державної податкової служби звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборони відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу. У разі прийняття судом позитивного рішення щодо такого звернення податкового органу, останній направляє його копію банкам та іншим фінансовим установам, а також платнику податків.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня:

- складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим;
- складення акта про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу;
- погашення податкового боргу в повному обсязі.

Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення зазначених актів, зобов'язаний надіслати (надати) банкам та іншим фінансовим установам відповідне рішення (додаток Л 5), яке є підставою для поновлення видаткових операцій на рахунках платника податків.

До акта опису насамперед включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу. У разі якщо балансову вартість такого майна не визначено, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні". Якщо ж на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому, до погашення податкового боргу в повному обсязі.

Платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити орган державної податкової служби про наявність такого майна. Відповідно податковий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання зазначеного повідомлення прийняти рішення про включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, або відмовити платнику у включенні такого майна до акта опису.

Якщо податковий орган приймає рішення про включення такого майна до акта опису, такий акт складається і один його примірник надсилається платнику податків з повідомленням про вручення. До прийняття відповідного рішення органом державної податкової служби платник податків не має права відчужувати таке майно. У разі порушення такої вимоги платник несе відповідальність згідно із законом.

У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису майна до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків, згідно з додатком Л 2.

При відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для здійснення опису у податкову заставу, опису підлягає майно такої юридичної особи з урахуванням вище зазначених вимог. Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова

вартість більша суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу в повному обсязі.

Опис майна може бути проведено за даними органів, які згідно з чинним законодавством здійснюють реєстрацію майна.

5.1.3. Реєстрація податкової застави та узгодження операцій із заставленим майном

Податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі у п'ятиденний строк з дня складення акта опису майна. Така реєстрація здійснюється відповідно до Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.2004 N 830, та Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 29.07.2004 N 73/5.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом. Він може відчужувати таке майно тільки за згодою податкового органу, а також у разі якщо останній впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику відповіді про надання (ненадання) згоди.

Якщо в податковій заставі перебувають лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди податкового органу за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження будуть направлені в повному обсязі у рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або погашення податкового боргу.

У разі звернення платника податків з письмовою заявою щодо заміни предмета податкової застави у зв'язку з необхідністю його відчуження або оренди (лізингу) такий платник зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Заміна предмета застави здійснюється тільки за згодою

податкового органу, яка оформлюється шляхом складання акта опису майна (щодо заміни предмета податкової застави) (додаток Л 6). При цьому зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за умови часткового погашення податкового боргу.

За здійснення операцій з майном, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди податкового органу, платник податків несе відповідальність відповідно до закону.

5.1.4. Припинення податкової застави

Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

1) отримання податковим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;

2) визнання податкового боргу безнадійним;

3) прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;

4) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження.

Підставою для звільнення майна з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з перелічених подій. Якщо майно платника податків звільняється з-під податкової застави, йому направляється про це повідомлення (додаток Л 7).

Загальний механізм застосування податкової застави відображено на рис. 5.2.

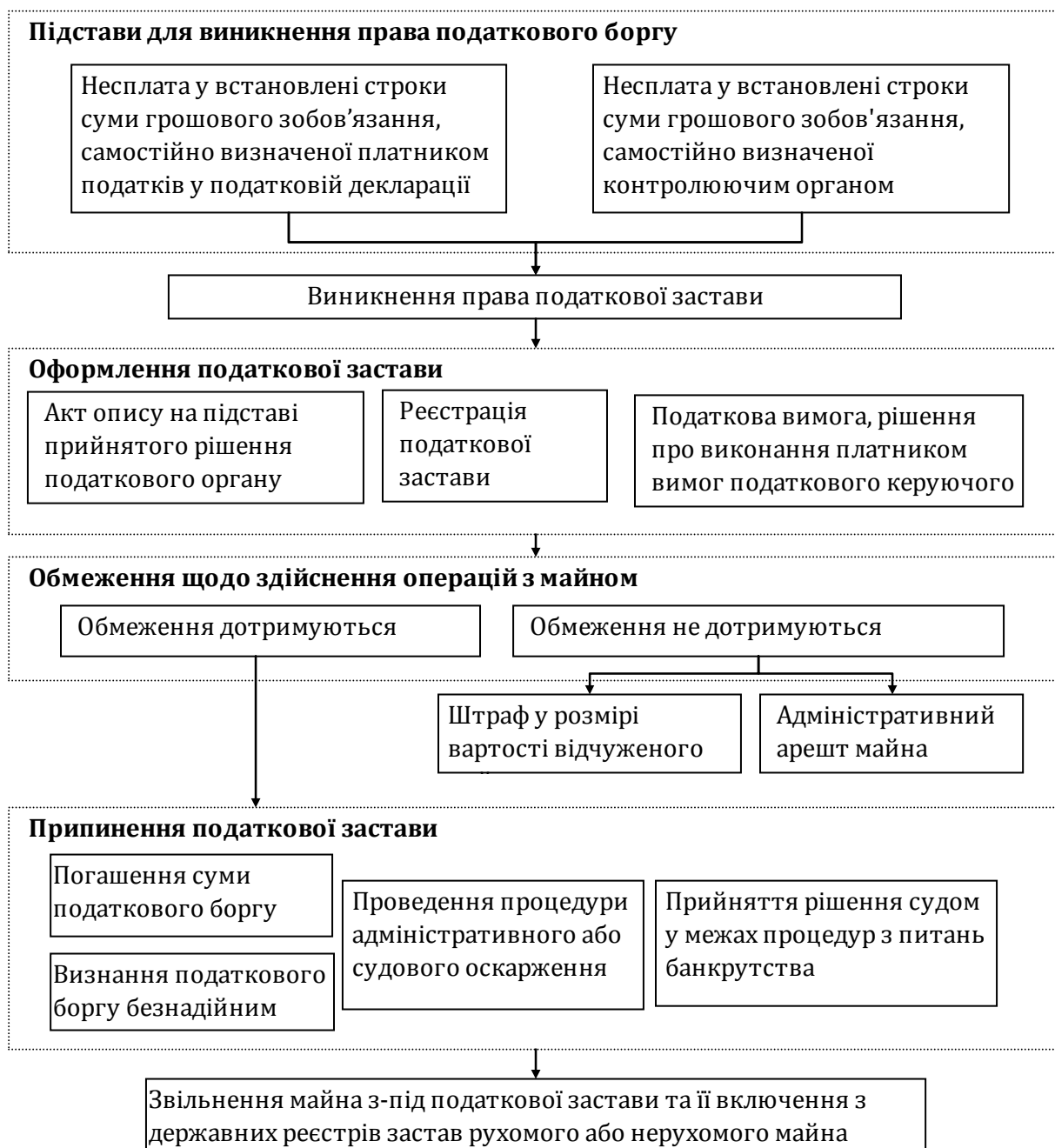


Рис. 5.2. Механізм застосування податкової застави

5.1.5. Порядок проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі

Порядок проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі регулюється Наказом ДПС України «Про затвердження Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника

податків, яке перебуває у податковій заставі» від 24.12.2010 р.№ 1039.

Метою проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, є встановлення фактичної (фізичної) наявності у платника податків такого майна та документального підтвердження його руху за даними бухгалтерського та податкового обліку, що ведеться платником податків.

Перевірка стану збереження майна платника податків проводиться у разі поширення на майно платника податків права податкової застави. Право на проведення такої перевірки надано органам державної податкової служби України в особі податкового керуючого.

Перевірка стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, може проводитись протягом робочого дня платника податків, починаючи з дня опису майна у податкову заставу. Для проведення такої перевірки оформлюється повідомлення (додаток Л 8).

Підставою для оформлення вказаного повідомлення є погоджене керівником (заступником керівника) за місцем обліку платника податків подання податкового керуючого, в якому зазначається обґрунтування необхідності проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Перевірка може проводитись безпосередньо у платника податків (за його місцезнаходженням, за місцезнаходженням майна, що перебуває у податковій заставі, в інших місцях зберігання такого майна) або у відповідному органі державної податкової служби. Вона проводиться шляхом візуального контролю за наявності у такого платника майна і стану його збереження, а також шляхом документального підтвердження (перевірка відповідних документів бухгалтерського та податкового обліку та іншої інформації) наявності такого майна, його руху та стану збереження на момент проведення перевірки.

При цьому перевірка стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, може проводитись одночасно з документальною (плановою або позаплановою) або

фактичною перевіркою. Про її проведення податковий керуючий попередньо повідомляє такого платника податків.

Безпосередньо при проведенні перевірки стану збереження майна платника податковий керуючий пред'являє платнику податків такі документи:

- службове посвідчення працівника податкового органу;
- копію наказу органу державної податкової служби про призначення податковим керуючим такого платника податків;
- повідомлення про проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, підписане керівником податкового органу та зареєстроване у такому органі державної податкової служби.

Вказані документи є достатніми для проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, і оформлення додаткових документів не є необхідним.

У разі знаходження майна платника податків не за місцем обліку платника податків, а в іншій адміністративно-територіальній одиниці, до проведення перевірки стану збереження майна такого платника може бути залучено інший орган державної податкової служби.

За результатами проведеної перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, складається акт про проведення перевірки (додаток Л9). Якщо платник податків не погоджується з фактами, зазначеними в акті проведеної перевірки, він може на окремому аркуші висловити свої зауваження, що є невід'ємною частиною даного акта.

У разі недотримання податковим керуючим встановлених вимог, платник податків може не допустити податкового керуючого до проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, а також повідомити про факт порушення керівника відповідного податкового органу або оскаржити дії податкового керуючого відповідно до чинного законодавства.

5.1.6. Основні функції та повноваження податкового керуючого щодо податкової застави

Податковий керуючий здійснює повноваження щодо податкової застави відповідно до чинних нормативно-правових актів. Зокрема до його функцій належать:

1. Заведення на кожного платника податків, який має податковий борг, справи, у якій у хронологічному порядку зберігаються всі документи, які стосуються здійснених заходів із погашення податкового боргу платника податків.

2. Надсилання платнику податків податкової вимоги.

3. Здійснення опису майна, на яке поширюється право податкової застави, та складання акта опису такого майна.

4. Реєстрація податкової застави у відповідному державному реєстрі та її виключення із такого реєстру.

5. Одержання від платника податків документів, необхідних для опису майна в податкову заставу.

6. Складання акта про відсутність майна, що має бути описане у податкову заставу.

7. Складання акта відмови платника податків від опису майна у податкову заставу.

8. Підготовка документів для звернення органу державної податкової служби до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків.

9. Здійснення перевірки стану збереження майна, що перебуває у податковій заставі.

10. Складання акта про перешкоджання платником податків виконанню повноважень податковим керуючим за формою згідно з додатком Л10.

11. Підготовка рішення про складення відповідних актів та направлення такого рішення банкам та іншим фінансовим установам для поновлення видаткових операцій на рахунках платника податків.

12. Підготовка рішення про виконання платником податків законних вимог податкового керуючого за формою згідно з додатком Л11 та направлення такого рішення банкам та іншим фінансовим установам для дострокового поновлення операцій на рахунках платника податків.

13. Підготовка відповіді платнику податків на його звернення щодо надання (ненадання) згоди на відчуження майна та/або заміну майна, яке перебуває у податковій заставі.

14. Отримання від платника податків інформації та документів про операції із майном, яке перебуває у податковій заставі.

15. Вимагання від платника податків або його службових (посадових) осіб пояснення щодо відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою згідно з вимогами кодексу).

16. Підготовка матеріалів для застосування штрафу у разі відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби.

17. Розгляд звернення платника податків та підготовка документів для надання йому розстрочення (відстрочення) сплати грошових зобов'язань (податкового боргу).

18. Здійснення заходів щодо списання безнадійного податкового боргу.

19. Вимагати від платника податків надання вичерпної інформації про майно, яке перебуває у податковій заставі, а також технічної, технологічної та іншої супровідної документації на таке майно.

5.2. Адміністративний арешт майна

5.2.1. Поняття та обставини, за яких застосовується адміністративний арешт майна

Відповідно до норм ст. 94 Податкового кодексу України винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом є адміністративний арешт майна платника податків. Загальна процедура застосування цього примусового заходу визначена Порядком застосування адміністративного арешту майна платника податків, затвердженим Наказом ДПС України від 24.12.2010 N 1042.

Арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому

випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу державної податкової служби, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Арешт може бути накладено податковим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків. Рішення про застосування арешту майна платника та рішення про накладення арешту при тимчасовому затриманні майна приймається керівником (його заступником) органу державної податкової служби.

Сутність та сферу застосування адміністративного арешту майна платників податків відображено на рис. 5.3.

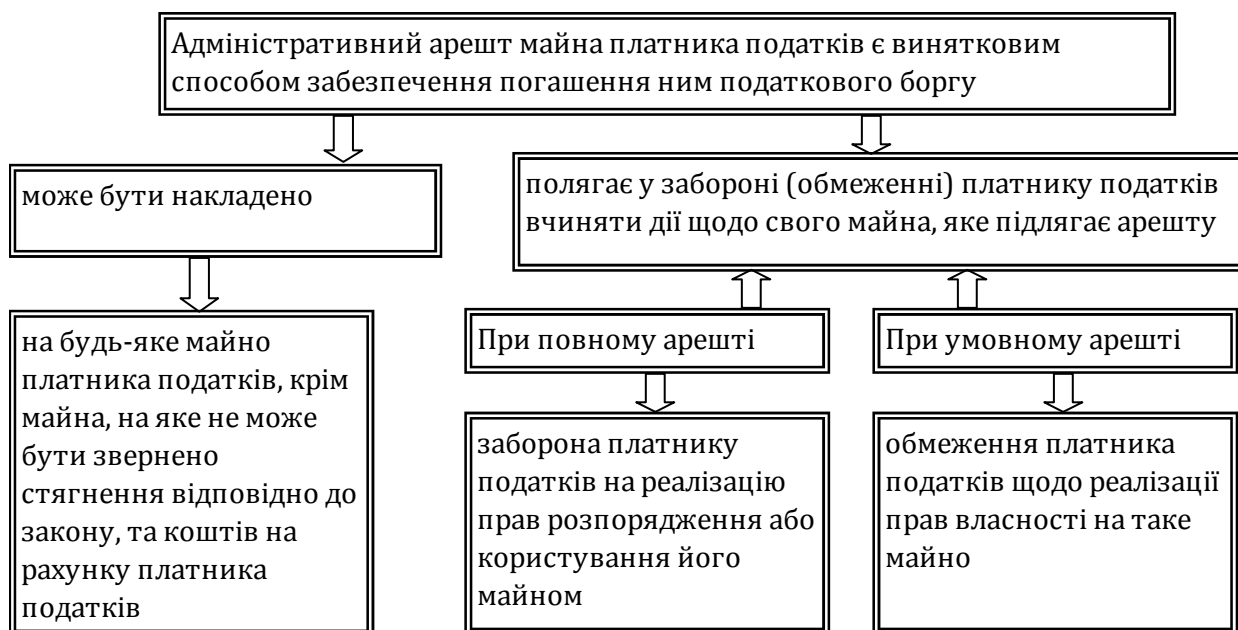


Рис.5.3. Зміст та сфера застосування адміністративного арешту майна платника податків

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

— платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;

— фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

— платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;

— відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, дозволи (ліцензії) на її здійснення, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

— відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

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

— платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу;

— у разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або проводять діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню) від проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки), або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів).¹

За наявності однієї із наведених обставин керівник органу державної податкової служби (його заступник) приймає рішення про застосування арешту майна платника податків.

¹ Наказ ДПС України від 24.12.10 № 1042 «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків»

5.2.2. Порядок застосування адміністративного арешту майна

Керівник органу державної податкової служби (його заступник) за наявності однієї з вище зазначених обставин, та на підставі звернення (додаток М 1) відповідного підрозділу, який у межах своїх повноважень встановлює такі обставини, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків (додаток М 2).

Обґрунтованість арешту на майно, накладеного рішенням керівника (його заступника) органу державної податкової служби, має бути перевірена судом протягом 96 годин. Цей строк не включає добові години, що припадають на вихідні та святкові дні.

Рішення про застосування арешту майна платника податків надсилається рекомендованим листом з повідомленням про вручення або вручається особисто під розписку:

а) платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна;

б) іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

5.2.3. Функції виконавця рішення щодо адміністративного арешту майна

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

Виконавець рішення про арешт:

— надсилає рішення про арешт майна;

— організовує опис майна платника податків.

Опис майна платника податків проводиться у присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих. У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис його майна здійснюється у присутності понятих. При цьому понятими не можуть бути працівники податкових органів або

правоохоронних органів, а також інші особи, участь яких як понятих обмежується Законом України "Про виконавче провадження". Крім того для проведення опису майна у разі потреби залучається оцінювач.

Представникам платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, роз'яснюються їх права та обов'язки. Під час опису майна платника податків особи, які його проводять, зобов'язані пред'явити посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, які засвідчують їх повноваження на проведення такого опису.

За результатами проведення опису майна платника податків складається протокол (додаток М 3), який містить опис та перелік майна, що арештовується, із зазначенням назви, кількості, мір ваги, індивідуальних ознак, вартості, визначеної оцінювачем (у разі його присутності). Зазначені протоколи реєструються у журналі реєстрації протоколів про адміністративний арешт майна (додаток М 4).

Усе майно, що підлягає опису, пред'являється посадовим особам платника податків або їх представникам і понятим, а за відсутності посадових осіб або їх представників - понятим для огляду.

Посадова особа органу державної податкової служби, яка виконує рішення про адміністративний арешт майна платника податків, визначає порядок його збереження та охорони.

Разом з тим, виконання зазначених заходів у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня не допускається.

Податковий керуючий здійснює повноваження щодо адміністративного арешту майна відповідно до чинних нормативно-правових актів. Зокрема його функції у процедурі застосування адміністративного арешту майна платника податків відображено на рис. 5.4.

5.2.4. Особливості застосування арешту при тимчасовому затриманні майна та арешту коштів на рахунку платника податків

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

Таке майно службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів тимчасово затримують відповідно до їх повноважень із складенням протоколу за формою, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. N 1239 (додаток М 5).

Зазначений протокол складається у двох примірниках, що підлягають:

— надсиланню керівнику органу державної податкової служби, на території якого було проведено таке затримання майна;

— врученню особі, у якої вилучено таке майно.

Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова (посадова) особа, яка склала протокол про тимчасове затримання майна, зобов'язаний невідкладно поінформувати (телефонограмою, засобами факсимільного зв'язку або особисто) керівника органу державної податкової служби (його заступника), на території якого здійснено таке затримання.

На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник органу державної податкової служби (його заступник) приймає рішення про накладення арешту на таке майно (додаток М 6) або відмову в ньому шляхом неприйняття такого рішення.

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

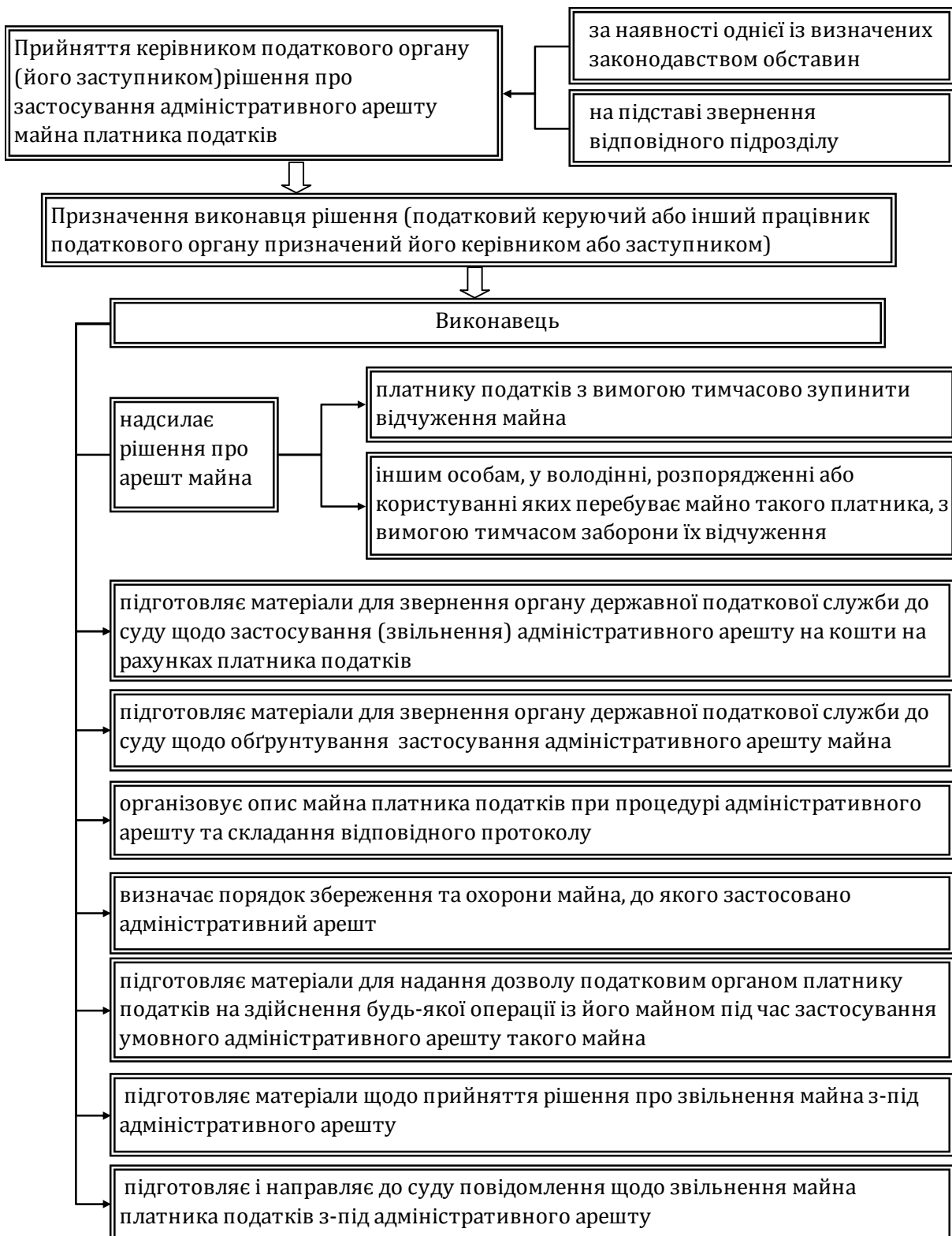


Рис. 5.4. Порядок прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна та функції виконавця

Якщо рішення про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність відповідно до закону. При цьому таке звільнення з-під режиму тимчасового затримання майна не потребує документального оформлення.

У разі якщо місцезнаходження осіб, зазначених у протоколі про тимчасове затримання майна, не виявлено або коли майно було затримано, а осіб, яким воно належить на праві власності чи інших правах, не встановлено, рішення про арешт майна приймається керівником податкового органу (його заступником) без вручення його платнику податку чи іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника.

Складені службовими (посадовими) особами протоколи про тимчасове затримання майна реєструються у журналі реєстрації протоколів про тимчасове затримання майна (додаток М 7) відповідного органу державної податкової служби, на території якого здійснено таке затримання.

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

Для застосування арешту коштів на рахунку платника податків орган державної податкової служби подає до суду позовну заяву у порядку, передбаченому Кодексом адміністративного судочинства України, у день прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

При прийнятті рішення про арешт майна банку арешт не може бути накладено на його кореспондентський рахунок.

5.2.5. Порядок продовження та припинення адміністративного арешту майна та прийняття рішення про звільнення його з-під арешту

Строк застосування адміністративного арешту майна не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України.

Припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

— відсутністю протягом 96 годин рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

— погашенням податкового боргу платника податків;

— усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;

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

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

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

— прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

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

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

Рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається органом державної податкової служби у таких випадках:

— погашенням податкового боргу платника податків;

— усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту;

— ліквідації платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;

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

— фактичного проведення платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

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

Якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту у випадках:

— відсутності протягом 96 годин рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

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

— прийняття судом рішення про припинення адміністративного арешту;

— фактичного проведення платником податків інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється.

Рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

У всіх випадках, коли орган державної податкової служби вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, орган державної податкової служби вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником органу державної податкової служби (його заступником) рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності відповідно до закону.

5.3. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі

5.3.1. Загальні положення організації продажу майна

Податковий орган здійснює перелічені вище заходи щодо погашення податкового боргу платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, на користь держави. Якщо таких коштів недостатньо організовують продаж майна такого боржника, яке перебуває у податковій заставі. Однак стягнення коштів та продаж майна проводять не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги.

Стягнення коштів з рахунків боржника у банках, що його обслуговують, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби, у розмірі суми податкового боргу або його частини. Податковий орган звертається до суду за дозволом на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок заставного майна платника податків. Рішення суду щодо надання такого дозволу є підставою для прийняття податковим органом рішення про погашення усієї суми податкового боргу.

На підставі рішення суду орган державної податкової служби здійснює стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу за рахунок готівки, що належить такому платнику податків. Стягнення готівкових коштів проводиться у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Вилучені готівкові кошти вносяться посадовою особою податкового органу до банку в день їх стягнення для перерахування до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків. У разі неможливості внесення зазначених коштів протягом того самого дня їх необхідно внести в банк наступного робочого дня. Забезпечення збереження зазначених коштів до моменту їх внесення в банк здійснюється відповідним органом державної податкової служби.

Якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна платника податків, перевищує суму його грошового зобов'язання

та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки такого платника податків або його правонаступників.

Продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації у такому порядку (рис.5.5).



Рис. 5.5. Загальний порядок продажу майна платника податків

При цьому, майно, що швидко псується, а також інше майно, обсяги якого не є достатніми для організації прилюдних торгів, підлягають продажу за кошти на комісійних умовах через організації торгівлі, визначені податковим органом на конкурсних засадах.

Майно боржника, щодо обігу якого встановлено обмеження законом, продається на закритих торгах, які проводяться на

умовах змагальності. У таких закритих торгах беруть участь особи, які відповідно до законодавства можуть мати зазначене майно у власності чи на підставі іншого речового права.

У разі якщо продажу підлягає цілісний майновий комплекс підприємства, майно якого перебуває у державній або комунальній власності, чи якщо згідно із законодавством з питань приватизації для відчуження майна підприємства необхідна попередня згода органу приватизації або іншого державного органу, уповноваженого здійснювати управління корпоративними правами, продаж майна такого підприємства організовується державним органом приватизації за поданням відповідного органу державної податкової служби із дотриманням законодавства з питань приватизації. При цьому інші способи приватизації, крім грошової, не дозволяються. У цьому випадку державний орган приватизації зобов'язаний організувати продаж цілісного майнового комплексу протягом 60 календарних днів з дня надходження подання органу державної податкової служби.

З метою реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка вартості такого майна для визначення початкової ціни його продажу. Така оцінка проводиться у порядку, визначеному Законом України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні". Разом з тим, не проводиться оцінка майна, яке може бути згруповано або стандартизовано чи має курсову (поточну) біржову вартість та/або перебуває у лістингу товарних бірж.

При цьому платник податків має право самостійно здійснити оцінку шляхом укладення договору з оцінювачем. Якщо він не скористався таким правом протягом двох місяців з дня прийняття рішення про реалізацію майна, податковий орган самостійно укладає договір про проведення оцінки майна.

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

Покупець майна, яке перебуває у податковій заставі, набуває права власності на таке майно відповідно до умов, визначених у

договорі (контракті), що укладається за результатами проведених торгів.

Порядок збільшення або зменшення початкової ціни продажу майна платника податків визначається Кабінетом Міністрів України, крім випадків, які регулюються законодавством про приватизацію.

Інформація про склад майна платників податків, призначеного для продажу, час та умови проведення прилюдних торгів оприлюднюється відповідною біржею. Компенсація витрат, пов'язаних з такими публікаціями, здійснюється за рахунок коштів, отриманих від реалізації майна платника податків, у порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Платник податків або будь-яка інша особа, яка здійснює управління майном платника податків або контроль за їх використанням, зобов'язані забезпечити за першою вимогою безперешкодний доступ податкового керуючого та учасників публічних торгів до огляду та оцінки майна, що пропонується для продажу, а також безперешкодне набуття прав власності на таке майно особою, яка придбала їх на публічних торгах.

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

Операції з продажу визначеного для продажу майна на біржових торгах, аукціонах не підлягають нотаріальному посвідченню.

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

5.3.2. Умови проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі

Відповідно до положень Податкового кодексу, Наказом ДПС України «Про затвердження Положення про умови і порядок проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі» від 24.12.10 № 1033 визначено умови і порядок проведення конкурсного відбору товарних бірж, які створені відповідно до Закону України "Про товарну біржу", на право організації і проведення біржових торгів та цільових аукціонів з продажу майна, що перебуває у податковій заставі, у рахунок погашення податкового боргу.

Для організації і проведення конкурсу центральним органом державної податкової служби створюється конкурсна комісія у складі голови комісії - заступника Голови центрального органу державної податкової служби, заступника голови комісії - керівника підрозділу центрального органу державної податкової служби, до функціональних обов'язків якого входить погашення податкового боргу, або особи, що виконує його обов'язки, та 7 членів комісії - двох представників структурних підрозділів центрального органу державної податкової служби, представника управління внутрішньої безпеки центрального органу державної податкової служби, Міністерства фінансів України (за згодою), представника Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (за згодою), представника Фонду державного майна України (за згодою), керівника Адміністратора Єдиної інформаційної системи з обліку, зберігання та оцінки майна, що реалізується за рішеннями органів виконавчої влади (за згодою).

Персональний склад комісії затверджується наказом центрального органу державної податкової служби. Зміни до її складу вносяться наказом центрального органу державної податкової служби за поданням голови комісії. Секретарем комісії призначається один з її членів - представник підрозділу центрального органу державної податкової служби, до функціональних обов'язків якого входить погашення податкового боргу. Основними завданнями та функціями комісії є:

— визначення умов проведення конкурсу;

- визначення дати проведення конкурсу;
- опублікування інформації про проведення конкурсу;
- визначення учасників конкурсу;
- розгляд конкурсних пропозицій;
- визначення переможців конкурсу;
- складання та затвердження протоколів про результати проведення конкурсу;

— виключення уповноваженої біржі, яка допустила порушення умов реалізації майна, що перебуває у податковій заставі, з переліку уповноважених бірж, з якими органи державної податкової служби можуть укладати договори про реалізацію майна.

У разі потреби голова комісії залучає до роботи комісії експертів та консультантів.¹

Конкурс проводиться конкурсною комісією за наявності двох або більше допущених до нього претендентів, заяви від яких надійшли в установлений термін після опублікування повідомлення про проведення конкурсу. Опублікована інформація про конкурс з визначення уповноважених бірж повинна містити такі відомості:

- дату, час і місце проведення конкурсу;
- строк прийняття документів на конкурс;
- обов'язкові вимоги до учасників конкурсу;
- адресу, за якою подаються документи;
- контактні телефони для довідок з питань конкурсу.

Зазначена інформація публікується центральним органом державної податкової служби в одному із друкованих засобів масової інформації загальнодержавної сфери розповсюдження не пізніше ніж за місяць до дати проведення конкурсу та оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу державної податкової служби.

Вимоги до претендентів на участь у конкурсі:

До участі в конкурсі допускаються біржі, створені відповідно до Закону України "Про товарну біржу", які мають право на

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1033 «Про затвердження Положення про умови і порядок проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі».

організацію продажу майна, що перебуває у державній власності, досвід роботи не менше одного року в цій сфері діяльності й подали на розгляд комісії повний пакет документів.

Для участі в конкурсі претендент подає до центрального органу державної податкової служби на розгляд комісії такі документи:

1 заяву про участь у конкурсі із зазначенням найменування претендента, який виявив бажання брати участь у конкурсі, реквізитів (місцезнаходження, телефон), складу керівництва (прізвище, ініціали, посада), чисельності працівників, спеціалізації біржі;

— копії статуту та свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчені в нотаріальному порядку;

— копії балансу та звіту про фінансові результати за попередній рік;

— правила біржової торгівлі та витяг з протоколу загальних зборів про їх затвердження, завірені печаткою біржі та підписом керівника;

2 обґрунтовану інформацію щодо технічних можливостей для забезпечення організації продажу майна, що перебуває у податковій заставі, та виконання взятих зобов'язань стосовно його реалізації (підтверджується довідкою в довільній формі), у тому числі:

— про кількість угод, укладених за результатами біржових торгів та аукціонів протягом останнього року, та про обсяги реалізованого майна, які не повинні бути меншими 2,5 млн гривень;

— про наявність відокремленого приміщення для персоналу біржі, який забезпечує її функціонування, площею не менше ніж 40 кв. м та приміщення для проведення торгів площею не менше ніж 100 кв. м, обладнаного електронним табло або іншими засобами оперативного висвітлення біржової інформації;

— про наявність не менше 5 ліній міського та міжміського телефонного зв'язку;

— про наявність електронної пошти та власної сторінки (веб-сайту) біржі у глобальній мережі Інтернет (із зазначенням адреси веб-сайту);

— про наявність у штаті біржі підготовлених фахівців, у тому числі не менше двох експертів-оцінювачів та двох фахівців з відчуження об'єктів державної власності та продажу майна в процесі приватизації (підтверджується ксерокопіями кваліфікаційних сертифікатів, виданих Фондом державного майна України);

— про наявність договору про організацію продажу майна, що перебуває у державній власності, укладеного з Фондом державного майна України (підтверджується ксерокопією документа);

— про наявність не менше 10 брокерських контор, зареєстрованих на біржі (із зазначенням їх місцезнаходження та спеціалізації біржових операцій);

— про розмір плати за користування послугами біржі за останній рік у відсотках до вартості біржового контракту (угоди);

— письмове зобов'язання (гарантійний лист) щодо надання біржею Адміністратору Єдиної інформаційної системи з обліку, зберігання та оцінки майна, яке реалізується за рішеннями органів виконавчої влади, інформації про майно суб'єктів господарювання державного сектору економіки, що реалізується як об'єкт податкової застави, а також про відрахування частини комісійної винагороди за реалізацію майна.

Документи з проведення конкурсу реєструються у спеціальному журналі реєстрації секретарем комісії у підрозділі центрального органу державної податкової служби, який відповідає за реєстрацію вхідної кореспонденції.

У разі подання неповного комплекту документів або подання документів після встановленого кінцевого терміну, заяви про участь у конкурсі не розглядаються.

5.3.3. Порядок проведення конкурсу

Конкурс проводиться один раз на три роки. За його наслідками визначаються переможці, які мають право на організацію і проведення біржових торгів та цільових аукціонів з продажу майна платників податків, що перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення їх податкового боргу.

При визначенні переможців комісією вивчаються, оцінюються та беруться до уваги такі показники учасників конкурсу:

- зареєстрований і фактично сплачений статутний капітал;
- кількість брокерських контор, їх розташування та спеціалізація;
- кількість угод, укладених за результатами біржових торгів та аукціонів протягом останнього року, а також обсяги реалізованого майна на біржових торгах та аукціонах за цей період;
- розмір плати за користування послугами біржі за останній рік;
- технічні можливості та досвід роботи з організації продажу майна, що перебуває у державній власності;
- кредиторська заборгованість, у тому числі за платежами до державного бюджету.

При необхідності отримання додаткової інформації щодо учасника конкурсу комісія має право заслуховувати його на засіданні комісії.

Засідання комісії є легітимним за умови участі в ньому не менше 2/3 усіх членів комісії. За результатами розгляду отриманих документів визначають переможців, які мають найкращі показники та запропонували найбільш привабливі умови реалізації майна, що перебуває у податковій заставі. Після закінчення засідання складається протокол про результати проведення конкурсу, у якому зазначаються:

- відомості про учасників конкурсу;
- результати голосування;
- обґрунтування визначення переможців.

Протокол про результати проведення конкурсу складається і підписується всіма членами комісії, які брали участь у голосуванні, та затверджується головою комісії. Після його затвердження центральний орган державної податкової служби в десятиденний строк заносить переможців конкурсу до переліку уповноважених бірж, з якими органи державної податкової служби можуть укласти договори про продаж майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Облік протоколів про результати проведення конкурсів, а також матеріалів, які подаються на розгляд до комісії, ведеться підрозділом центрального органу державної податкової служби, до функціональних обов'язків якого входить погашення податкового боргу.¹

Інформація про результати конкурсу у десятиденний строк надсилається комісією всім учасникам конкурсу, органам державної податкової служби, а також оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу державної податкової служби.

У разі незгоди з результатами проведення конкурсу учасник у десятиденний строк з моменту отримання інформації щодо переможців конкурсу, занесених у перелік уповноважених бірж, може подати до конкурсної комісії скаргу, яка розглядається на засіданні комісії. Засідання проводиться в двадцятиденний строк з моменту закінчення строку оскарження. Учасник конкурсу, яким подано скаргу повідомляється за три дні до засідання і має право брати у ній участь. У разі незгоди з рішенням комісії він може оскаржити це рішення згідно з чинним законодавством.

Якщо виявлено факти недотримання уповноваженою біржею вимог нормативно-правових актів, які регулюють порядок проведення біржових торгів та цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, комісія має право розглянути питання щодо виключення такої біржі з переліку уповноважених бірж, з якими органи державної податкової служби можуть укласти договори про продаж майна платника податків, що перебуває у податковій заставі. Інформація про виключення такої біржі з переліку у триденний строк надсилається комісією відповідній біржі та податковим органам, а також оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу державної податкової служби.

З дня виключення біржі з переліку уповноважених бірж, з якими органи державної податкової служби можуть укласти договори про продаж майна платника податків, що перебуває у

¹ Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1033 «Про затвердження Положення про умови і порядок проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у податковій заставі».

податковій заставі, на підставі рішення комісії така біржа не є уповноваженою біржею, з якою органи державної податкової служби можуть укласти договори про продаж майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

У разі незгоди з рішенням комісії біржа може оскаржити відповідне рішення згідно із законодавством.

5.3.4. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу

Відповідно до Постанови КМ України від 29.12.10 № 1244 «Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України», яка регламентує порядок продажу майна, що перебуває у податковій заставі затверджено:

— Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу;

— Порядок зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів;

— Порядок компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна платників податків, яке перебуває у податковій заставі.

Так, вилучення готівки у платника податків, у рахунок погашення його податкового боргу здійснюється працівниками органу державної податкової служби згідно відповідного рішення податкового органу (додаток Н1).

У рахунок погашення податкового боргу спрямовується також готівка, виявлена працівниками у касі платника податків, у тому числі в скриньці реєстратора розрахункових операцій, та в інших місцях зберігання коштів. У разі коли обсяг готівки у платника податків перевищує суму його податкового боргу, вилученню підлягає готівка на суму боргу.

За результатами вилучення готівки складається акт за формою згідно з додатком Н2.

Вилучена готівка в національній валюті вноситься працівником до банку для перерахування до відповідного

бюджету в день її стягнення, а в разі неможливості такого внесення - на наступний робочий день. Готівка в іноземній валюті передається банку або іншій фінансовій установі, що має право на реалізацію іноземної валюти, у зазначений строк для її продажу відповідно до законодавства та подальшого перерахування згідно з вимогами абзацу першого цього пункту.

5.3.5. Порядок зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів

Погашення усієї суми податкового боргу платника податків за рахунок його майна здійснюється за рішенням органу державної податкової служби, прийнятим з урахуванням вимог Податкового кодексу України, за формою згідно з додатком Н 3.

Початкова ціна майна, що швидко псується, а також іншого майна, обсяг якого є недостатнім для організації прилюдних торгів, ***у разі продажу через організації роздрібною торгівлі*** знижується, якщо майно не продано протягом:

- 30 днів - на 15 відсотків (перша переоцінка);
- 15 днів після першої переоцінки - на 15 відсотків залишкової ціни після такої переоцінки (друга переоцінка);
- 15 днів після другої переоцінки - на 25 відсотків залишкової ціни після такої переоцінки (третья переоцінка).

Переоцінка майна проводиться в присутності посадової особи податкового органу. За її результатами складається акт.

Після переоцінки майна остаточна ціна його реалізації не може бути нижчою ніж 50 відсотків початкової ціни. Майно, що не реалізовано протягом 15 днів після третьої переоцінки, повертається власнику.

У кожному випадку продажу майна через організації роздрібною торгівлі орган державної податкової служби укладає відповідний договір, а також складає акт приймання-передачі за формою, затвердженою Державною податковою службою.

У разі продажу майна ***на біржових торгах*** податковий орган укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою),

який вчиняє дії з продажу майна за його дорученням на умовах найкращої цінової пропозиції, на підставі акта опису майна в податкову заставу, та витягу з Державного реєстру обтяжень рухомого майна. Брокер (брокерська контора) здійснює продаж майна на біржових торгах у строки, передбачені зазначеним договором, але не пізніше ніж через два місяці після його укладення.

Майно виставляється на біржові торги (у тому числі повторні) не раніше ніж через 15 робочих днів після оприлюднення оголошення про проведення таких торгів.

Початкова ціна майна, яке передається для продажу на біржових торгах, визначається на підставі курсової (поточної) біржової вартості за даними лістингу товарних бірж або на підставі поточних відпускних цін платника податків і знижується брокером (брокерською конторою), якщо майно не продано:

— на перших біржових торгах - на 15 відсотків початкової ціни (перша переоцінка);

— на других біржових торгах - на 25 відсотків початкової ціни других біржових торгів (друга переоцінка).

За результатами переоцінки майна складається акт за формою, затвердженою Державною податковою службою (додаток Н4). Після переоцінки майна остаточна ціна його реалізації не може бути нижчою ніж 50 відсотків початкової ціни на перших біржових торгах. Майно, що не реалізовано протягом трьох біржових торгів, знімається з торгів і повертається власнику.

У разі продажу майна **на аукціоні** орган державної податкової служби укладає відповідний договір з уповноваженою товарною біржею, яка вчиняє дії з продажу майна за дорученням органу державної податкової служби на умовах найкращої цінової пропозиції на підставі акта опису майна в податкову заставу, та витягу з Державного реєстру обтяжень рухомого майна. Перелік організаторів аукціону з продажу майна визначається Державною податковою службою на конкурсних засадах.

Організатор аукціону проводить аукціон у строки, передбачені договором, але не пізніше ніж через два місяці після його укладення.

Початкова ціна майна, яке виставляється на аукціон, визначається органом державної податкової служби на підставі звіту (акта) про оцінку майна.

Продаж майна на аукціоні здійснюється не раніше ніж через 15 днів після оприлюднення оголошення про проведення аукціону. Організатор аукціону оприлюднює оголошення в засобах масової інформації та на власній веб-сторінці не пізніше ніж за 15 днів до його проведення.

Оголошення, що розміщується у друкованому засобі масової інформації, повинно містити відомості про:

- 1) номер лота та назву майна, що пропонується до продажу, його місцезнаходження;
- 2) майно (технічні характеристики, рік виготовлення, відновну вартість тощо);
- 3) земельну ділянку, на якій розміщене нерухоме майно;
- 4) початкову ціну та відомості про можливість її зниження на аукціоні;
- 5) суму коштів, що вноситься учасником аукціону до його початку (гарантійний внесок), найменування банку, його місцезнаходження, номер рахунка, відкритого для зарахування гарантійного внеску;
- 6) кінцевий строк прийняття заяв на участь в аукціоні;
- 7) час і місце:
 - ознайомлення з майном;
 - проведення аукціону;
- 8) місцезнаходження, номер телефону, час роботи служби організатора аукціону;
- 9) адресу веб-сторінки організатора аукціону, на якій розміщено оголошення;
- 10) спосіб отримання додаткової інформації про проведення аукціону.

Оголошення, що розміщується на веб-сторінці організатора аукціону, повинно містити крім зазначеної ще таку інформацію:

- 1) відомості про можливість надання переможцю аукціону податкової накладної згідно з Податковим кодексом України;
- 2) фотографічні зображення майна, що пропонується до продажу;

3) проект договору купівлі-продажу, що укладається за результатами проведення аукціону без зазначення ціни та покупця.

У разі коли реалізації підлягає земельна ділянка, у відомостях про майно зазначається, зокрема, її розмір, цільове призначення та наявність комунікацій. Якщо ж продають цілісний майновий комплекс підприємства або його частина (структурний підрозділ), в оголошенні додатково зазначаються відомості про:

- 1) обсяг та основну номенклатуру продукції (робіт, послуг) підприємства, у тому числі тієї, що виготовлена з метою експорту;
- 2) кількість та склад робочих місць;
- 3) баланс активів і пасивів;
- 4) рентабельність виробництва за останні три роки;
- 5) будівлі (споруди, приміщення) та земельну ділянку, на якій розміщено цілісний майновий комплекс або його частину (структурний підрозділ).

Початкова ціна майна, виставленого для продажу на аукціоні, знижується організатором аукціону:

— на повторному аукціоні, який проводиться в місячний строк після проведення попереднього аукціону, - на 15 відсотків;

— на третьому аукціоні, який проводиться у місячний строк після повторного аукціону в разі визнання повторного аукціону таким, що не відбувся у зв'язку з відсутністю зареєстрованих заявок на участь у ньому, - на 25 відсотків початкової ціни повторного аукціону.

За результатами переоцінки майна під час продажу через організації роздрібної торгівлі складається акт за формою, затвердженою Державною податковою службою (додаток Н5).

Майно, що не реалізовано, знімається з торгів і повертається власнику. Форма акту приймання-передачі майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, під час продажу через організації роздрібної торгівлі приведена у додатку (додаток Н6).

У такому випадку органом державної податкової служби вживаються заходи щодо заміни предмета податкової застави.

5.3.6. Порядок компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна платників податків, яке перебуває у податковій заставі

Порядок визначає механізм компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна платників податків, яке перебуває у податковій заставі передбачає, що така компенсація здійснюється за рахунок коштів, отриманих від реалізації майна.

Організація роздрібної торгівлі, брокер (брокерська контора) або організатор аукціону (торгів), що уклали договір з органом державної податкової служби або регіональним відділенням Фонду державного майна про продаж майна, перераховує кошти, отримані від такого продажу (крім сум, використаних для покриття витрат згідно з договором), на відповідні рахунки Державної казначейської служби.

Податковий орган державної податкової служби після проведення всіх розрахунків надсилає платнику податків повідомлення про реалізацію майна за формою, затвердженою Державною податковою службою (додаток Н7), а також подає відділенню Державної казначейської служби довідку про розподіл коштів, що надійшли на рахунок, відкритий за балансовим рахунком N 3412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету", за формою згідно з додатком Н8.

Таким чином, організаційно-тактичними заходами погашення податкового боргу, які застосовують податкові органи по відношенню до боржників є податкова застава, адміністративний арешт майна та продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

5.3.7 Основні функції та повноваження податкового керуючого щодо продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів

Податковий керуючий здійснює повноваження щодо продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, та стягнення коштів відповідно до чинних нормативно-правових актів. Зокрема до його функцій належать:

1. Підготовка матеріалів для звернення до суду органом державної податкової служби щодо:

— стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків;

— стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу платника податків за рахунок готівки, що належить такому платнику податків;

— отримання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;

— стягнення податкового боргу платника податків – фізичної особи.

2. Стягнення згідно з рішенням суду коштів з банківських рахунків платників податків, що мають податковий борг.

3. Отримання від платника податків у разі продажу його майна, на яке поширюється право податкової застави в рахунок погашення податкового боргу, документів, що засвідчують право власності на зазначене майно.

4. Підготовка матеріалів для прийняття органом державної податкової служби рішення про погашення усієї суми податкового боргу на підставі дозволу суду на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

5. Забезпечення виконання рішення суду щодо стягнення коштів з банківських рахунків платника податків, що має податковий борг.

6. Вилучення готівкових коштів на підставі рішення суду та забезпечення погашення податкового боргу платника податків за їх рахунок.

7. Підготовка подання до державного органу приватизації щодо організації продажу цілісного майнового комплексу відповідного платника податків.

8. Здійснення заходів щодо огляду та оцінки майна, яке пропонується до продажу.

9. Організація продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

10. Здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків за рахунок інших джерел погашення податкового боргу.

11. Підготовка подання до органів місцевого самоврядування та/або виконавчої влади щодо прийняття рішень, направлених на погашення податкового боргу платника податків державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств.

12. Підготовка матеріалів для звернення органу державної податкової служби до суду щодо стягнення податкового боргу на кошти державного органу, в управлінні якого перебуває державне (комунальне) підприємство або його майно.

13. Підготовка звернень до державних та комунальних підприємств, які допустили виникнення податкового боргу, щодо розірвання трудових договорів (контрактів) з керівниками таких підприємств.

Контрольні запитання і завдання:

1. Назвіть організаційно-тактичні заходи погашення податкового боргу, які застосовують податкові органи по відношенню до боржників.

2. Охарактеризуйте зміст і виникнення права податкової застави.

3. Який порядок реєстрації податкової застави та узгодження операцій із заставленим майном?

4. Опишіть порядок проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

5. Назвіть поняття та обставини, за яких застосовується адміністративний арешт майна.

6. Охарактеризуйте порядок застосування адміністративного арешту майна.

7. Опишіть загальні положення організації продажу майна, що перебуває у податковій заставі.

8. Який порядок проведення конкурсу з організації продажу заставного майна?

9. Опишіть порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу.

10. Які особливості зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів?

РОЗДІЛ 6.

ПОРЯДОК РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ АБО ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

6.1. Загальна характеристика розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків

У випадку коли платник податків не має можливості сплатити у встановлені терміни грошові зобов'язання, що виникають при обов'язковому нарахуванні та погашенні податкових платежів, держава в особі контролюючих органів надає таким платникам податків можливість погасити свої зобов'язання пізніше, використовуючи механізм розстрочення та відстрочення. Використання даного механізму передбачає нарахування відсотків на основну суму податкового зобов'язання, розмір яких визначається з розрахунку 120 % річної облікової ставки НБУ.

За своєю сутністю режими відстрочення та розстрочення виступають способами погашення узгодженого грошового зобов'язання платника податків перед бюджетами та державними цільовими фондами і включаються до загального механізму справляння податків і зборі.

Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному у загальноприйнятому порядку. Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.¹

Відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу може бути надано будь-якому платнику податків. Тому будь-який платник має право звернутися до

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення, а орган, уповноважений приймати рішення щодо зазначених режимів, зобов'язаний задовольнити вимогу у разі коли ним надані обґрунтовані підстави.

Таблиця 6.1

Порівняльна характеристика розстрочення і відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків

№ з/п	Елементи характеристики	Розстрочення	Відстрочення
1.	Сутність	Надання платникові податків бюджетного кредиту на основну суму грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені.	Перенесення сплати основної суми грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, на пізніший термін.
2.	Наслідки звернення з заявою про розстрочення чи відстрочення	Платник податків, який звертається до податкового органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.	
3.	Підстави для прийняття рішення про розстрочення чи відстрочення	Надання платником податків достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до	Надання платником податків доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань

Продовження таблиці 6.1

		відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.	або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.
4.	Умови надання розстрочення та відстрочення	Надається на умовах податкового кредиту, за якими розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо – суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.	Надається на умовах, за якими відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.
5.	Розмір відсотків	120 відсотків річних облікової ставки НБУ, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.	

Разом з тим, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника здійснюються відповідно до законодавства з питань банкрутства.

Розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу надаються окремо за кожним податком та збором. Порівняльна характеристика таких форм податкового кредиту подана в таблиці 6.1.

Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) можуть надавати в межах повноважень за кожним окремим випадком:

— центральний орган державної податкової служби – без обмежень суми;

— органи державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі – на суму не більше 3 млн гривень;

— органи державної податкової служби в містах з районним поділом (крім міст Києва і Севастополя), в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних органах державної податкової служби – на суму не більше 300 тис. гривень.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу приймається у встановленому законодавством порядку (рис.6.1). Такі рішення щороку оприлюднюються центральним контролюючим органом.

Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення).

Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані:

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



Рис. 6.1. Порядок прийняття рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу

2) з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

— з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, перекрученою або неповною;

— платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

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

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом державної податкової служби або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи в межах їх повноважень.

Подача заяви про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) не припиняє сплату платником податку грошового зобов'язання (податкового боргу) до дня прийняття рішення про розстрочення (відстрочення). Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

6.2. Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин

Відповідно до норм Податкового кодексу України Кабінет Міністрів України затвердив перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин.¹

Згідно затвердженої Постанови, до обставин, що є *підставою для розстрочення* грошових зобов'язань або податкового боргу заявника відносять:

1. Ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику та/або недоведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника - отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, а також неперерахування (несвоєчасне перерахування) заявнику з бюджету коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, у тому числі в

¹ Постанова КМ України від 27.12.10 №1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин»

рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів).

Зазначена обставина підтверджується такими документами:

— довідка встановленого зразка, видана фінансовим органом та/або головним розпорядником бюджетних коштів, щодо суми бюджетних асигнувань та/або бюджетних зобов'язань, що не надані (несвоєчасно надані) заявнику, або суми фінансування видатків, що не доведене (несвоєчасно доведене) до заявника в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань;

— заява (в довільній формі) отримувача бюджетних коштів про неперерахування (несвоєчасне перерахування) йому суми коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань;

— довідка встановленого зразка, видана розпорядником бюджетних коштів, щодо суми коштів, яку не перераховано (несвоєчасно перераховано) заявнику в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань, у тому числі в рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів).

2. Загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі.

Зазначена обставина підтверджується висновком про результати аналізу фінансового стану заявника, що проводиться органом державної податкової служби за даними бухгалтерського обліку.

3. Недостатність майна заявника - фізичної особи (без урахування майна, на яке відповідно до законодавства не може бути звернено стягнення) для своєчасної та у повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника - фізичної особи майна.

Зазначена обставина підтверджується результатами проведеного органом державної податкової служби аналізу поданих заявником документів щодо наявності власного рухомого та нерухомого майна, а також власних доходів.

4. Сезонний характер виробництва та/або реалізації товарів (робіт, послуг) заявником.

Зазначена обставина підтверджується складеним заявником документом, який засвідчує, що в загальному обсязі доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) частина доходу заявника отримана в результаті провадження видів діяльності, включених до Списку сезонних робіт і сезонних галузей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 березня 1997 р. N 278.

5. Виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду.

Зазначена обставина підтверджується документами, що засвідчують здійснення заявником реорганізації власного виробництва та/або зміну його організаційної структури з розрахунками їх впливу на ефективність виробництва та рівень його прибутковості.

6. Проведення заявником науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт, які передбачають створення робочих місць для інвалідів, захист навколишнього природного середовища, підвищення енергетичної ефективності виробництва, або технічного переоснащення власного виробництва.

7. Проведення заявником інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та вдосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування.

8. Виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону або надання ним особливо важливих (у тому числі виключних) послуг населенню*.

9. Виконання заявником державного оборонного замовлення.

10. Здійснення заявником інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищу енергетичну ефективність, соціальне значення, стратегічне значення для оборони та безпеки держави.

Зазначені у п. 6-10 обставини підтверджуються шляхом подання заявником належним чином засвідчених копій документів, передбачених законодавством.

Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є обставини непереборної сили, дія яких може бути викликана винятковими погодними умовами і стихійним лихом (ураган, буря, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, землетрус, пожежа, просідання і зсув ґрунту, замерзання моря, закриття морських проток, які трапляються на звичайному морському шляху між портами відвантаження і вивантаження, інше стихійне лихо тощо) або непередбаченими ситуаціями, що відбуваються незалежно від волі і бажання заявника (війна, блокада, страйк, аварія).

Доказами, що підтверджують факт настання (існування) зазначених обставин, є:

— висновок Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України;

— рішення Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, затверджені Верховною Радою України.

У разі підтвердження наявності обставин непереборної сили рішеннями Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, затвердженими Верховною Радою України, заявник додатково подає довідку, видану відповідним місцевим органом, що має право підтверджувати наявність обставин непереборної сили.

6.3. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків

Наказом ДПС України № 1036 від 24.12.2010 р.¹ затверджено порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, дія якого поширюється на платників податків - фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені

¹ Наказ ДПС України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 1036 від 24.12.10 р.

підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, згідно з Податковим кодексом України або податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Згідно зазначеного Порядку, розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) вважається наданим, якщо на підставі заяви платника податків прийнято відповідне рішення органу державної податкової служби та укладено договір про відповідну форму податкового кредиту. Період при сплаті розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань (податкового боргу) дорівнює календарному місяцю або іншому строку за згодою сторін, який зафіксовано у договорі.

Визначення сум грошових зобов'язань (податкового боргу), що підлягають розстроченню (відстроченню), здійснюється за даними автоматизованої інформаційної системи (АІС), що ведеться органами державної податкової служби.

На суму розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу) нараховуються проценти за кожний календарний день користування платником відповідним податковим кредитом. Сума нарахованих процентів, не сплачена у строки, визначені договором про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу), визнається сумою податкового боргу платника податків. При цьому, якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, нарахована за несвоєчасну сплату грошового зобов'язання, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми такої пені.

Строк дії розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання починається з дати, визначеної для сплати податку чи збору, які передбачено розстрочити (відстрочити), та закінчується датою, зазначеною у договорі, за винятком випадків дострокового погашення такого грошового зобов'язання.

Відносно податкового боргу, строк дії розстрочення (відстрочення) починається з дати прийняття податковим органом рішення про надання такого податкового кредиту, та закінчується датою, зазначеною у договорі, за винятком випадків дострокового погашення такого податкового боргу.

Для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платник податків звертається до підрозділу погашення податкового боргу органу ДПС за місцем свого обліку або за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу) з письмовою заявою (додаток П1), в якій зазначаються суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник просить розстрочити (відстрочити), а також строк розстрочення (відстрочення) та періоди сплати. При цьому окремо вказуються суми, строк сплати яких ще не настав, а також строк сплати яких вже минув.

До заяви додається економічне обґрунтування, яке складається з:

— переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин;

— аналізу фінансового стану;

— графіка погашення розстрочених (відстрочених) сум;

— розрахунків прогностичних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення.

За результатами розгляду керівник (заступник керівника) органу державної податкової служби протягом 30 календарних днів з дати подання заяви:

— приймає рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), яке оформляється на бланку відповідного органу державної податкової служби (додаток П 2);

— відмовляє платнику в розстроченні (відстроченні) в письмовій формі за відсутності відповідних підстав, та при недотриманні визначених обов'язкових вимог.

У разі якщо рішення про розстрочення (відстрочення) приймається органом державної податкової служби вищого рівня, податковий орган за місцем обліку платника податків або за місцем обліку його грошових зобов'язань (податкового боргу) протягом 10 календарних днів розглядає заяву платника, здійснює аналіз його фінансового стану та формує відповідний висновок про можливість надання розстрочення (відстрочення), який разом з копіями документів, доданих платником до заяви,

надсилає на адресу органу державної податкової служби вищого рівня.

У такому самому порядку здійснюється розгляд заяви платника податків у випадку, якщо рішення приймається центральним органом державної податкової служби. При цьому центральним органом державної податкової служби рішення приймається протягом 10 календарних днів.

Рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) складається у двох примірниках: перший - для платника податків, другий - для органу державної податкової служби. Якщо таке рішення приймається органом державної податкової служби вищого рівня, то воно складається в трьох примірниках: перший - для платника податків, другий - для податкового органу за місцем обліку такого платника податків (за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу)), третій - для органу державної податкової служби, який приймає рішення.

Рішення про розстрочення (відстрочення) приймається на суму, визначену у гривнях з двома десятковими знаками.

Якщо термін сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) за окремими податками, зборами, штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами), пенею та строк їх розстрочення (відстрочення) співпадають, може прийматися одне рішення із зазначенням таких податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені окремими рядками.

При цьому наявність рішення про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу) та договору про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу) не обмежує права платника на отримання наступного розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу) як з цього податку, збору, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, так і з інших.

Підрозділом погашення податкового боргу органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податків (за місцем обліку грошового зобов'язання (податкового боргу)) реєструються прийняті рішення про розстрочення (відстрочення), у тому числі й рішення, прийняті органами державної податкової служби вищого рівня, стосовно платників податків, які

перебувають у них на обліку, в журналі реєстрації надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), який ведеться в електронному вигляді. Реєстрація здійснюється в день прийняття або отримання рішення про розстрочення (відстрочення).

Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття або отримання рішення податковий орган за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його грошового зобов'язання (податкового боргу)) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) (додаток П 3).

Строк дії договору починається з дати його підписання. У день його укладання підрозділ погашення податкового боргу вносить до журналу відомості про укладений договір, які переносяться до АІС органів державної податкової служби. Не пізніше дня, наступного за днем внесення до журналу відомостей про укладений договір, копія такого договору передається підрозділу обліку і звітності для проведення звірки повноти та правильності відображення розстрочених (відстрочених) сум в АІС органів державної податкової служби.

Якщо на дату підписання договору суми грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків були вже частково погашені, то в договорі вказується сума грошового зобов'язання (податкового боргу), визначеного в АІС на момент підписання договору.

Якщо договір про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу) укладається пізніше дня прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу), то таке рішення є підставою для ненарахування:

— пені, нарахованої за несвоечасну сплату узгодженого грошового зобов'язання, сума якого підлягає розстроченню (відстроченню), за період з початку дії розстрочення (відстрочення) до дати підписання договору;

— штрафу, нарахованого за несвоечасну сплату узгодженого грошового зобов'язання, самостійно визначеного платником податків, за період з початку дії розстрочення (відстрочення) до дати підписання договору.

На розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання (податковий борг) пеня та штрафи не нараховуються з дати укладання (підписання) договору до закінчення строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу).

При переведенні платника до іншого органу державної податкової служби за платником зберігається право на розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), надане за попереднім місцем обліку.

Підставою для обліку розстрочення (відстрочення) є договір, укладений за попереднім місцем обліку, якщо строк дії такого договору на момент реєстрації за новим місцем обліку не закінчився.

Орган державної податкової служби за місцем попереднього обліку платника податків надсилає органу державної податкової служби за новим місцем обліку платника завірені відповідним чином копії рішень та договорів про розстрочення (відстрочення) та надає інформацію щодо виконання платником зобов'язань за цими договорами. Ці документи є підставою для відображення рішень, договорів та сум розстрочень (відстрочень) за новим місцем обліку платника податків.

При реорганізації платника податків, пов'язаної із утворенням нової юридичної особи, за платником, що реорганізується, зберігається право на отримане ним до такої реорганізації розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), у разі якщо до новоствореної юридичної особи переходять відповідні права та обов'язки платника, що реорганізується.

Підставою для відображення залишку розстрочення (відстрочення) АІС новоствореної юридичної особи є копія установчих документів такої особи, у яких визначено порядок переходу відповідних прав та обов'язків, рішення та договори про розстрочення (відстрочення) та додаткові угоди до договорів, які передбачають зміну сторони.

Відомості про надані згідно із законодавством розстрочення (відстрочення), у тому числі на підставі рішень судів, підлягають відображенню відповідно до цього Порядку.

При реорганізації платника, пов'язаної із утворенням нової юридичної особи, для відображення залишку розстрочення

(відстрочення) у АІС новоствореної юридичної особи у діючих договорах за заявою платника замінюється сторона договору (вноситься нове найменування та інші реквізити).

Рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) окремих платників податків щороку оприлюднюються центральним органом державної податкової служби.

Оприлюднення здійснюється таким чином: в офіційному виданні центрального органу державної податкової служби „Вісник податкової служби України” або на офіційному веб-сайті центрального органу державної податкової служби в мережі Інтернет.

6.4. Оцінка фінансово-господарського стану підприємств з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

6.4.1. Загальні положення та об'єкти аналізу фінансово-господарського стану підприємств

Для оцінки фінансово-господарського стану підприємств з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) розроблено методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для отримання відповідного податкового кредиту.

Суб'єктами аналізу фінансового стану є власники, органи, уповноважені управляти майном, керівництво підприємства та органи ДПС.

За результатами розгляду документів та аналізу фінансового стану підприємства-заявника керівник (заступник керівника) податкового органу протягом 30 календарних днів з дати подання заяви, які у разі прийняття рішення органом ДПС вищого рівня розподіляються між органами ДПС різних рівнів відповідно до

законодавчих норм¹, приймає рішення про розстрочення (відстрочення) сплати сум грошових зобов'язань (податкового боргу), або відмовляє платнику у цьому письмово з викладенням причин відмови.

Об'єктом аналізу фінансового стану є фінансові, виробничі та інвестиційні показники діяльності підприємства.

За результатами аналізу фінансового стану визначаються:

— загроза виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу підприємства;

— оцінка фінансово-господарської діяльності та платоспроможності підприємства;

— фінансова стійкість та динаміка основних показників діяльності підприємства;

— достатність заходів, які планується реалізувати для виконання розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань (боргу).

Основними джерелами інформації для проведення аналізу фінансового стану можуть бути:

— баланс підприємства (форма № 1);

— звіт про фінансові результати (форма № 2);

— звіт про рух грошових коштів (форма № 3);

— фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (стандарт бухгалтерського обліку № 25);

— фінансова звітність, встановлена законодавством для окремих категорій підприємств (приватні, сільськогосподарські підприємства, підприємства з іноземними інвестиціями, бюджетні, неприбуткові підприємства та організації тощо);

— декларації (розрахунки) платежів до бюджету, які стали підставою для нарахування податкового зобов'язання;

— акти перевірок контролюючих органів, які стали підставами для нарахування податкових зобов'язань;

— заходи підприємства для підвищення рівня платоспроможності та фінансової стійкості;

¹ Наказ ДПС України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 1036 від 24.12.10 р.

— прогноз доходів підприємства на термін дії розстрочення (відстрочення);

— величина активів на дату звернення, що відповідає рядкам балансу 220, 230 та 240;

— значення величин довгострокового та короткострокового залученого капіталу;

— дані облікової системи органів державної податкової служби щодо стану розрахунків платників з бюджетом.

У разі потреби можуть бути використані **додаткові джерела**:

— звіт про власний капітал (форма № 4);

— примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);

— звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-03);

— обстеження технологічних інновацій промислового підприємства (форма № 1-інновація);

— звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість (форма № 1-Б);

— інша інформація, необхідна для якісного аналізу та виявлення резервів виробництва.

Інформація надається станом на перше число місяця, в якому подається звернення про розстрочення (відстрочення). У разі якщо цей місяць є проміжним між періодами надання офіційної квартальної фінансової звітності, надаються копії такої звітності за попередній звітний квартал, а також додатково – розраховані підприємством за тими ж формами показники станом на перше число місяця направлення запиту.

Після проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства-заявника органом ДПС складається висновок, який повинен мати такі основні розділи:

— загальна характеристика діяльності підприємства (назва, статус та інші реєстраційні дані, структура власників, основні узагальнюючі показники діяльності підприємства за поточний та минулий роки тощо);

— висновок щодо існування загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу з наведенням обґрунтувань;

- оцінка фінансово-господарського стану (фінансова, виробнича та інвестиційна діяльність) та висновок щодо платоспроможності або неплатоспроможності підприємства;
- оцінка резервів поліпшення ефективності функціонування підприємства та висновок про фінансову стійкість підприємства;
- оцінка забезпечення податкового кредиту;
- узагальнюючий висновок про доцільність застосування режиму розстрочення (відстрочення).

6.4.2. Методичне забезпечення аналізу фінансового стану

1. Загроза виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу

Загроза виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу – характеристика фінансового стану підприємства на момент настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань або на момент звернення із заявою про розстрочення (відстрочення) податкового боргу, яка свідчить про неспроможність підприємства розрахуватися у повному обсязі за грошовими зобов'язаннями та погасити наявний податковий борг.¹

Оцінка такої загрози базується на аналізі звітних даних підприємства на момент звернення до податкового органу із заявою про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) та окремих прогнозних показників фінансово-господарської діяльності.

Для встановлення загрози непогашення грошових зобов'язань (податкового боргу) необхідно порівняти наявні у підприємства високоліквідні оборотні активи з сумою грошових зобов'язань (податкового боргу). З цією метою розраховують такі показники (табл. 6.2).

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Таблиця 6.2.

Методика розрахунку показників для встановлення загрози непогашення грошових зобов'язань (податкового боргу)

№ п/п	Назва показника	Призначення показника	Методика визначення	Значення елементів
1.	Коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу (Кз)	розраховується при розстроченні (відстроченні) грошових зобов'язань	$K_z = \frac{Al + K_n}{Зпб}$	Ал – високоліквідні активи, наявні у платника податків на момент подання заяви про розстрочення (відстрочення); Кн – грошові кошти, які надійдуть з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань; Зпб – загальна сума поточних грошових зобов'язань платника податків, сума податкового боргу та сума заборгованості по зарплаті
3.	Коефіцієнт загрози накопичення або непогашення податкового боргу (Кзн)	розраховується при розстроченні (відстроченні) податкового боргу	$K_{zn} = \frac{Al + K_{n2}}{Зпб}$	Кн2 – грошові кошти, які можуть надійти з моменту подання заяви у 30-ти денний термін, передбачений для розгляду цієї заяви

Отже, для обчислення коефіцієнту загрози виникнення податкового боргу (**Кз**) та коефіцієнту загрози його накопичення або непогашення (**Кзн**) важливо насамперед правильно визначити суму високоліквідних активів платника податку (**Ал**), до яких відносять поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти. Вираховується сума високоліквідних активів як сума активів на дату звернення, що відповідають рядкам балансу 220, 230 та 240 і мають бути надані платником податків додатково. У разі коли кошти підприємства заблоковані на рахунках банком, ця сума коштів може не враховуватися у сумі **Ал** за наявності належно оформленого банківського підтвердження.

(**Кн**) і (**Кн2**) – показники, що характеризують суму грошових коштів, яка може надійти від платника податків.

Так, **Кн** – грошові кошти, які можуть надійти з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань. Їх розраховуємо таким чином:

$$Кн = \frac{Вп}{Тп} * Тд, \text{ де:} \quad (6.1)$$

Вп – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 010 звіту про фінансові результати (форма 2 балансу) по графі 3);

Тп - кількість днів звітного періоду;

Тд – кількість днів з моменту подання заяви до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань включно.

Кн2 – грошові кошти, які можуть надійти з моменту подання заяви у 30-ти денний термін, передбачений для розгляду цієї заяви (цей термін у розрахунку коефіцієнта може бути скорочений у разі прийняття органом ДПС рішення про розстрочення (відстрочення) раніше 30 днів). Їх розраховуємо таким чином:

$$Кн2 = \frac{Вп}{Тп} * Тд2, \text{ де:} \quad (6.2)$$

Тд2 – кількість днів з моменту подання заяви до закінчення 30-ти денного (або відповідно скороченого) терміну розгляду заяви про розстрочення (відстрочення) включно.

При визначенні (**Зпб**) враховується:

1) загальна сума поточних грошових зобов'язань платника податків з усіх податків, зборів (обов'язкових платежів), термін сплати яких припадає на той же податковий період, що і грошове зобов'язання, яке платник просить розстрочити (відстрочити) – для розрахунку **Кз** або на той же податковий період, у якому платником надано заяву про розстрочення (відстрочення) податкового боргу – для розрахунку **Кзн**;

2) сума податкового боргу (у тому числі розстроченого (відстроченого), за яким терміни сплати припадають на період дії нового розстрочення (відстрочення) на момент звернення (у разі якщо підприємство є платником податків у різних районах, необхідно за даними платника враховувати суми грошових зобов'язань та боргу в усіх цих районах);

3) сума заборгованості по зарплаті.

При розрахунку **Зпб** необхідно також враховувати інші першочергові зобов'язання платника податків, виконання яких може впливати на погашення розстроченого грошового зобов'язання чи розстроченого (відстроченого) податкового боргу, зокрема:

— суму раніше розстрочених грошових зобов'язань (податкового боргу), терміни сплати яких настануть протягом дії нового розстрочення;

— наявність банківських кредитів;

— суму платежів, несплата яких може спричинити зупинку виробництва (штрафні санкції підрозділів МЧС, МОЗ, інших органів, плата за ліцензії, сертифікати та дозволи, платежі за енергоносії тощо).

Нормативне значення Кз – менше одиниці.

При значенні **Кз** більше одиниці підприємство забезпечено високоліквідними оборотними активами для виконання грошових зобов'язань та погашення податкового боргу. Отже, аналізом звітних даних та розрахункових показників орган державної податкової служби може встановити **відсутність** загрози накопичення або непогашення податкового боргу.

Значення **Кз** менше одиниці свідчить про недостатність у підприємства високоліквідних активів і відповідно про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу.

При значенні **Кз** більше одиниці підприємство може надати інформацію про очікуване надходження коштів у рахунок погашення дебіторської заборгованості до граничного терміну сплати з урахуванням особливості фінансової діяльності підприємства.

Підприємство може додатково пояснити рух коштів та поточних фінансових інвестицій, надати відповідні обґрунтування, розрахунки та розшифрувати структуру дебіторської заборгованості з наданням відомостей про чинники, які унеможливають її своєчасне отримання. При цьому вся додаткова інформація, розрахунки та обґрунтування можуть враховуватися виключно у разі документального підтвердження.

На підставі цих даних заявник має додатково розрахувати **Кз** і скласти висновок про неможливість виконання грошових

зобов'язань. Орган ДПС розглядає ці розрахунки, висновок і у разі визнання належно обґрунтованими за результатами аналізу встановлює наявну загрозу накопичення або непогашення податкового боргу.

У разі якщо підприємство не в змозі надати зазначені обґрунтування, податковий орган визнає відсутність такої загрози, що є підставою для відмови у наданні розстрочення (відстрочення) сплати податкового боргу.

Приклад розрахунку загрози виникнення податкового боргу

15 січня підприємство звернулося з проханням розстрочити грошові зобов'язання з податку на додану вартість (за терміном сплати **30 січня**) на суму **3 125** тис. гривень. Крім того, у цьому ж податковому періоді за іншими платежами платник має сплатити до бюджету ще **900** тис. гривень. Сума податкового боргу на момент звернення складає **450** тис.грн., крім того настануть терміни сплати розстроченого податкового боргу на суму **50** тис. гривень. Сума розстрочених грошових зобов'язань, терміни сплати яких припадають на період дії нового розстрочення – **100** тис. гривень. Заборгованості по виплаті зарплати підприємство не має.

При цьому за інформацією підприємства, станом на 15.01.09 коштів (у національній та іноземній валюті) рахувалося у сумі **3 641** тис. гривень.

Встановлюємо, чи існує загроза виникнення податкового боргу.

1. Визначаємо обсяги коштів, що можуть надійти на рахунки підприємства, у тому числі за реалізовану продукцію:

$$K_n = \frac{53745}{365} * 15 = 2208 \text{ тис. грн}$$

2. Визначаємо коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу:

$$K_z = \frac{3641 + 2208}{3125 + 900 + 450 + 50 + 100} = 1,264$$

Оскільки **Кз** більше **1**, підприємство забезпечено ресурсами для погашення податкових зобов'язань, загроза виникнення податкового боргу відсутня.

Приклад розрахунку загрози накопичення або непогашення податкового боргу

15 січня підприємство звернулося з проханням розстрочити податковий борг з податку на додану вартість на суму **3 575** тис. гривень. Крім того, у цьому ж податковому періоді за іншими платежами платник має сплатити до бюджету податкових зобов'язань на суму **900** тис. гривень. Також настануть терміни сплати розстроченого податкового боргу на суму **50** тис. гривень. Сума розстрочених грошових зобов'язань, терміни сплати яких припадають на період дії нового розстрочення – **100** тис. гривень. Заборгованості по виплаті зарплати підприємство не має.

При цьому за інформацією підприємства, станом на 15 січня коштів (у національній та іноземній валюті) рахувалося у сумі **3 641** тис. гривень.

Встановлюємо, чи існує загроза накопичення податкового боргу при умові, що рішення про розстрочення приймається 30 січня.

1. Визначаємо обсяги коштів, що можуть надійти на рахунки підприємства, у тому числі за реалізовану продукцію:

$$Кн = \frac{53745}{365} * 14 = 2061 \text{ тис.грн}$$

2. Визначаємо коефіцієнт загрози накопичення або непогашення податкового боргу:

$$Кзн = \frac{3641 + 2061}{3575 + 900 + 50 + 100} = 1,075$$

Оскільки **Кзн** більше **1**, підприємство забезпечено ресурсами для погашення грошових зобов'язань, загроза накопичення або непогашення податкового боргу відсутня.

У цьому випадку підприємство має аргументовано пояснити причини, які не дозволять отримати 2208 тис.грн. від реалізації продукції чи іншої звичайної діяльності, та вивести ці показники самостійно з урахуванням наявних ризиків.

Наприклад, одного з основних дебіторів підприємства визнано банкрутом, і судом оголошено мораторій на задоволення вимог кредиторів. Доля цього кредитора у загальному надходженні дебіторської заборгованості складала у минулі періоди 30 відс, тому сума, яку передбачається отримати від дебіторів, на третину зменшиться і складе 322 тис. гривень.

Крім того, один з контрагентів підприємства має фінансові ускладнення внаслідок форс-мажорних обставин, тому не здійснить розрахунків за поставлену продукцію. Оскільки частка цього контрагента складає 28 відс., надходження за продукцію складуть лише 246 тис. гривень. Коефіцієнт загрози накопичення або непогашення податкового боргу складе 0,91, тобто при врахуванні наданої інформації така загроза фактично існує.

2. Оцінка платоспроможності підприємства

Платоспроможність – спроможність підприємства у визначені терміни самостійно виконувати зобов'язання, у тому числі перед бюджетом зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).¹

Оцінка платоспроможності підприємства здійснюється для встановлення можливості погашення підприємством грошових зобов'язань (податкового боргу). З цією метою визначають коефіцієнти покриття і загальної ліквідності.

Коефіцієнт покриття (Кп) показує платіжні можливості підприємства на період, що дорівнює середній тривалості одного обороту всіх оборотних засобів, за умови своєчасних розрахунків дебіторів, реалізації готової продукції та продажу (у разі потреби) матеріальних оборотних засобів.

Він визначається як відношення всієї суми оборотних активів до короткострокових зобов'язань.

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Для обчислення цього коефіцієнта суму оборотних активів (рядок 260 балансу) та витрат майбутніх періодів у межах поточного року (рядок 270), ділять на суму поточних зобов'язань (рядок 620), забезпечення наступних витрат і платежів у межах поточного року (рядок 430) та доходів майбутніх періодів у межах поточного року (рядок 630):

$$K_{п} = \frac{\text{Ряд.260} + 270}{\text{Ряд.620} + 430 + 630}, \quad (6.3)$$

Нормативне значення $K_{п}$ – від 2 до 2,5. Оптимальне значення $K_{п}$ не менше 2 означає, що на кожну грошову одиницю короткострокових зобов'язань припадає 2 одиниці оборотних засобів.

У випадку невідповідності коефіцієнта покриття теоретично виправданому значенню (якщо він менший 2), необхідно розглянути заходи, заплановані підприємством для забезпечення виконання короткотермінових зобов'язань. У такому випадку підприємство може надати очікувані за період дії розстрочки (відстрочки) зміни обсягів оборотних активів та зобов'язань, які покращать платоспроможність підприємства.

Наприклад, підприємство може надати копії господарських договорів (контрактів), за якими передбачено отримання коштів або інших активів, відомості про майбутні кредити банків або фінансових організацій, позики з бюджету тощо.

Якщо коефіцієнт покриття знаходиться у допустимих межах, аналізується відношення суми коштів та їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій та реальної короткострокової дебіторської заборгованості до короткострокових зобов'язань (коефіцієнт загальної ліквідності).

Вся додаткова інформація, розрахунки та обґрунтування можуть враховуватися виключно у разі документального підтвердження.

Коефіцієнт загальної ліквідності ($K_{зл}$) характеризує очікувану платоспроможність підприємства на період, що дорівнює середній тривалості одного обороту дебіторської заборгованості, за умови своєчасного погашення дебіторської заборгованості.

Нормативне значення Кзл – не менше 1.

Цей коефіцієнт показує, скільки відсотків боргів підприємство зможе сплатити, а скільки перейде до розряду прострочених. Він визначається як сума векселів одержаних (рядок 150), чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості (рядок 160), дебіторська заборгованість за розрахунками (рядки з 170 по 220), грошові кошти та інші оборотні активи (рядки з 230 по 250 включно), поділені на суму поточних зобов'язань (рядок 620), забезпечення подальших витрат і платежів у межах поточного року (рядок 430) та доходів майбутніх періодів у межах поточного року (рядок 630):

$$\text{Кзл} = \frac{\text{Ряд.150} + \text{160} + \text{170} + \text{180} + \text{190} + \text{200} + \text{210} + \text{220} + \text{230} + \text{240} + \text{250}}{\text{ряд.620} + \text{430} + \text{630}}, \quad (6.4)$$

Якщо коефіцієнт загальної ліквідності відповідає граничним межам, підприємство визнається таким, що може забезпечити погашення короткотермінових зобов'язань.

У разі негативної динаміки платоспроможності підприємства та якщо значення коефіцієнтів платоспроможності (Кп та Кзл) нижчі граничних рівнів, необхідно проаналізувати заходи, які передбачено вжити підприємством протягом дії розстрочення. Зокрема, це можуть бути заходи щодо:

- виконання у повному обсязі фінансового плану чи виробничої програми;
- підвищення оборотності оборотних активів;
- зменшення обсягів дебіторської заборгованості та запасів;
- збільшення прибутку підприємства;
- організаційні зміни;
- зменшення витрат тощо.

Вся додаткова інформація, розрахунки та обґрунтування можуть враховуватися виключно у разі документального підтвердження.

Для оцінки платоспроможності підприємства, яке звернулося за розстроченням грошових зобов'язань (податкового боргу), значення коефіцієнта загальної ліквідності не має бути визначальним, оскільки його негативне значення тільки підтверджує загрозу виникнення податкового боргу, що є

підставою для розстрочення грошових зобов'язань платника податків.

Підтвердженням реальності досягнення запланованих підприємством заходів є позитивна динаміка коефіцієнта покриття та коефіцієнта загальної ліквідності за останній та передостанній звітні періоди. Позитивна динаміка (збільшення значень коефіцієнтів) вказує на поліпшення платоспроможності підприємства (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Динаміка обсягів виробництва та реалізації підприємства

тис.грн.

Назва показника	Джерело інформації за новими стандартами	Відповідний період минулого року	Звітний період (наростаючим підсумком з початку року)	Зростання (+), зниження (-)	
				відс. Гр.4/гр.3	тис.грн. гр.4-гр.3
1	2	3	4	5	6
1. Обсяг виробництва продукції	Статистична звітність підприємства				
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	(ф.№2) ряд.035				
2.1. в тому числі надходження коштами	Дані підприємства				
2.2. Питома вага надходжень коштами, %	Ряд.2.1/ряд2* 100			x	x

Зростання цих показників порівняно з відповідним періодом минулого року свідчить про наявність позитивних змін і потенційних джерел для поліпшення платоспроможності підприємства (табл.6.4).

Таблиця 6.4

Аналіз фінансових результатів

тис.грн.

Показники	Джерело інформації за новими стандартами	Відповідний період минулого року тис.грн.	Звітний період	
			тис.грн.	зміни, %
1	2	3	4	5
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Ф.№2 ряд.035			
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) питома вага витрат у виручці від реалізації, %	Ф.№2 ряд.040 ряд.2/ряд.1*100			х
3. Валовий прибуток (збиток)	Ф.№2 Ряд.050(055)			
4. Прибуток (збиток) від операційної діяльності	Ф.№2 Ряд.100(105)			
5. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності	Ф.№2 Ряд.170(175)			
6. Чистий прибуток (збиток)	Ф.№2 Ряд.220(225)			

Приклад оцінки платоспроможності підприємства

Відповідно до балансу підприємства сума оборотних активів (рядок 260 балансу) – 737 658 тис.грн.; витрати майбутніх періодів у межах поточного року (рядок 270) – 556 тис. гривень. Сума поточних зобов'язань (рядок 620) – 399 305 тис.грн., забезпечення подальших витрат і платежів у межах поточного року (рядок 430) – 13814 тис.грн., доходи майбутніх періодів у межах поточного року (рядок 630) відсутні.

Сума векселів одержаних (рядок 150) – 38143 тис.грн.; чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості (рядок 160) – 102045 тис.грн; дебіторська заборгованість: за розрахунками з бюджетом (рядок 170) – 16797 тис.грн., за виданими авансами (рядок 180) – 78663 тис.грн., інша поточна дебіторська заборгованість (рядок 210) – 1593 тис.грн.; грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті (рядок 230) – 2906 тис.грн., в

іноземній валюті (рядок 240) – 61597 тис.грн.; інші оборотні активи (рядок 250) – 18260 тис. гривень.

Підставляємо у формули коефіцієнтів значення показників з балансу заявника (у тис.грн.)

1. Розрахунок коефіцієнта покриття.

$$K_{п} = \frac{767\,658 + 556}{399\,305 + 13\,814 + 0} = 1,79$$

2. Розрахунок коефіцієнта загальної ліквідності.

$$K_{зл} = \frac{38\,143 + 102\,045 + 16\,797 + 78\,663 + 1\,593 + 2\,906 + 61\,597 + 18\,260}{399\,305 + 13\,814 + 0} = 0,77$$

У цьому випадку обидва коефіцієнти нижчі теоретично обґрунтованих значень. Однак підприємство-заявник повідомило про очікуване (протягом наступного місяця) надходження коштів у рахунок оплати відвантаженої у минулому періоді готової продукції у сумі 255 526 тис. гривень.

Таким чином, якщо значення рядка 230 та відповідно 260 буде збільшено на цю суму, значення коефіцієнта покриття буде дорівнювати 2,41, а коефіцієнта загальної ліквідності – 1,39.

Висновок: на даний час підприємство має ознаки неплатоспроможності, що є додатковим підтвердженням загрози виникнення (накопичення) податкового боргу. Оскільки при врахуванні наданої підприємством додаткової інформації значення коефіцієнтів перевищать нормативні значення, підприємство можна вважати платоспроможним.

3. Аналіз фінансової стійкості підприємства

Фінансова стійкість підприємства – ступінь забезпечення власним капіталом для ефективного ведення діяльності.¹

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Фінансову стійкість підприємства визначає наявність власного капіталу для ефективного ведення діяльності.

Наявність власного оборотного капіталу (Кво) визначають як різницю власного капіталу підприємства (**Кв**, сума за розділом І пасиву балансу, форма 1) та суми необоротних активів (**НА**, сума за розділом І активу балансу, форма 1):

$$\text{Кво} = \text{Кв} - \text{НА}, \quad (6.5)$$

Нестача або зменшення суми власних оборотних засобів, а також невиправдане збільшення маси необоротних активів призводять до зменшення власного капіталу і як наслідок – до збільшення величини залученого капіталу та посилення фінансової залежності підприємства.

Наявність власного оборотного і довгостроково залученого капіталу, який називається перманентним (Кпм), визначається як сума власного оборотного капіталу (**Кво**) та довгостроково залученого капіталу (рядок 480 балансу **Кзд**):

$$\text{Кпм} = \text{Кво} + \text{Кзд}, \quad (6.6)$$

При цьому має значення відсоткове відношення обох складових. Чим більше власний оборотний капітал і менше довгостроково залучений, тим стабільнішим є підприємство.

Загальна величина капіталу для формування запасів і затрат (Ксум):

$$\text{Ксум} = \text{Кпм} + \text{Кзн}, \quad (6.7)$$

або

$$\text{Ксум} = \text{Кво} + \text{Кзд} + \text{Кзн}, \text{ де} \quad (6.8)$$

Кзн – короткотерміново залучений капітал.

Значення величин довгостроково та короткотерміново залученого капіталу має надати підприємство–заявник.

Абсолютна і нормальна стійкість фінансового стану характеризується прибутковістю господарювання та відсутністю порушень фінансової дисципліни. При цьому у разі абсолютної стійкості **Кво**, **Кзд** та **Кзн** повинні мати значення не менше нуля, у разі нормальної – лише **Кво** може бути менше нуля.

Нестійкий фінансовий стан, як правило, пов'язаний з порушенням платіжної дисципліни та зниженням рентабельності.

У разі нестійкого фінансового стану **Кво** і **Кзд** мають значення менші нуля і лише **Кзн** – не менше нуля.

Кризовий фінансовий стан свідчить про потенційну можливість банкрутства. При цьому значення всіх зазначених показників менші нуля.

У разі коли за розрахунками підприємство має нестійкий або кризовий фінансовий стан, необхідно проаналізувати заходи для підвищення фінансової стійкості, які передбачено вжити підприємством протягом дії розстрочення (відстрочення).

Для аналізу фінансової стійкості використовуються такі форми:

Таблиця 6.5

Оцінка капіталу

тис.грн.

Показники	Джерело інформації (за новими стандартами)	на початок звітнього періоду	на кінець звітнього періоду	Зміни	
				тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6
Власний капітал – всього	ряд. 380 (Ф.1)				
Статутний фонд	Ряд.300 (Ф.1)				
Відношення податкової заборгованості до власного капіталу, %	Дані з особового рахунку платника податків та дані підприємства*100 Ряд.1			x	x
Залучені кошти - всього	ряд.(5+6+7)				
Кредити банків	Ряд.440+500 (Ф.1)				
Позикові кошти	Ряд.450+470(Ф.1)				
Відстрочені податкові зобов'язання	Ряд.460 (Ф.1)				
Відношення залучених коштів до власного капіталу, %	ряд.4/ряд.1*100			x	x
Розрахунки з кредиторами	Ряд.510+520+530+540+550+560+570+580 (Ф.1)				
у т.ч. : з бюджетом	Ряд.550+560+ 570(Ф.1)				
по оплаті праці	Ряд.580(Ф.1)				
Інші короткострокові пасиви	Ряд.590+600+ 610(Ф.1)				

Таблиця 6.6

Зміни майнового стану підприємства

тис.грн.

Показники	Джерело інформації (за новими стандартами)	на початок звітного періоду		на кінець звітного періоду	
		тис.грн.	% у загальній сумі майна	тис.грн.	% у загальній сумі майна
1	2	3	4	5	6
Всього майна	Ряд.280 (ф.1)		100		100
у т.ч іммобілізовані активи	Ряд.080 (ф.1)				
Мобільні активи:					
запаси та затрати	Ряд.100+110+120+130+140 (ф.1)				
дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти і інші активи	ряд.150+160+170+180+190+200+210+220+230+240+250+270 (ф.1)				

Таблиця 6.7

Характеристика основних засобів

тис.грн.

Показники	Джерело інформації за новими стандартами	на початок звітного періоду		на кінець звітного періоду	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%
1	2	3	4	5	6
Всього основних засобів					
Первісна вартість	ряд.031 ф.1		х		х
Залишкова вартість	ряд.030 ф.1		х		х
Коефіцієнт зносу			=первісна вартість - залишкова первісна вартість		первісна вартість - залишкова первісна вартість

Приклад розрахунку фінансової стійкості підприємства (показники у тис.грн.)

З даних балансу **Кв** – 970 602; **На** – 650 043.
Кво = 970 602 – 650 043 = **320 559**.

За даними підприємства **Кзд** – **42 812**.
Кпм = 320 559 + 42 812 = **363 371**.

За даними підприємства **Кзн** – **7 820**.
Ксум = 363 371 + 7 820 = **371 191**.

Висновок: оскільки значення усіх коефіцієнтів більше нуля, підприємство-заявник має абсолютну фінансову стійкість і відповідно найвищий кредитний рейтинг.

4. Оцінка забезпечення податкового кредиту

Забезпечення податкового кредиту – аналіз наявних оборотних активів та прогнозованих основних економічних показників підприємства на період дії розстрочення (відстрочення).¹

Основними показниками при з'ясуванні наявності та достатності забезпечення податкового кредиту є оборотні засоби, дебіторська заборгованість та основні показники діяльності підприємства протягом дії розстрочення.

Для оцінки забезпеченості кредиту активами та результатами подальшої господарської діяльності використовуються такі форми:

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Таблиця 6.8

Характеристика оборотних засобів

тис.грн.

Показники	Джерело інформації за новими стандартами	на початок звітнього періоду		на кінець звітнього періоду	
		тис. грн.	% у загальній сумі оборотних засобів	тис. грн.	% у загальній сумі оборотних засобів
1	2	3	4	5	6
Всього оборотних засобів	Ряд.260+270 (Ф.1)		100		100
Запаси і витрати	Ряд.100+110+120+130+140+270 (Ф.1)				
Розрахунки з дебіторами	Ряд.150+160+170+180+190+200+210 (Ф.1)				
Грошові кошти та інші активи	Ряд.220+230+240+250 (Ф.1)				
Власні оборотні засоби	Ряд.380-(080-050) (Ф.1)				
Доля власних оборотних коштів в активах підприємства (нормативне значення 30%)	(п.5/ряд.280 (Ф.1))*100	X		X	
Доля власних оборотних коштів у товарних запасах (нормативне значення 50%)	(п.5/ряд.100+...+140(Ф.1))*100	X		X	

Таблиця 6.9

Характеристика дебіторської заборгованості і зобов'язань

тис.грн.

Показники	Джерело інформації (за новими стандартами)	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	Відхилення	
				тис.грн.	%
2	3	4	5	6	7
Дебіторська заборгованість:	Ряд.1+2+3+4+5+6+7				
1. Векселі одержані	Ряд.150 (Ф.1)				
2. За товари, роботи, послуги	Ряд.160 (Ф.1)				
За розрахунками:					
3. з бюджетом	Ряд.170 (Ф.1)				
4. за виданими авансами	Ряд.180 (Ф.1)				
5. з нарахованих доходів	Ряд.190 (Ф.1)				
6. із внутрішніх розрахунків	Ряд.200 (Ф.1)				
7. Інша поточна дебіторська заборгованість	Ряд.210 (Ф.1)				
Зобов'язання:	Ряд.8+...+22				
8. Забезпечення наступних витрат і платежів	Ряд.430 (Ф.1)				
9. Довгострокові зобов'язання	Ряд.480 (Ф.1)				
Поточні зобов'язання:					
10.Короткострокові кредити банків	Ряд.500 (Ф.1)				
11.Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Ряд.510 (Ф.1)				
12.Векселі видані	Ряд.520 (Ф.1)				
13.Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	Ряд.530 (Ф.1)				
Поточні зобов'язання за розрахунками:					
14. з одержаних авансів	Ряд.540 (Ф.1)				
15. з бюджетом	Ряд.550 (Ф.1)				
16. з позабюджетних платежів	Ряд.560 (Ф.1)				
17. зі страхування	Ряд.570 (Ф.1)				
18. з оплати праці	Ряд.580 (Ф.1)				
19. з учасниками	Ряд.590 (Ф.1)				
20. із внутрішніх розрахунків	Ряд.600 (Ф.1)				
21. Інші поточні зобов'язання	Ряд.610 (Ф.1)				
22. Доходи майбутніх періодів	Ряд.630				

Необхідно провести аналіз найбільших сум дебіторської заборгованості (розшифрувати дебіторів, заборгованість кожного з яких перевищує 10 відс. загальної суми дебіторської заборгованості), результати відображаються у таблиці 6.10:

Таблиця 6.10

Розшифровка дебіторської заборгованості

тис.грн.

Підприємства-замовники - боржники	Дебіторська заборгованість на початок звітного періоду	Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду	
		всього	у т. ч. прострочена
Дебітор 1			
Дебітор 2			
...			

Показники розраховуються виходячи із загальних прогностичних результатів роботи на період розстрочення (відстрочення), і приводяться у розрізі кожного місяця розстрочення.

Висновок про достатність забезпечення податкового кредиту здійснюється за результатами комплексного аналізу складових частин – оборотних засобів, дебіторської заборгованості та основних прогностичних показників фінансово-господарської діяльності підприємства на період дії розстрочення.

Перелічена інформація (у тому числі аналітичні таблиці, додаткові матеріали та розрахунки) підприємством надається у добровільному порядку і використовується податковим органом для встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, проведення аналізу фінансового стану та формування висновку щодо доцільності застосування режиму розстрочення (відстрочення).

Здійснення податковим органом аналізу загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та аналізу фінансового стану проводиться на підставі оригіналів документів (засвідчених підписом керівника та проставленням печатки підприємства), які надано у пакеті документів у вигляді додатків.

Таблиця 6.11

**Основні економічні показники підприємства
на період дії розстрочки (відстрочки)**

тис.грн.

Показники	Період дії розстрочки (відстрочки)			
	місяць, з якого передбачається дія розстрочки (відстрочки)	Наступні місяці в межах дії розстрочки (відстрочки)	...	Місяць, яким передбачається закінчення дії розстрочки (відстрочки)
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)				
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)				
3. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)				
4. Фінансовий результат від усіх видів діяльності				
5. Дебіторська заборгованість				
6. Зобов'язання				
У т.ч. за розрахунками: - з бюджетом				
- з позабюджетних платежів				
- з оплати праці				
7. Очікувана сплата поточних платежів до бюджету				
8. Погашення відстроченої недоїмки та процентів за наданий податковий кредит				
9. Всього надійде до бюджету				

Стосовно підприємств, які відповідно до законодавства здають скорочені форми звітності, що не містять необхідних показників, аналітичні таблиці заповнюються лише у частині наявної інформації. Щодо підприємств, які є відокремленими підрозділами (філіями) та не здають фінансову звітність, встановлену законом

для юридичних осіб, надаються матеріали та заповнюються аналітичні форми за даними юридичних осіб, які є головними підприємствами для цих підрозділів.

Крім того, з метою забезпечення податкового кредиту рекомендується додатково отримувати від підприємств-заявників документи, які б засвідчували гарантію сплати розстрочених (відстрочених) сум. Такими документами можуть бути гарантійні листи із зазначенням конкретних активів, які підприємство самостійно виділяє у рахунок забезпечення податкового кредиту, поручительства платоспроможних підприємств тощо, які надаються заявниками у добровільному порядку. У разі отримання такого забезпечення ці відомості необхідно занести до договору про розстрочення.

При аналізі фінансового стану платника податків, який звернувся за розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань, розраховується коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу (**Кз**); для платника податків, який звернувся за розстроченням (відстроченням) податкового боргу – коефіцієнт загрози накопичення або непогашення податкового боргу (**Кзн**). Усі інші коефіцієнти розраховуються для обох випадків у загальному порядку.

Надання висновків щодо кожного розділу аналізу та узагальнюючого висновку про доцільність застосування режиму розстрочення (відстрочення) здійснюється органом ДПС. Узагальнюючий висновок має відображати чітку позицію органу ДПС щодо можливості або неможливості розстрочення підприємству-заявнику грошових зобов'язань та бути належно обґрунтованим. Зразок висновку податкового органу наведено у додатку до Методичних рекомендацій.

За наявності у підприємства-заявника переплати з платежів до бюджету на суму, що дорівнює або перевищує суму грошового зобов'язання (податкового боргу) до розстрочення (відстрочення), розстрочення (відстрочення) такому платнику податків не надається, оскільки платник має наявні ресурси для погашення грошових зобов'язання (податкового боргу) у повному обсязі.

У разі наявності переплати у сумі, меншої суми зобов'язання (боргу) до розстрочення (відстрочення), розглядати звернення про розстрочення лише на залишкову суму після направлення до органу Держказначейства висновку про зарахування наявної переплати у рахунок часткового погашення заявленого до розстрочення податкового зобов'язання відповідно до Порядку взаємодії органів державної податкової служби України, фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затвердженого наказом ДПА, Мінфіну та Держказначейства від 03.02.05 № 58/78/22, зареєстрованого у Мін'юсті 18.02.05 за № 247/10527.

Для визначення сум переплат, які за згодою платника податків мають бути зараховані у сплату податкового зобов'язання і відповідно зменшити суму розстрочки, використовуються дані карток особових рахунків на дату звернення з урахуванням можливостей та доцільності такого зарахування.

У разі відмови платника податків від надання податковому органу заяви на зарахування наявної переплати у рахунок часткового погашення поточного податкового зобов'язання (податкового боргу) загроза утворення (накопичення) податкового боргу відсутня, тому це зобов'язання (борг) не розстрочується (не відстрочується).

6.5. Аналіз фінансового стану фізичних осіб з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

6.5.1. Загальні положення та об'єкти аналізу фінансового стану фізичних осіб

Відповідно до норм Податкового кодексу України¹, постанови Кабінету Міністрів України № 1235¹ та наказу ДПС України №

¹ Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

1036², для оцінки фінансово-господарського стану фізичних осіб з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) розроблено Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення (накопичення) податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану фізичних осіб, які звертаються до органів ДПС для отримання відповідного податкового кредиту.

Платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти) які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, згідно з Податковим кодексом або податковими законами України і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів, мають право звернутися до органу ДПС з заявою про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Суб'єктами аналізу фінансового стану є фізичні особи, фізичні особи-підприємці та органи ДПС.

За результатами розгляду документів та аналізу фінансового стану заявника керівник (заступник керівника) податкового органу протягом 30 календарних днів з дати подання заяви, які у разі прийняття рішення органом ДПС вищого рівня розподіляються між органами ДПС різних рівнів відповідно до законодавчих норм, приймає рішення про розстрочення (відстрочення) сплати сум грошових зобов'язань (податкового боргу), або відмовляє платнику у цьому письмово з викладенням причин відмови.

Об'єктом аналізу фінансового стану є майнові, фінансові та виробничі (за наявності) показники діяльності фізичної особи.

Необхідна для аналізу інформація фізичними особами-підприємцями може надаватися станом на перше число місяця, в якому подається звернення про розстрочення (відстрочення). У разі якщо цей місяць є проміжним між періодами надання

¹ Постанова КМ України від 27.12.10 № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин»

² Наказ ДПС України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 1036 від 24.12.10 р.

офіційної фінансової звітності, можуть надаватися копії такої звітності за попередній звітний період, а також додатково – розраховані заявником показники станом на перше число місяця направлення запиту.

Фізичними особами, які не є підприємцями, може надаватися інформація, актуальна на дату звернення.

З метою узагальнення результатів проведеного аналізу фінансового стану фізичної особи, яка звернулася із заявою про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), а також для зручності користування матеріалами справи про розстрочення (відстрочення), органу ДПС рекомендується складати відповідний висновок, який може мати такі основні розділи:

— загальна характеристика фізичної особи (назва, статус та інші реєстраційні дані, основні фінансові та майнові показники за поточний та минулий роки тощо);

— висновок щодо існування загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу з наведенням обґрунтувань;

— оцінка фінансового (для фізичних осіб, які не є підприємцями) та фінансово-господарського (для фізичних осіб – підприємців) стану та висновок щодо платоспроможності або неплатоспроможності заявника;

— оцінка забезпечення податкового кредиту;

— узагальнюючий висновок про доцільність застосування режиму розстрочення (відстрочення).

6.5.2. Методичне забезпечення аналізу фінансового стану фізичної особи

Для оцінки фінансового стану фізичної особи існує потреба у врахуванні кількісних та якісних показників (факторів), що можуть вплинути на виконання заявником зобов'язань за кредитною угодою.

При визначенні платоспроможності фізичної особи мають ураховуватися як **кількісні показники** (економічна платоспроможність), так і **якісні характеристики** (особиста

платоспроможність) заявника, що підтверджуються достовірними документами, виданими третіми особами (рис.6.2).



Рис. 6.2. Фактори, які характеризують платника податків і можуть вплинути на виконання ним зобов'язань за кредитною угодою

Для розрахунку основних кількісних показників оцінки фінансового стану фізичної особи враховуються доходи, факт

отримування яких протягом дії кредитного договору підтверджується достовірними документами, виданими третіми особами.

Під час визначення платоспроможності й оцінки фінансового стану фізичних осіб-підприємців мають ураховуватися також відповідні показники, що встановлюються для юридичних осіб, у тому числі такі якісні та кількісні показники:

— менеджмент (рівень менеджменту, ділова репутація та зв'язки в діловому оточенні, готовність та спроможність заявника нести особисту відповідальність за виконання кредитних зобов'язань тощо);

— прогноз руху грошових потоків (співвідношення власного капіталу та розміру кредиту, співвідношення грошових оборотів за місяць та суми розстрочки (відстрочки) на місяць тощо).

За результатами аналізу фінансового стану визначаються:

— загроза виникнення податкового боргу фізичної особи;

— оцінка фінансово-господарської діяльності (за наявності) та платоспроможності фізичної особи;

— достатність заходів, які планується реалізувати для виконання розстрочених (відстрочених) зобов'язань та боргу.

1. Загроза виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу

Загроза виникнення (накопичення) податкового боргу – характеристика фінансового стану фізичної особи на момент настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань або на момент звернення із заявою про розстрочення (відстрочення) податкового боргу, яка свідчить про неспроможність фізичної особи розрахуватися у повному обсязі за податковими зобов'язаннями та погасити наявний податковий борг.¹

Оцінка такої загрози базується на аналізі наявних даних фізичної особи на момент звернення до податкового органу із

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення (накопичення) податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану фізичних осіб, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

заявою про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) та окремих прогнозних фінансових показників на момент звернення.

Встановити загрозу непогашення податкових зобов'язань або несплати податкового боргу можливо при порівнянні наявних у фізичної особи коштів з сумою податкових зобов'язань.

Так, **коефіцієнт загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу (Кз):**

$$Кз = \frac{Ал}{Зпб},$$

де **Ал** – високоліквідні активи (готівкові кошти та залишки коштів на банківських рахунках), наявні у платника податків на момент подання заяви про розстрочення (відстрочення). У разі коли кошти заблоковані на рахунках банком, ця сума коштів не може враховуватися у сумі **Ал** за наявності належно оформленого банківського підтвердження;

Зпб – загальна сума поточних грошових зобов'язань платника податків з усіх податків, зборів (обов'язкових платежів), термін сплати яких припадає на той же податковий період, що і грошове зобов'язання, яке платник просить розстрочити (відстрочити), та сума податкового боргу (у тому числі розстроченого (відстроченого), за яким терміни сплати припадають на період дії нового розстрочення (відстрочення) на момент звернення (у разі якщо фізична особа є платником податків у різних районах, необхідно за даними платника враховувати суми податкових зобов'язань та боргу в усіх цих районах), а також сума заборгованості із зарплати (для фізичних осіб – підприємців).

Необхідно також враховувати інші першочергові зобов'язання платника податків, виконання яких може впливати на погашення розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу), зокрема:

— суму раніше розстрочених грошових зобов'язань, терміни сплати яких настануть протягом дії нового розстрочення (відстрочення);

— наявність банківських кредитів;

— суму платежів, несплата яких може спричинити зупинку виробництва або виникнення конфліктних ситуацій з іншими

кредиторами (штрафні санкції підрозділів МЧС, МОЗ, інших органів, плата за ліцензії, сертифікати та дозволи, платежі за енергоносії, інші комунальні послуги тощо).

Нормативне значення Кз – менше одиниці.

При значенні **Кз** більше одиниці фізична особа забезпечена високоліквідними оборотними активами для виконання грошових зобов'язань та погашення податкового боргу. Отже, аналізом звітних даних та розрахункових показників орган державної податкової служби може встановити **відсутність** загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу.

Значення **Кз** менше одиниці свідчить про недостатність таких активів і відповідно про наявність загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу.

Заявник може додатково пояснити рух коштів та поточних зобов'язань, надати відповідні обґрунтування, розрахунки та повідомити про чинники, які можуть зменшити активи та/або збільшити зобов'язання. Вся додаткова інформація, розрахунки та обґрунтування можуть враховуватися виключно у разі документального підтвердження.

На підставі цих даних заявник може додатково розрахувати **Кз** і скласти висновок про неможливість виконання грошових зобов'язань (погашення податкового боргу).

Орган ДПС розглядає ці розрахунки, висновок і у разі визнання належно обґрунтованими за результатами аналізу встановлює наявну загрозу виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу.

У разі якщо фізична особа не в змозі надати зазначені обґрунтування, податковий орган визнає відсутність такої загрози, що є підставою для відмови у наданні розстрочення (відстрочення).

Приклад розрахунку загрози непогашення податкових зобов'язань

15 квітня фізична особа, яка не є підприємцем, звернулася з проханням розстрочити грошові зобов'язання з податку з доходів фізичних осіб згідно з податковою декларацією за минулий рік (за терміном сплати 13 травня) на суму **125** тис. гривень. Крім того, у

цьому ж податковому періоді за іншими платежами платник має сплатити до бюджету ще **3** тис. грн., комунальні платежі становлять **0,5** тис. гривень. Сума податкового боргу на момент звернення складає **1,5** тис. гривень.

При цьому платник має кошти на загальну суму **150** тис.грн. (у тому числі готівки на 8 тис.грн. та коштів на банківському рахунку – 142 тис.грн.).

Встановлюємо, чи існує загроза виникнення податкового боргу (розраховуємо коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу):

$$Kз = \frac{150}{125 + 3 + 0,5 + 1,5} = 1,154,$$

Оскільки **Kз** більше **1**, заявник забезпечений ресурсами для погашення грошових зобов'язань, тому загроза виникнення податкового боргу відсутня.

Однак, за інформацією заявника, підтвердженою банком, із загальної суми коштів на банківських рахунках 25 тис.грн. знаходяться на строковому депозиті у банку, в якому тимчасово припинено повернення депозитних вкладів і введено тимчасову адміністрацію. Таким чином, кошти платника у сумі 25 тис.грн. можна не враховувати.

З урахуванням наданої інформації коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу складе 0,962, тобто така загроза фактично існує.

2. Оцінка платоспроможності фізичної особи

Платоспроможність – спроможність фізичної особи у визначені терміни самостійно виконувати зобов'язання, у тому числі перед бюджетом зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).¹

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення (накопичення) податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану фізичних осіб, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Оцінка платоспроможності фізичної особи здійснюється для встановлення можливості погашення платником своїх короткострокових зобов'язань.

З цією метою насамперед визначається коефіцієнт покриття як відношення середньої суми щомісячних надходжень з усіх джерел до суми усіх зобов'язань платника, які припадають на поточний місяць.

Коефіцієнт покриття (Кп) показує платіжні можливості фізичної особи, тобто скільки одиниць оборотних активів припадає на одну одиницю зобов'язань:

$$Кп = \frac{Сн}{Сз},$$

де **Сн** – середньомісячна сума надходжень, які отримувала фізична особа протягом минулого та поточного років з усіх джерел походження;

Сз – сума усіх зобов'язань платника, які будуть припадати на місяць у період дії запитаної розстрочки (відстрочки) (включаючи поточні грошові зобов'язання, податковий борг, щомісячні частки розстрочених грошових зобов'язань (боргу), зарплата найманим працівникам, комунальні послуги та інші обов'язкові щомісячні виплати).

Нормативне значення Кп – від 2 до 2,5. Оптимальне значення Кп не менше 2 означає, що для визнання платника платоспроможним на кожну грошову одиницю його короткострокових зобов'язань має припадати не менше 2 одиниць оборотних активів.

У випадку невідповідності коефіцієнта покриття теоретично виправданому значенню (якщо він менший 2), необхідно розглянути заходи, заплановані фізичною особою для забезпечення виконання короткотермінових зобов'язань.

Заявник може надати очікувані за період дії розстрочки (відстрочки) зміни обсягів оборотних активів та зобов'язань, які покращать платоспроможність фізичної особи. Наприклад, можуть бути надані копії господарських або цивільних угод, договорів (контрактів), за якими передбачено отримання коштів або інших активів, відомості про майбутні кредити банків або фінансових

організацій, позики з бюджету тощо. Вся додаткова інформація, розрахунки та обґрунтування можуть враховуватися виключно у разі документального підтвердження.

Підтвердженням реальності досягнення запланованих заявником заходів є позитивна динаміка коефіцієнта покриття за останній та передостанній звітні періоди. Позитивна динаміка (збільшення значень коефіцієнта) вказує на поліпшення платоспроможності фізичної особи.

Приклад оцінки платоспроможності фізичної особи

Відповідно до документів, наданих фізичною особою, яка не є підприємцем, середня сума її сукупного щомісячного доходу за минулий рік та I квартал поточного року становить **45** тис. гривень. Загальна сума платежів на поточний місяць – **22,8** тис.грн. (у тому числі 17,8 тис.грн. платежів за розстрочкою, яку може бути надано, 3 тис.грн. поточних платежів, 0,5 тис.грн. комунальних платежів та 1,5 тис.грн. податкового боргу, сплату якого необхідно забезпечити у повному обсязі).

Підставляємо у формулу коефіцієнт покриття значення показників:

$$K_{п} = \frac{45}{22,8} = 1,97$$

У цьому випадку коефіцієнт покриття нижчий теоретично обґрунтованого значення. Однак фізична особа-заявник повідомила про очікуване (протягом наступного місяця) надходження коштів у рахунок оплати проданого у минулому місяці рухомого майна у сумі 4 тис. гривень.

Таким чином, значення коефіцієнта покриття буде дорівнювати 2,15. Це дозволяє зробити висновок, що хоча заявник має ознаки неплатоспроможності (додаткове підтвердження загрози виникнення податкового боргу), однак при врахуванні наданої додаткової інформації значення коефіцієнта покриття перевищить нормативне значення, тому платника можна вважати платоспроможним.

3. Оцінка забезпечення податкового кредиту

Забезпечення податкового кредиту – аналіз наявних активів та прогнозованих фінансових показників фізичної особи на період дії розстрочення (відстрочення).¹

Основними показниками при з'ясуванні наявності та достатності забезпечення податкового кредиту є документально підтверджені відомості про власні активи платника та основні показники діяльності фізичної особи –підприємця протягом дії розстрочення (відстрочення).

При цьому як фізична особа, яка не є підприємцем, так і фізична особа–підприємець додатково до наданих у документальному вигляді відомостей з метою забезпечення зручності користування інформацією можуть заповнити таку форму (табл. 6.12).

Показники розраховуються виходячи із загальних прогнозних результатів роботи на період розстрочення (відстрочення) і проводяться у розрізі кожного місяця дії розстрочення (відстрочення).

Результатом аналізу таблиці 1 є встановлення можливості погашення зобов'язань платника, тобто оцінюється достатність надходжень для виконання усіх зобов'язань, зокрема, погашення розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань та податкового боргу.

Необхідна інформація для оцінки фінансового стану надається фізичною особою – заявником у добровільному порядку і використовується податковим органом для встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, проведення аналізу фінансового стану та формування висновку щодо доцільності застосування режиму розстрочення (відстрочення).

¹ Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення (накопичення) податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану фізичних осіб, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

Таблиця 6.12

Розрахунки прогнозних доходів фізичної особи, що гарантують виконання графіка погашення розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань (податкового боргу)

тис.грн.

Показники	Період дії розстрочки (відстрочки)			
	місяць, з якого передбачається дія розстрочки (відстрочки)	Наступні місяці в межах дії розстрочки (відстрочки)	...	Місяць, яким передбачається закінчення дії розстрочки (відстрочки)
1. Надходження коштів (товарів) від усіх видів діяльності				
2. Дебіторська заборгованість				
3. Надходження коштів з інших джерел, не пов'язаних з основним та іншими видами діяльності				
4. Сума усіх зобов'язань поточного періоду				
5. Очікувані надходження до бюджету, в тому числі				
5.1. Очікувана сплата поточних платежів до бюджету				
5.2. Погашення податкового боргу, розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань та процентів за наданий податковий кредит				

Аналіз загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та аналізу фінансового стану проводиться податковим органом на підставі оригіналів документів (засвідчених підписом фізичної особи та з проставленням печатки фізичної особи – підприємця у разі її наявності), які надано у пакеті документів у вигляді додатків.

З метою забезпечення податкового кредиту рекомендується додатково отримувати від фізичних осіб – заявників документи, які б засвідчували гарантію сплати розстрочених (відстрочених) сум. Такими документами можуть бути гарантійні листи із зазначенням конкретних активів, які підприємство самостійно виділяє у рахунок забезпечення податкового кредиту, поручительства платоспроможних фізичних або юридичних осіб тощо, які надаються заявниками у добровільному порядку. У разі

отримання такого забезпечення ці відомості необхідно занести до договору про розстрочення.

Надання висновків щодо кожного розділу аналізу та узагальнюючого висновку про доцільність застосування режиму розстрочення (відстрочення) здійснюється органом ДПС. Узагальнюючий висновок має відображати чітку позицію органу ДПС щодо можливості або неможливості розстрочення (відстрочення) фізичній особі – заявнику грошових зобов'язань або податкового боргу та бути належно обґрунтованим.

За наявності у фізичної особи – заявника переплати з платежів до бюджету на суму, що дорівнює або перевищує суму грошового зобов'язання (податкового боргу) до розстрочення (відстрочення), відповідний податковий кредит такому платнику податків не надається, оскільки він має наявні ресурси для погашення грошового зобов'язання або податкового боргу у повному обсязі.

У разі наявності переплати у сумі, меншої суми зобов'язання (боргу) до розстрочення (відстрочення), розглядають звернення про розстрочення лише на залишкову суму після направлення до органу Держказначейства висновку про зарахування наявної переплати у рахунок часткового погашення заявленого до розстрочення грошового зобов'язання або податкового боргу.

Для визначення сум переплат, які за згодою платника податків мають бути зараховані у сплату грошового зобов'язання і відповідно зменшити суму розстрочки (відстрочки), використовуються дані карток особових рахунків на дату звернення з урахуванням можливостей та доцільності такого зарахування.

У разі відмови платника податків від надання податковому органу заяви на зарахування наявної переплати у рахунок часткового погашення поточного грошового зобов'язання (податкового боргу) загроза утворення нового податкового боргу на повну суму задекларованого грошового зобов'язання або непогашення наявного податкового боргу відсутня, тому це зобов'язання (борг) не розстрочується (не відстрочується).

У разі розгляду заяв фізичних осіб, які не мають власного доходу та/або власних активів, умовою для надання розстрочення

може бути наявність поручительства фізичної або юридичної особи. У разі надання заявником такого поручительства аналіз фінансового стану здійснюється за даними такого поручителя, для чого останній може надати органу ДПС відповідні матеріали.

6.6. Сплата розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих процентів

Розстрочені (відстрочені) суми грошових зобов'язань (податкового боргу) та проценти, нараховані на такі суми, зараховуються на ті самі коди бюджетної класифікації України, що й податки, збори, штрафні (фінансові) санкції (штрафи), пеня, за якими надано відповідний вид податкового кредиту. При цьому якщо протягом строку дії розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) вносяться зміни до бюджетної класифікації України, то відповідні зміни вносяться до договору про розстрочення (відстрочення), в яких вказується причина внесення таких змін.

Нарахування процентів розпочинається від першого дня початку дії розстрочення (відстрочення) та першого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати чергової частки розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу). Таке нарахування здійснюється у день фактичного погашення розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу) (його частини) за весь період користування розстроченням (відстроченням). Розмір процентів дорівнює розміру пені.

Платник податків розраховує суму процентів на розстрочене (відстрочене) грошове зобов'язання (податковий борг) (його частку) самостійно та сплачує її одночасно зі сплатою розстроченої (відстроченої) або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми у строки, визначені у відповідному договорі. Одноденний розмір процентів при розрахунку округлюється до другого знака після коми в загальному порядку арифметичного округлення.

Приклад розрахунку процентів за фактичний термін користування відстроченням:

Відповідно до рішення від 01.06.10 року платнику відстрочено податковий борг на загальну суму 15000 грн.,
у т. ч. податку на прибуток - 10000 грн.,
штрафних санкцій - 3000 грн.,
пені - 2000 грн.

Термін дії відстрочення з 01.06.10 до 25.12.10

Термін погашення відстроченої суми - 24.12.10

За період з початку дії відстрочення до дати підписання договору, 05.06.2010 платник податків частково погасив податковий борг зі сплати податку на прибуток в сумі 1000 грн., з відповідним нарахуванням пені за несвоєчасну сплату.

На день укладання договору про відстрочення - 10.06.10, податковий борг з податку на прибуток становить 9000 грн., відповідно до п.3.7. договір про відстрочення укладається на суму 9000 гривень.

Облікова ставка Національного банку України становить:

станом на 02.06.10 (початок дії відстрочення) – 10,25 %;

станом на 24.12.10 (строк сплати відстроченої суми) – 7,75 %.

У розрахунку необхідно використовувати облікову ставку НБУ, яка є більшою.

За період з 02.06.10 до 24.12.10 більшою є 10,25 %.

Розрахунок суми процентів, який буде здійснено 24.12.10:

$(9000 + 3000) \cdot 10,25 : 365^* \cdot 206^{**} : 100 = 694,19$ гривень.

* Кількість днів у поточному році (не високосний рік).

** Кількість днів відстрочення.

Приклад розрахунку процентів за фактичний термін користування розстроченням:

Відповідно до рішення від 01.06.10 року платнику розстрочено податковий борг на загальну суму 15000 грн.,
в т. ч. податку на прибуток - 10000 грн.,
штрафних санкцій - 3000 грн.,
пені - 2000 грн.

Термін дії розстрочення з 01.06.10 до 02.09.10

За період з початку дії розстрочення до дати підписання договору, 05.06.10 платник податків частково погасив податковий борг зі сплати податку на прибуток в сумі 1000 гривень.

На день укладання договору про розстрочення - 10.06.10, податковий борг з податку на прибуток становить 9000 гривень.

Графік погашення розстрочених сум	Основного платежу та штрафних санкцій, грн.	Пені, грн.
01.07.2010	4000	666,7
01.08.2010	4000	666,7
01.09.2010	4000	666,6
Всього:	12000	2000

Облікова ставка Національного банку України становить:

станом на 02.06.10 (початок дії розстрочення) – 10,25 %,

станом на 01.07.10 (строк сплати частки розстроченої суми) – 9,5 %,

станом на 01.08.10 (строк сплати частки розстроченої суми) – 8,5 %,

станом на 01.09.10 (кінцевий строк сплати) – 7,75 %.

У розрахунку необхідно використовувати облікову ставку НБУ, яка є більшою:

за період 02.06.10 та 01.07.10 (включно) більшою є 10,25 %,

за період 02.07.10 та 01.08.10 (включно) більшою є 9,5 %,

за період 02.08.10 та 22.09.10 (включно) більшою є 8,5 %.

Розрахунок суми процентів:

Дата	Сума непогашеного податкового боргу, грн.	Кількість днів розстрочення	Ододенний розмір процентів	Сума процентів, грн.
гр. 1	гр. 2	гр. 3	гр. 4	гр. 5 = гр. 2 • гр. 3 • гр. 4 : 100
01.07.10	9000 + 3000 = 12000	30	10,25 : 365*	101,10
01.08.10	12000 - 4000 = 8000	32	9,5 : 365*	66,63
01.09.10	8000 - 4000 = 4000	30	8,5 : 365*	27,95
Всього:	-	92	-	195,68

* Кількість днів у поточному році (не високосний рік)

Надміру сплачені суми процентів можуть зараховуватись у рахунок сплати грошового зобов'язання (податкового боргу) в порядку, встановленому законодавством України.

Платник податків має право достроково погасити розстрочену (відстрочену) суму грошового зобов'язання (податкового боргу) або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

Погашення розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих на них процентів може здійснюватись як за рахунок наявної сплати, так і за рахунок переплати, яка обліковувалась в АІС внаслідок надмірної сплати платежів до бюджету або виникла внаслідок подання платником податків податкової звітності з показниками зменшення раніше визначених податкових зобов'язань; або списання, скасування грошових зобов'язань (податкового боргу); або за рахунок сум бюджетного відшкодування.

Для документального оформлення дострокового погашення розстрочених (відстрочених) сум грошового зобов'язання (податкового боргу) платник податків не пізніше третього робочого дня за днем дострокового погашення повинен звернутися до органу державної податкової служби, який укладав з ним договір про розстрочення (відстрочення), із заявою про скорочення строків дії розстрочення (відстрочення) внаслідок дострокового погашення розстрочених (відстрочених) сум грошових зобов'язань (податкового боргу) з обов'язковим визначенням сум та реквізитів документа про дострокове погашення.

Після перевірки даних, викладених у заяві, яка проводиться не пізніше дня, наступного за днем подання такої заяви, працівники підрозділу погашення податкового боргу вносять відповідні зміни до договору про розстрочення (відстрочення).

Внесення таких змін до договору про розстрочення (відстрочення) та журналу здійснюється не пізніше дня, наступного за днем проведення перевірки даних, викладених у заяві.

Відомості про внесені зміни переносяться до АІС.

Після цього паперовий витяг із журналу не пізніше наступного робочого дня передається підрозділу обліку і звітності.

На підставі таких змін в АІС відбувається:

- проведення нарахування на суму, достроково сплачену;
- проведення нарахування процентів за фактичний термін користування розстроченням (відстроченням).

При достроковому погашенні у повному обсязі розстрочених (відстрочених) сум грошових зобов'язань (податкового боргу) та внесенні до договору відповідних змін договір припиняє дію як повністю виконаний.

З ініціативи органу державної податкової служби, що уклав договір про розстрочення (відстрочення), орган державної податкової служби вищого рівня, який прийняв рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), розриває цей договір, про що повідомляє платника податків та відповідний орган державної податкової служби.

У такому випадку підрозділ погашення податкового боргу письмово повідомляє підрозділ обліку та звітності та структурні підрозділи, які здійснюють адміністрування відповідних податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, для здійснення заходів по нарахуванню пені та відповідних штрафних санкцій відповідно до норм чинного законодавства.

Рішення про скасування розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) оформляється на бланку відповідного органу державної податкової служби (додаток П 4).

При цьому рішення про розстрочення (відстрочення) скасовується в повному обсязі (за всіма платежами) з одночасним проведенням нарахування процентів за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням).

Рішення про скасування раніше прийнятого рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) є підставою для дострокового розірвання договору.

У день прийняття рішення про скасування раніше прийнятого рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) підрозділ погашення податкового боргу таке рішення заносить у журнал, зазначаючи номер, дату, суму розстрочення (відстрочення), яку скасовано.

Дані з журналу переносяться до АІС.

Копія такого рішення передається не пізніше наступного робочого дня підрозділу обліку і звітності для проведення відповідної звірки.

В АІС рішення про скасування розстрочення (відстрочення) проводиться шляхом відображення:

- ознаки щодо скасування суми розстрочення (відстрочення);
- нарахування розстрочених (відстрочених) сум грошових зобов'язань (податкового боргу), строк сплати яких не настав;
- нарахування процентів за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням).

З дня, наступного за днем розірвання договору, на розстрочені (відстрочені) суми, що залишились не сплаченими, нараховуються пеня та штраф.

З дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену суму розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань (податкового боргу) та суму процентів, нарахованих за фактичний строк дії розстрочення (відстрочення).

Розстрочені (відстрочені) суми грошових зобов'язань (податкового боргу) та суми нарахованих процентів, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), стягуються у порядку, встановленому законодавством для стягнення податкового боргу.

Рішення про скасування розстрочення (відстрочення) та дострокове розірвання договору за ініціативою органу державної податкової служби може бути оскаржене у порядку, встановленому Кодексом для оскарження рішень органу державної податкової служби щодо нарахованої суми грошових зобов'язань.

У період дії розстрочення (відстрочення) платник має право порушувати перед органом державної податкової служби питання про перенесення термінів сплати частки розстроченої (відстроченої) суми в межах строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) у разі виникнення тимчасових фінансових або інших ускладнень з не залежних від нього причин.

У цьому разі платник подає заяву про перенесення термінів сплати частки розстрочених (відстрочених) сум до органу державної податкової служби, з яким укладено договір про розстрочення (відстрочення).

Рішення про перенесення раніше визначених термінів сплати частки розстрочених (відстрочених) сум може бути прийнято тільки за умови погодження вказаного питання з органом державної податкової служби, який приймав рішення про розстрочення (відстрочення). Рішення про перенесення раніше визначених термінів сплати частки розстрочених (відстрочених) сум з місцевих податків і зборів повинно затверджуватися ще фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади.

У разі перенесення термінів сплати частки розстрочених (відстрочених) сум на строк, що виходить за межі бюджетного року, частки розстрочених (відстрочених) сум відповідне рішення приймається керівником (заступником) центрального органу ДПС України за узгодженням з Міністерством фінансів України. Таке рішення оформляється органом державної податкової служби (додаток П 5).

При цьому орган державної податкової служби, який укладав договір про розстрочення (відстрочення), вносить до нього відповідні зміни, які заносяться в журнал та до АІС. Паперовий витяг із журналу не пізніше наступного робочого дня передається підрозділу обліку і звітності для проведення відповідної звірки.

В аналогічному порядку здійснюється перенесення термінів сплати розстроченої (відстроченої) суми за межі граничного строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

У разі перенесення термінів сплати частки розстрочених (відстрочених) сум за межі граничних строків дії розстрочення (відстрочення), визначених у рішенні та договорі про розстрочення (відстрочення), перед перенесенням термінів сплати орган державної податкової служби, який приймав рішення про розстрочення (відстрочення), переносить граничний строк дії цього розстрочення (відстрочення) за відповідним поданням органу державної податкової служби, який укладав договір про розстрочення (відстрочення).

Контрольні запитання і завдання:

1. Дайте визначення розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податку.
2. Назвіть наслідки звернення з заявою про розстрочення чи відстрочення для платника податку.
3. Перелічіть підстави для прийняття рішення про розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податку.
4. Які умови надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податку?
5. Назвіть повноваження відповідних органів ДПС України при наданні розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податку.
6. Охарактеризуйте порядок прийняття рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу.
7. Перелічіть обставини, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і докази існування таких обставин.
8. Опишіть порядок сплати розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих процентів.
9. Опишіть порядок оцінки фінансово-господарського стану підприємств з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).
10. Охарактеризуйте порядок аналізу фінансового стану фізичних осіб з метою прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)

РОЗДІЛ 7. МЕХАНІЗМ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОГО ПОДАТКОВОГО БОРГУ, СТРОКИ ДАВНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПОРЯДОК ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

7.1. Списання безнадійного податкового боргу

Вітчизняна практика оподаткування передбачає списання безнадійного податкового боргу платника податків згідно визначеного законодавством механізму. До безнадійного відносять не тільки суму простроченого податкового зобов'язання але і пеню та штрафні санкції. Згідно Податкового кодексу безнадійним податковим боргом визнається борг за наступних умов:

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

— податковий борг фізичної особи, яка:

а) визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

б) померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

в) понад 720 днів перебуває у розшуку;

— податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності терміном 1095 днів;

— податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

— податковий борг платника податків, державна реєстрація якого припинена на підставі рішення суду та внесено запис про виключення з Державного реєстру¹.

¹ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

У разі якщо фізична особа, яка у судовому порядку визнана безвісно відсутньою або оголошена померлою, з'являється або якщо фізичну особу, яка перебувала у розшуку понад 720 днів, розшукано, списана заборгованість таких осіб підлягає відновленню та стягненню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності починаючи з дня відновлення такого податкового боргу.

Органи стягнення відкликають розрахункові документи, якими передбачено стягнення пені, штрафних санкцій та безнадійного податкового боргу, списаних відповідно до Податкового кодексу.

Органи державної податкової служби щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу відповідно до порядку встановленого центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Порядок списання безнадійного податкового боргу поширюється на фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи які провадять діяльність, що відносяться до об'єктів оподаткування і на які покладається обов'язок із сплати податків та зборів¹.

Цей порядок не поширюється на податковий борг, що залишився непогашеним після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством.

Визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню органами державної податкової служби, здійснюється:

— на підставі даних автоматизованої інформаційної системи (далі - АІС), за станом на день виникнення такого податкового боргу;

— за даними довідки відповідного контролюючого органу про наявність безнадійного податкового боргу на день виникнення безнадійного податкового боргу.

¹ «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» Наказ ДПА України № 1034 від 24.12.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1429-10>

Згідно чинного податкового законодавства, є визначений перелік умов, на дату настання яких податковий борг класифікується як безнадійний (рис. 7.1.).



Рис. 7.1. Умови визнання податкового боргу безнадійним

Списанню підлягає також розстрочений (відстрочений) податковий борг а також нараховані на такий податковий борг проценти, який визнано безнадійним. Рішення про списання розстроченого (відстроченого) податкового боргу, який визнано

безнадійним в повному обсязі, є підставою для прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення) та дострокового розірвання договору, укладеного з таким платником податків.

Якщо списанню підлягає лише частина визнаного безнадійним розстроченого (відстроченого) податкового боргу, то відповідні зміни вносяться в установленому законодавством порядку до договору про таке розстрочення (відстрочення).

Також списанню підлягає податковий борг із фіксованого сільськогосподарського податку, плати за землю, за період з дня настання обставин непереборної сили і до закінчення термінів його сплати за календарний рік, в якому такі обставини виникли.

В аналогічному порядку здійснюється списання безнадійного податкового боргу з єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва фізичних осіб.

Прийняття рішення про списання безнадійного податкового боргу відбувається з дотриманням наступних етапів.

1. У випадках, якщо виникають обставини непереборної сили, форс-мажорні обставини, платник податків звертається до контролюючого органу за місцем обліку безнадійного податкового боргу чи за місцем обліку такого платника з письмовою заявою та іншими передбаченими законодавством документами, які підтверджують статус боргу що є безнадійним. В заяві що подається зазначається сума податків та зборів, що підлягають списанню.

За результатами розгляду відповідних документів з метою списання безнадійного податкового боргу контролюючий орган за місцем обліку такого боргу (якщо контролюючий не є податковим органом) звертається до органу державної податкової служби за місцем обліку платника податків.

При цьому до такого звернення додаються:

— довідка про наявність безнадійного податкового боргу, яку оформлено на бланку відповідного контролюючого органу (дод. Р.1);

— копії документів, згідно з якими податковий борг визнано безнадійним.

За результатами розгляду документів, наданих контролюючим органом чи безпосередньо платником податків, керівник (його заступник) податкового органу за наявності підстав приймає рішення про списання безнадійного податкового боргу

Рішення про списання безнадійного податкового боргу складається в трьох примірниках: перший - для платника податків, другий - для органу державної податкової служби, третій - для іншого контролюючого органу. У разі, коли контролюючий орган є податковим органом, рішення складається у двох примірниках - для платника податків і органу державної податкової служби.

2. У випадках, якщо податковий борг платника визнається безнадійним не через настання форс-мажорних обставин, то в такому випадку орган державної податкової служби на основі отриманих документів складає рішення про списання безнадійного податкового боргу в двох примірниках: перший - для податкового органу, другий - для іншого контролюючого органу.

У будь-якому випадку визнання податкового боргу безнадійним, його списання здійснюється структурними підрозділами погашення прострочених податкових зобов'язань щокварталу протягом двадцяти календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (розрахунку) за звітний (податковий) квартал.

Рішення щодо списання безнадійного податкового боргу вноситься до АІС не пізніше наступного робочого дня після його підписання.

7.2. Строки давності у податковому законодавстві

Практика ведення господарської діяльності передбачає виникнення у платника податків бюджетної заборгованості, що проявляється у несвоєчасній сплаті або надмірній сплаті податків до бюджету. В бухгалтерських документах несплата або переплата податкових платежів відображається як кредиторська або

дебіторська заборгованість господарюючого суб'єкта. Згідно чинного податкового законодавства у платника податків є право на застосування строку давності щодо повернення надміру сплачених податкових платежів, в свою чергу податкова служба використовує строк давності при роботі з недобросовісними платниками податків.

В правовому полі строк давності розглядається наступним чином. Згідно цивільного права **строк позивної давності** це строк у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу. Також, Цивільним кодексом України визначено, що «**загальна позивна давність**» встановлюється тривалістю у три роки¹.

В оподаткуванні строки давності визначаються статтею 102 Податкового кодексу України, згідно цієї статті строки давності стосуються і поширюються на всі категорії платників податків, як юридичних так і фізичних осіб – суб'єктів господарювання та громадян².



Рис. 7.2. Порядок використання строків давності в оподаткуванні

¹ Цивільний кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

² Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

У податковому законодавстві передбачено використання механізму застосування строку давності, який відображений на наступному (рис. 7.2.).

Кожна із зазначених груп має свої особливості щодо порядку застосування строків давності.

Контролюючий орган має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках передбачених Податковим кодексом не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації чи граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Вразі подання податкової декларації пізніше визначеного законодавством терміну – не пізніше закінчення 1095 дня що слідує за днем фактичної подачі декларації. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації чи податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Варто відмітити інший порядок застосування терміну давності згідно якого в разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнюючого розрахунку.

У разі переплати податкових платежів, платник податків має право подати заяву про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати чи отримання права на таке відшкодування.

Податковий борг, що виник в результаті відмови платника самостійно погасити податкове зобов'язання визначене податковим органом, може бути стягнутий контролюючим органом протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення такого боргу. Якщо платіж стягується за рішенням суду, строки стягнення встановлюються до повного погашення такого платежу або визначення боргу безнадійним.

Строки давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій становлять 1095 днів і відповідають строкам давності передбачених для погашення нарахованих контролюючим органом податкових зобов'язань, повернення надміру сплачених податкових платежів чи податкового боргу.

Разом з тим, без дотримання строку давності грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате якщо податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано, посадову особу платника податків або фізичну особу - платника податків засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальній справі винесено рішення про її закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності може бути зупинено на будь-який період, протягом якого контролюючому органу за рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або такий платник податків безперервно перебуває за межами України більше 183 дні.

Початок відліку строку давності може не розпочатися у випадку продовження граничного терміну подачі податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів чи подачі заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. Рішення про продовження граничних термінів приймаються керівником контролюючого органу або його заступником за письмовим запитом платника податків. Такі рішення можуть бути прийняті у випадку якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;
- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;
- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Якщо, за рішенням керівника (заступника) контролюючого органу продовжено граничні терміни, відносно такого платника податків штрафні санкції не застосовуються. Зазначені умови стосуються платників податків - фізичних осіб та посадових осіб юридичної особи у разі, якщо протягом зазначених граничних строків у неї не було інших посадових осіб, уповноважених нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову звітність.

7.3. Алгоритм дій органів державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство

З метою поліпшення ефективності роботи органів ДПС України із суб'єктами господарювання до яких порушено провадження у справі про банкрутство, а також своєчасного виявлення та запобігання ухиленню від сплати податків та мінімізації податкових зобов'язань такими суб'єктами господарювання Державною податковою службою України розроблено і затверджено алгоритм дій державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство. Такий порядок діяльності регламентується Наказом ДПС України «Про затвердження Алгоритму дій підрозділів державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство» від 10.06.2011р. № 349.

Даний алгоритм полягає у наступних діях поділених на три етапи, зокрема:

— Етап 1. Відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство;

— Етап II. Контроль за відпрацюванням суб'єктів господарювання відносно яких порушено провадження у справі про банкрутство на обласному рівні;

— Розділ III. Контроль за відпрацюванням суб'єктів господарювання відносно яких порушено провадження у справі про банкрутство на рівні ДПС України.

Кожен із зазначених етапів передбачає відповідні дії працівників податкової служби по відношенню до платника податків, проводиться згідно певного графіку і покладається на окремо визначених виконавців (табл. 7.1.)

Таблиця 7.1.

Алгоритм дій органів державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство¹

№ з/п	Етапи	Термін виконання	Виконавці
1	2	3	4
<i>Розділ I. Відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство</i>			
1.1.	ДПІ здійснюють моніторинг інформації про порушення провадження у справі про банкрутство суб'єктів господарювання (далі – СГД-банкрут). У разі виявлення відповідальною посадовою особою ДПІ інформації щодо процедури банкрутства платників податків, що обліковуються на території обслуговування, така інформація надається керівнику відповідної ДПІ у вигляді доповідної записки з копіями документів (рішень). Переліки платників, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство, передаються до структурних підрозділів ДПІ для проведення аналізу та вжиття відповідних заходів: підрозділу обліку і звітності (для здійснення особливого (окремого) обліку платежів згідно з чинними нормативними актами), підрозділам реєстрації та обліку платників податків (для звірки даних АІС РПП), підрозділам погашення прострочених податкових зобов'язань (для звірки даних щодо наявності податкового боргу), іншим підрозділам (за необхідності)	щоденно	відповідальні особи ДПІ
1.2.	Підрозділи реєстрації та обліку платників податків ДПІ у день отримання копії доповідної записки та	щоденно	підрозділи

¹ Наказ ДПС України «Про затвердження Алгоритму дій підрозділів державної податкової служби України з відпрацювання суб'єктів господарювання щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство» від 10.06.2011р. № 349. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>

	копій відповідних документів (рішень) проводять звірку інформації реєстраційних даних АІС „РПП” та, у разі необхідності, вносять згідно із Порядком обліку платників податків і зборів, затвердженим наказом ДПА України від 22.12.10 №979, відповідні зміни до реєстраційних даних платника податків		реєстрації та обліку платників податків ДПІ
1.3.	Підрозділи погашення прострочених податкових зобов'язань перевіряють інформацію про наявність чи відсутність заборгованості СГД-банкрута перед бюджетом. У разі наявності податкового боргу, працівники підрозділу погашення прострочених податкових зобов'язань збирають відповідні матеріали та передають їх до юридичного підрозділу, для подачі заяви про кредиторські вимоги до боржника	протягом 3 днів після надходження доповідної записки	підрозділ и погашення прострочених податкових зобов'язань ДПІ
1.4.	У разі наявності податкового боргу СГД-банкрута юридичні підрозділи ДПІ звертаються до господарського суду із заявою щодо вимог до боржника відповідно до норм Закону України від 14 травня 1992 року №2343 – XII „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” із змінами та доповненнями	у визначені законодавством терміни	юридичні підрозділ и ДПІ
1.5.	З метою недопущення прийняття уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з податку на додану вартість, у зв'язку із виправленням самостійно виявлених помилок за попередні періоди, підписаних не уповноваженими на це особами, місцеві підрозділи, до функціональних обов'язків яких належить приймання податкової звітності платників податків, забезпечують контроль за прийомом декларацій СГД – банкрутів	під час приймання звітності	відповідальні підрозділ и ДПІ
1.6.	Підрозділи інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування регіональних ДПС формують перелік СГД-банкрутів, згідно критеріїв встановлених керівництвом ДПА України та направляють такі переліки до УПМ регіональних ДПА	щотижнево (до введення в дію відповідного програмного забезпечення)	підрозділ и інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування регіональних ДПС
1.7.	УПМ регіональних ДПС надають отримані від підрозділів інформаційно-аналітичного	протягом 2 днів з	УПМ регіональ

	забезпечення процесів оподаткування переліки СГД-банкрутів до територіальних підрозділів податкової міліції для відпрацювання та здійснюють контроль за їх відпрацюванням	моменту отримання переліку	них ДПС
1.8.	Підрозділи податкової міліції аналізують інформацію щодо СГД-банкрутів та їх ініціюючих кредиторів, у тому числі з інформаційних систем ДПС (матеріали, за якими прийнято рішення про відмову у порушенні кримінальної справи, порушені кримінальні справи, матеріали оперативного характеру, у тому числі стосовно фізичних та юридичних осіб, які надають послуги з протиправного використання процедури банкрутства, арбітражних керуючих, працівників державного органу з питань банкрутства, афілійованих осіб), інформацію про раніше проведені заходи підрозділами податкової міліції, участь СГД-банкрутів та їх ініціюючих кредиторів у схемах ухилення від сплати податків, наявність розбіжностей у задекларованих сумах ПДВ, схеми використання вказаних СГД у мінімізації та ухиленні від сплати податків. Надають запити до підрозділів адміністрування податку на додану вартість.	протягом 5 днів після отримання переліку	територіальні підрозділи і податкової міліції
1.9.	З урахуванням вимог наказу ДПС України від 18.04.08. №266 „Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів” підрозділи адміністрування податку на додану вартість формують ймовірну схему ухилення від оподаткування з визначенням вірогідного вигодонабувача та готують передбачений наказом висновок щодо платників високого ризику	у встановлені і наказом терміни	підрозділи адміністрування податку на додану вартість ДПІ
1.10.	Якщо органи ДПС не є стороною по справі і відсутні правові підстави для вступу представника ДПС у справу про банкрутство, підрозділи податкової міліції здійснюють збір інформації та документів для забезпечення, у разі необхідності, вступу прокурора (за згодою) для захисту інтересів держави (ст.29 Господарського процесуального кодексу України від 06.11.91 №1798-XII) у справу про банкрутство суб'єктів господарювання контрольної групи	протягом 5 днів після проведення аналізу	територіальні підрозділи і податкової міліції
1.11.	Підрозділи податкової міліції на підставі проведеного щодо СГД-банкрутів та їх ініціюючих	протягом 2 днів після	територіальні

	кредиторів аналізу, у разі їх використання у схемах ухилення від сплати податків, готують та подають клопотання на ім'я керівника податкового органу за місцем реєстрації суб'єктів підприємництва щодо проведення перевірок таких СГД-банкрутів разом із матеріалами, які підтверджують такі факти та можуть бути використані при проведенні перевірки	проведення аналізу	підрозділ і податкової міліції
1.12.	ДПІ на підставі п.п.78.1.7 п.78.1 ст.78 Податкового кодексу України, з урахуванням, зокрема, клопотання податкової міліції та наданих матеріалів, які підтверджують факти використання СГД-банкрутів у схемах ухилення від сплати податків, приймають рішення про проведення документальної позапланової перевірки та повідомляють підрозділи податкової міліції про результати розгляду клопотання	протягом 5 днів після отримання клопотання	ДПІ
1.13.	Юридичні підрозділи ДПІ відповідно до матеріалів підрозділів податкової міліції, за наявності визначених чинним законодавством підстав, подають до суду заяви про розкриття банками інформації, що містить банківську таємницю. Про результати проведеної роботи повідомляють підрозділи податкової міліції	протягом 5 днів після подання заяви до суду	юридичні підрозділ і та підрозділ і податкової міліції ДПІ
1.14.	ДПІ під час перевірок СГД-банкрутів забезпечують безумовне виконання вимог Податкового кодексу України та нормативно-правових актів ДПА України щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків	під час перевірок	підрозділ і податкового контролю юридичних осіб ДПІ
1.15.	За матеріалами документальних перевірок, у разі наявності ознак складу злочинів, підрозділами податкової міліції приймається рішення у порядку ст.97 КПК України. У разі порушення кримінальної справи в обов'язковому порядку вживаються заходи щодо повного відшкодування збитків, нанесених державі по порушених кримінальних справах	протягом 10 днів після надходження матеріалів перевірки	територіальні підрозділ і податкової міліції
1.16.	У разі винесення судом ухвали про затвердження звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу у справах про банкрутство без залучення органів ДПС, за наявності підстав та на основі матеріалів, зібраних структурними підрозділами ДПС, юридичні підрозділи проводять роботу щодо оскарження таких ухвал. Про результати повідомляють територіальні підрозділи податкової міліції	протягом 5 днів з дня подання скарги	юридичні підрозділ і ДПІ

Розділ II. Контроль за відпрацюванням суб'єктів господарювання відносно яких порушено провадження у справі про банкрутство на обласному рівні			
2.1.	Підрозділи погашення прострочених податкових зобов'язань регіональних ДПС надають до підрозділів податкової міліції інформацію про наявність чи відсутність заборгованості СГД-банкрутів контрольної групи перед бюджетом	протягом 2 днів після надходження доповідної записки (до введення в дію відповідно програмно забезпечення)	підрозділ и погашення прострочених податкових зобов'язань регіональних ДПС
2.2.	Підрозділи податкового контролю юридичних осіб протягом трьох днів після закінчення перевірки СГД-банкрута, перевірка якого була призначена з урахуванням отриманого клопотання підрозділу податкової міліції, надають до підрозділів податкової міліції інформацію про результати відпрацювання в ході перевірки такого клопотання та/або результатів врахування отриманої інформації щодо встановлених фактів порушень податкового законодавства	протягом 3 днів після закінчення перевірки	підрозділ и податкового контролю юридичних осіб регіональних ДПС
2.3.	УПМ регіональних ДПС надають до ГУПМ ДПА України звіти про результати проведеної роботи щодо СГД-банкрутів за формою, розробленою ГУПМ ДПА України	4 та 15 числа щомісячно	УПМ регіональних ДПС
2.4.	Перші заступники Голів регіональних ДПС – начальники УПМ виносять на розгляд апаратних нарад результати роботи структурних підрозділів ДПС щодо відпрацювання СГД-банкрутів	щоквартально	керівники регіональних ДПС
Розділ III. Контроль за відпрацюванням суб'єктів господарювання відносно яких порушено провадження у справі про банкрутство на рівні ДПС України			
3.1.	Узагальнення наданих УПМ регіональними ДПС звітів про результати проведеної роботи щодо відпрацювання СГД-банкрутів та підготовка відповідної інформації керівництву ГУПМ ДПС України	щомісячно	ГУПМ ДПС України
3.2.	Надання керівництву ДПС України пропозицій щодо заслуховування підрозділів, які незадовільно виконують поставлені завдання, та про притягнення до дисциплінарної відповідальності або заохочення керівників органів ДПС за результатами відпрацювання СГД-банкрутів	за необхідності	керівники структурних підрозділів в ДПС України

3.3.	Отримання з Департаменту інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування переліку суб'єктів господарювання України, згідно критеріїв встановлених керівництвом ДПС України, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство (стан 4)	1 та 15 числа щомісячно (до введення в дію відповідного програмного забезпечення)	ГУПМ, Департамент інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування ДПС України
3.4.	Проведення власного аналізу діяльності суб'єктів господарювання, які відпрацьовуються. Отримання аналітичної та іншої інформації, а також залучення для перевірконого аналізу інших структурних підрозділів ДПС України	за необхідності	ГУПМ, структурні підрозділи ДПС України
3.5.	Надання практичної допомоги УПМ регіональних ДПС із відпрацювання СГД-банкрутів, які використовуються у схемах мінімізації податкових зобов'язань та мають міжрегіональний характер діяльності	за необхідності	ГУПМ ДПС України
3.6.	Контроль і координація дій регіональних підрозділів податкової міліції із відпрацювання СГД-банкрутів при реалізації матеріалів оперативного характеру щодо руйнування схем ухилення від сплати податків з використанням процедури банкрутства та груп, які надають такі послуги	постійно	ГУПМ ДПС України

Алгоритм є ефективним інструментом, який використовується працівниками податкової служби щодо суб'єктів господарювання відносно яких порушено справу про банкрутство. Такий механізм дозволяє виявити і запобігти злочинним діям, ухиленню від сплати податків, схеми мінімізації податкових платежів суб'єктами господарювання, дозволяє ефективно координувати діяльність різних підрозділів податкової служби.

7.4. Застосування строку давності при стягненні податкового боргу

Нараховане податкове зобов'язання податковим органом до закінчення строку давності, що не погашається платником податку у зв'язку з відмовою платника, трансформується у податковий борг і може бути стягнуто протягом наступних 1095 календарних днів від дня узгодження податкового зобов'язання. Такий порядок стягнення податкового боргу застосовується до нарахованих податковим органом зобов'язань за тими податковими платежами, контроль за якими він здійснює.

Порядок застосування строку давності має застосовуватись не тільки до нарахованих податковим органом податкових платежів, але і щодо сум податкових зобов'язань, відображених платником податків у податковій декларації і несплачених у встановлені терміни. Це зумовлено тим, що безнадійний податковий борг юридичних і фізичних осіб, у тому числі пеня нарахована на такий податковий борг з врахуванням штрафних санкцій, щодо яких закінчився строк давності підлягають списанню. Також, активи платника податків з дня закінчення строків давності звільняються від податкової застави.

Отже, строк давності, що дорівнює 1095 календарним дням, застосовується до платників податків, які задекларували податкові зобов'язання самостійно і до тих платників яким податкові зобов'язання нарахував контролюючий орган згідно наданих йому повноважень.

Відлік строку давності погашення податкового боргу здійснюється від дня узгодження нарахованого податкового зобов'язання. Якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, таке податкове зобов'язання вважається узгодженим в день отримання платником податків податкового повідомлення-рішення. Стягнення податкового боргу також здійснюється протягом 1095 календарних днів з дати подання декларації, а у випадку несвоєчасного подання – безпосередньо з дня подання такої декларації. Якщо платником податку податкова декларація не була подана, грошове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про

стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності.

Також, стягнення податку може проводитись без дотримання строків давності у випадку, якщо посадову особу платника податків (фізичну особу - платника податків) засуджено за ухилення від сплати податків або у кримінальній справі винесено рішення про її закриття з nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили. Таким чином, відсутність строку давності можлива за наявності кримінального злочину тільки для стягнення вже нарахованих сум податків.

Крім того, строки стягнення податкового боргу встановлюються до повного його погашення у тому випадку, якщо такий платіж стягується за рішенням господарського суду. Виняток становить податковий борг визнаний безнадійним.

Відлік строку давності розпочинається з дати відображення в картках особових рахунків сум податкового боргу, тобто – від фактичної дати виникнення такого податкового боргу, з урахуванням сум податкового боргу, які залишилися несплаченими в межах 1095 днів.

7.5. Строки давності при поверненні помилково або надміру сплачених сум податків і зборів.

7.5.1. Загальні положення щодо строків давності

Згідно Податкового кодексу України помилково чи надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику, крім тих випадків якщо у такого платника податків є наявний податковий борг. Відповідно до пп. 17.1.10 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу платник податків має право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів¹.

¹ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

У разі наявності у платника податків податкового боргу, повернення помилково чи надміру сплаченої суми грошового зобов'язання проводиться лише після повного погашення такого податкового боргу на поточний рахунок в банку, або шляхом повернення готівковими коштами за чеком, якщо у такого платника податків відсутні рахунки у банку.

Законодавчо, повернення надміру сплачених чи помилково зарахованих податкових зобов'язань, регулюються ст. 43 Податкового кодексу України, Наказом Державної податкової адміністрації України від 18.07.2005 № 276, зокрема його Розділом 7 (Облік повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів)).

Згідно законодавства повернення помилково або надміру сплачених сум податків і зборів може бути здійснено не пізніше 1095 дня, наступного за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування¹.

Повернення сум податків та зборів здійснюється виключно на підставі поданої платником податків заяви до податкового органу у якому він зареєстрований (крім повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку з доходів фізичних осіб, які розраховуються органом державної податкової служби на підставі поданої платником податків податкової декларації за звітний календарний рік шляхом проведення перерахунку за загальним річним оподатковуваним доходом платника податку) протягом 1095 днів від дня виникнення помилково чи надміру сплаченої суми. Така заява подається у довільній формі, в якій зазначає напрям перерахування коштів²:

- на поточний рахунок платника податків в установі банку;
- на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на

¹Про затвердження Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0843-05>

²Порядок повернення коштів, помилково або надмірно зарахованих до державного та місцевих бюджетів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0530-08>

контролюючі органи, незалежно від виду бюджету чи повернення готівковими коштами;

— за чеком у разі відсутності у платника податків рахунку в банку.

Контролюючий орган не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви готує висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та подає його для виконання відповідному органів Державного казначейства України. На підставі отриманого висновку орган Державного казначейства України протягом п'яти робочих днів здійснює повернення помилково чи надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків.

Зазначимо, що контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоечасність передачі Державному казначейству України для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету.

Під терміном «надміру сплачені грошові зобов'язання» слід розуміти суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату¹. Таким чином, надміру сплачені податкові платежі (переплата) – це неузгоджене податкове зобов'язання платника податків.

Податкові зобов'язання трансформуються у «надміру сплачені» після закінчення граничного терміну сплати узгодженого податкового зобов'язання. У випадку, коли до бюджету випадково сплачений податковий платіж до моменту узгодження, то після настання граничних термінів сплати узгодженого податкового зобов'язання, платник податків може:

1) повернути надміру перераховану суму податків і податкових платежів;

2) залишити на погашення податкового зобов'язання майбутніх періодів;

3) доплатити до узгодженої суми податкових зобов'язань.

¹ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Повернення платникам податків помилково або надміру сплачених сум податкових платежів покладено на органи Державного казначейства України. Процедура повернення надміру сплачених сум податкових платежів, що контролюється органами державної податкової служби України, передбачає повернення з бюджету за заявою платника податків:

- помилково сплачених податків та зборів;
- переплат, які виникли внаслідок сплати платником податків коштів понад суми податкових зобов'язань такого платника податків, за якими настав граничний термін сплати¹.

Обов'язковим реквізитом заяви є визначення платником податку напрямів перерахування коштів, що повертаються як помилково чи надміру сплачені:

- на поточний рахунок платника податку в банку;
- на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на органи державної податкової служби, незалежно від виду бюджету;
- готівковими коштами за чеком у разі відсутності у платника податків рахунку в банку.

Отже, повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань у разі наявності у платника податкового боргу за декількома податками можливе після погашення таких сум боргу наявною сумою переплати. Для цього платником повинна бути подана заява про перерахування переплати на погашення відповідних сум податкового боргу та, у разі залишку переплати після такого погашення, на поточний рахунок платника податку в банку.

Щодо визначення терміну помилково сплачені грошові зобов'язання то під таким слід розуміти суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають

¹ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1386-10>

статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань. Слід зазначити, що окремі податки сплачуються без дотримання процедури узгодження, основні положення якої визначено Податковим кодексом України.

Процес повернення надміру чи помилково сплачених податкових платежів наступний. Орган державної податкової служби на підставі даних особових рахунків платників готує висновок, два примірники Реєстру висновків за платежами, що належать державному бюджету та три примірники Реєстру висновків за платежами, що зараховуються до місцевих бюджетів, та платежами, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами. Згідно із зазначеними реєстрами орган державної податкової служби України, відповідний місцевий фінансовий орган та орган Державного казначейства України проводять приймання-передавання висновків про повернення помилково чи надміру сплачених сум грошових зобов'язань. За платежами, що зараховуються до державного бюджету, орган державної податкової служби в строк не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви готує та передає висновки згідно з Реєстром висновків за цими платежами, належними державному бюджету, для виконання відповідному територіальному органу Державного казначейства України.

За платежами, що зараховуються до місцевих бюджетів, та платежами, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами, орган державної податкової служби в строк не пізніше ніж за сім робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви готує та передає висновки для погодження відповідному місцевому фінансовому органу.

Місцевий фінансовий орган у строк не пізніше ніж протягом двох робочих днів здійснює погодження отриманих висновків шляхом завірення підписом керівника місцевого фінансового органу, засвідченим печаткою, та повертає їх згідно з Реєстром висновків за платежами, що зараховуються до місцевих бюджетів,

та платежами, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами, відповідному органу державної податкової служби. Останні, не пізніше наступного робочого дня від дати отримання висновку, погодженого місцевим фінансовим органом, передає його згідно з Реєстром висновків, територіальному органу Державного казначейства України.

Орган державної податкової служби згідно із законом несе відповідальність за несвоєчасність передачі територіальному органу Державного казначейства України для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів із бюджету.

Висновки про повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань реєструються органами Державного казначейства України в Журналі обліку висновків, який ведеться на паперових носіях або в електронному вигляді.

На підставі отриманих висновків органи Державного казначейства України здійснюють повернення платникам податків помилково чи надміру сплачених сум грошових зобов'язань відповідно до Порядку повернення коштів, помилково або надмірно зарахованих до державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 10.12.2002 N 226¹.

7.5.2. Повернення податку з доходів фізичних осіб

Повернення податку на доходи фізичних осіб можливе у випадку виявлення переплати під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, чи у випадку річного перерахунку сум доходів, що проводиться роботодавцем, нарахованих платникові податку у вигляді заробітної плати, а також сум наданих податкових соціальних пільг. Виявлена у фізичної особи

¹ Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1386-10>

переплата з податку на доходи фізичних осіб спрямовуються на зменшення поточної суми нарахованого податкового зобов'язання платника податку. Якщо поточна сума податку менша за виявлену переплату, то зменшенню підлягають суми податкових зобов'язань подальших податкових періодів аж до повного повернення переплати.

Повернення податку за наслідком подання фізичною особою річної декларації здійснюється на загальних підставах в установленому порядку.

Надміру сплачена сума податку на доходи фізичних осіб підлягає поверненню платнику податку протягом 60 календарних днів від дня отримання податковим податкової декларації на поточний рахунок, вказаний у податковій декларації, у разі його наявності, на рахунок банку, який здійснюватиме виплату коштів готівкою, або на рахунок підприємства поштового зв'язку за податковою адресою платника податку. При цьому, якщо останній день строку виплати надміру сплаченого податку на доходи фізичних осіб припадає на вихідний, святковий або інший неробочий день, днем закінчення строку такої виплати є перший за ним робочий день.

Повернення надміру сплаченої суми податку на доходи фізичних осіб на поточний рахунок платника податку здійснюється органом Державного казначейства України на підставі висновку, поданого органом державної податкової служби не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення шістдесятиденного строку від дня отримання органами державної податкової служби податкової декларації.

Повернення надміру утриманої (сплаченої) суми податку на доходи фізичних осіб готівкою здійснюється:

— на підставі чека на одержання готівки, виписаного на ім'я фізичної особи;

— на підставі Реєстру, складеного органом державної податкової служби у чотирьох примірниках, у якому зазначаються: прізвище, ім'я та по батькові одержувача, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного

номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний податковий орган і мають відмітку у паспорті), сума, що підлягає поверненню, та дата отримання податкової декларації (при поверненні через підприємства поштового зв'язку додатково зазначається податкова адреса одержувача коштів, зазначена у податковій декларації).

Один примірник Реєстру, підписаний керівником органу державної податкової служби або його заступником, а також працівником, який його виписав, і скріплений печаткою, разом з двома примірниками Реєстру (без підписів та скріплення печаткою) та висновком, погодженим відповідним місцевим фінансовим органом, не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення шістдесятиденного строку від дня отримання органом державної податкової служби податкової декларації за загальним річним оподаткуванням доходом платника податку передаються до органу Державного казначейства України. Крім того, органу Державного казначейства України надається один примірник Реєстру в електронному вигляді.

У свою чергу орган Державного казначейства України перевіряє правильність оформлення всіх документів, готує платіжне доручення на повернення коштів фізичним особам готівкою та здійснює повернення надміру утриманої суми податку на доходи фізичних осіб відповідно до Порядку повернення коштів, помилково або надмірно зарахованих до державного та місцевих бюджетів, затвердженого відповідним наказом Державного казначейства України¹.

У платіжному дорученні зазначаються реквізити банку, який здійснюватиме виплату коштів готівкою, або реквізити підприємства поштового зв'язку, з рахунку якого будуть сплачуватися перекази одержувачам.

Два примірники Реєстру підписуються керівником чи заступником органу Державного казначейства України і головним бухгалтером та скріплюються печаткою, після чого один примірник одночасно з перерахуванням коштів передається до

¹ Порядок повернення коштів, помилково або надмірно зарахованих до державного та місцевих бюджетів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0530-08>

установи банку або підприємства поштового зв'язку, які здійснюватимуть повернення платникам податку надміру утриманого (сплаченого) податку на доходи фізичних осіб готівкою згідно з зазначеним Реєстром, а другий примірник Реєстру залишається в органі Державного казначейства України.

Оплата послуг банків та підприємств поштового зв'язку при поверненні платникам податків надміру утриманого (сплаченого) податку на доходи фізичних осіб здійснюється за рахунок коштів бюджету, з якого повертається цей податок.

Днем отримання платником суми надміру сплаченого податку вважається день зарахування коштів на рахунок платника, відкритий в установі банку, або на рахунок підприємства поштового зв'язку.

7.5.3. Повернення податку на прибуток підприємств

Повернення надміру сплаченого податку на прибуток також питає свої особливості. Так, сума податкових платежів, що надміру надійшла до бюджету в результаті неправильного нарахування або порушення платником податку встановленого порядку сплати цього податку, підлягає поверненню з відповідного бюджету. Контролюючий орган не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви готує висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та подає його для виконання відповідному органу Державного казначейства України.

На підставі отриманого висновку орган Державного казначейства України протягом п'яти робочих днів здійснює повернення помилково чи надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків у порядку, встановленому Державним казначейством України.

У випадку надмірного надходження суми податку та штрафних санкцій в результаті неправильного нарахування податковим органом підлягають поверненню з відповідного бюджету, або підлягають зарахуванню на зменшення платежів майбутніх періодів. Такі дії проводяться на підставі поданої платником

податку заяви. При цьому, такий платник податку здійснює нарахування у розмірі 120 процентів облікової ставки Національного банку України, що діяла на момент такого повернення (заліку), починаючи з дня внесення зазначених сум до бюджету і закінчуючи днем їх повернення (заліку).

7.5.4. Повернення податків на зовнішньоекономічну діяльність

Надміру сплачені на кордоні митні платежі також виступають предметом повернення. Регулювання даного питання здійснюється відповідно до Бюджетного та Податкового кодексів України. Основні правила повернення надміру сплачених митних платежів встановлені Митним кодексом¹.

У разі виявлення факту помилкової чи надмірної сплати митних платежів митний орган не пізніше одного місяця з дня виявлення такого факту зобов'язаний повідомити платника податків про суми надміру сплачених митних платежів.

Помилково чи надміру зараховані до державного бюджету суми митних платежів повертаються з державного бюджету в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів.

При цьому, якщо надмірна сплата сум митних платежів сталася внаслідок помилки з боку посадових осіб митного органу, повернення надміру сплачених сум митних платежів здійснюється у першочерговому порядку.

Повернення сум відповідних митних платежів здійснюється також у разі, якщо:

1) законом передбачено повернення сум сплаченого мита при поміщенні товарів у митний режим реімпорту або у митний режим реекспорту відповідно до розділу V Митного Кодексу, а також в інших випадках визначених цим кодексом;

¹ Митний кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15>

2) у випадках та в порядку, визначених Митним кодексом, здійснюється зміна раніше заявленого митного режиму, якщо суми митних платежів, належних до сплати при поміщенні товарів у новий митний режим, є меншими, ніж суми митних платежів, сплачених при поміщенні їх у попередній митний режим;

3) відновлюється режим найбільшого сприяння, вільної торгівлі;

4) митну декларацію змінено або визнано недійсною;

5) у товарах, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за її межі, виявлено дефекти або вони якимось іншим чином не відповідають погодженим специфікаціям, за умови, що ці товари не ремонтувалися і не використовувалися відповідно на території України та за її межами (крім операцій, необхідних для виявлення дефектів або невідповідності) і повертаються протягом шести місяців з дати вивезення їх за межі цієї території у митному режимі експорту;

6) платником податків подано митному органу документи, які підтверджують наявність у нього на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення права на звільнення від сплати митних платежів.

Повернення сум митних платежів у випадках, передбачених пунктом 5, здійснюється у тому самому порядку, що і повернення помилково чи надміру сплачених сум митних платежів за заявою платника податків за умови, що така заява подається не пізніше одного року з дня, наступного за днем виникнення обставин, що тягнуть за собою повернення сплачених сум митних платежів.

Повернення сплачених сум митних платежів здійснюється у валюті України. Якщо сплата або стягнення митних платежів здійснювалася в іноземній валюті, повернення сум митних платежів здійснюється за курсом Національного банку України, встановленим на день, коли відбулася їх сплата.

Відмітимо, що повернення не здійснюється:

1) якщо сума митних платежів, що підлягає поверненню, не перевищує 20 гривень;

2) в інших випадках, що передбачено Податковим кодексом України.

Таким чином, законодавство України чітко регламентує механізм списання безнадійного податкового боргу, у законодавстві чітко прописано строки давності, однак, зауважимо, існують певні особливості щодо повернення надміру чи помилково сплачених податкових платежів за окремими податками.

Контрольні запитання і завдання:

1. Охарактеризуйте механізм списання безнадійного податкового боргу?
2. Дайте визначення строку позивної давності?
3. Що таке загальна позивна давність?
4. Яким терміном обмежено право застосування строку давності?
5. На які групи поділено механізм застосування строку давності?
6. Охарактеризуйте групи застосування строку давності?
7. Охарактеризуйте порядок застосування строків давності при стягненні податкового боргу?
8. У яких випадках стягнення податків відбувається без дотримання строку давності?
9. На підставі яких документів відбувається процедура повернення надміру чи помилково сплачених податкових платежів?
10. В які терміни і на підставі яких документів підлягають поверненню надміру сплачені суми податку на доходи фізичних осіб?

РОЗДІЛ 8. ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ ДОГОВОРІВ ТА ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ЗА ЗАПИТАМИ КОМПЕТЕНТНИХ ОРГАНІВ ІНОЗЕМНИХ ДЕРЖАВ. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ПРИМУСОВОГО СТЯГНЕННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

8.1. Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.

У вітчизняній практиці оподаткування важливим питанням залишається уникнення подвійного оподаткування. Вирішенням цієї проблеми є підписання міжнародних двосторонніх та багатосторонніх договорів між Україною та іншими країнами про уникнення подвійного оподаткування. Згідно реалізованих міжнародних договорів процедура уникнення подвійного оподаткування має такі наступні особливості які визначені Податковим кодексом України¹.

Застосування правил міжнародного договору у вітчизняній практиці здійснюється шляхом зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Особа має право вибору чи застосувати звільнення від оподаткування чи зменшити ставку податку, що діяла на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є

¹ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

фактичним отримувачем чи власником доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно затверджених вимог.

Фактичним отримувачем доходу для цілей застосування пониженої ставки податку вважається особа, що має право на його отримання. При цьому таким отримувачем доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом чи номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу.

Підставою для звільнення від оподаткування доходів із джерелом походження з України є подання нерезидентом податковому агенту, який виплачує йому доходи, довідки чи нотаріально засвідченої копії, про підтвердження резидентства країни з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором. Така довідка видається уповноваженим органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством, і повинна бути належним чином легалізована та перекладена в Україні.

У разі потреби така довідка може бути затребувана особою, яка виплачує йому доходи, або органом державної податкової служби під час розгляду питання про повернення сум надміру сплачених грошових зобов'язань. При необхідності особа що виплачує дохід нерезидентові, може звернутися до податкового органу за своїм місцезнаходженням з проханням перевірити і підтвердити зазначеної у довідці інформації.

Здійснення банками та фінансовими установами України операцій з іноземними банками не потребує підтвердження резидентства такої установи країни з якою укладено міжнародні договори, якщо це підтверджується витягом з міжнародного каталогу "International Bank Identifier Code" (видання S.W.I.F.T., Belgium International Organization for Standardization, Switzerland).

Особа, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік) може застосувати правила міжнародного договору України, зокрема щодо звільнення чи зменшення від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року. Така особа, зобов'язана подавати органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів.

Якщо нерезидентом не була подана довідка, його доходи підлягають оподаткуванню відповідно до законодавства з питань оподаткування України.

У разі якщо нерезидент вважає, що з його доходів було утримано надмірну суму податку, питання про відшкодування такої різниці здійснюється на підставі поданої до органу державної податкової служби заяви про повернення суми податку із джерелом їх походження з України.

Усі необхідні документи подаються нерезидентом або уповноваженою особою, яка повинна підтвердити такі повноваження відповідно до законодавства України. Органи ДПС перевіряють відповідність даних, зазначених у заяві і факт перерахування до бюджету відповідних сум податку особою, яка виплатила доходи нерезидентів. У разі підтвердження факту переплати орган державної податкової служби приймає рішення про повернення відповідної суми нерезидентів. За результатами повернення коштів складається висновок, що надсилається до відповідного органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів. При відмові у поверненні суми податку, податковий орган зобов'язаний надати нерезидентів обґрунтовану відповідь.

Після цього орган, який здійснює казначейське обслуговування перераховує кошти у розмірі, визначеному у висновку, на рахунок особи, яка надміру утримала податок з доходів нерезидента.

Особа, яка здійснила виплату доходу нерезидентові, повертає йому різницю між сумою податку, та сумою належною до сплати відповідно до міжнародного договору України.

Надміру сплачені суми податку можуть бути зараховані в рахунок сплати інших податкових зобов'язань такої особи за її письмовою заявою, яка подається нерезиденту про повернення надміру утриманих сум податку. У цьому разі висновок про повернення податку до відповідного органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів не надсилається.

8.2. Порядок надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах

Надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах, за міжнародними договорами України, здійснюється в порядку, передбаченому Податковим кодексом України, з урахуванням особливостей визначених статтею 104¹.

Контролюючий орган після отримання документа від іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах, у тридцятиденний строк визначає відповідність такого документа міжнародним договорам України. У разі невідповідності такого документа повертає його компетентному органу іноземної держави. Якщо цей документ визнано таким, що відповідає міжнародним договорам України, контролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення.

Податковий борг в міжнародних правовідносинах перераховується у гривні за офіційним курсом до іноземної валюти, визначеним Національним банком України на день надсилання податкового повідомлення.

Якщо платник податків вважає, що податковий борг в міжнародних правовідносинах, визначений контролюючим

¹ Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

органом не відповідає дійсності, він може протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення в міжнародних правовідносинах про визначення податкового боргу, подати через контролюючий орган компетентному органу іноземної держави скаргу про перегляд такого рішення. Грошове зобов'язання не може бути податковим боргом до того часу поки не буде отримано від іноземної держави остаточного документа про нарахування податкового боргу в міжнародних правовідносинах. Такий документ надсилається контролюючим органом платнику податків разом з податковим повідомленням в міжнародних правовідносинах у порядку, визначеному п'ятою статтею Податкового кодексу України. Таке податкове повідомлення не підлягає адміністративному оскарженню.

Податкове повідомлення чи податкова вимога в міжнародних правовідносинах вважаються відкликаними, якщо компетентний орган іноземної держави скасовує або змінює документ іноземної держави, за яким здійснюється стягнення податкового боргу. Такі податкові повідомлення або податкові вимоги вважаються відкликаними з дня отримання контролюючим органом документа компетентного органу іноземної держави рішення про скасування або зміну раніше нарахованої суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах, який виник в іноземній державі.

8.3. Заходи щодо стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах

Орган державної податкової служби самостійно перераховує у гривні суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах та здійснює заходи щодо стягнення не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати податку і збору в іноземній державі, зазначеного у документі компетентного органу іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.

Пеня не нараховується на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах при виконанні документа іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.

Штрафні санкції на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах не накладаються при виконанні документа іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу.

8.4. Зарубіжний досвід використання методів примусового стягнення податків і зборів

Діяльність фіскальних органів будь-якої держави націлена на підвищення рівня добровільної сплати податків і зборів в країні, який вказує на ефективність системи оподаткування.

Традиційно, більшість держав з високо розвинутою економікою характеризуються високим рівнем добровільності сплати податків. Але в ряді країн такий рівень є досить низьким, внаслідок чого доходи бюджету формуються завдяки значному впливу податкових органів на платників податків та застосуванням ними методів примусового стягнення податкової заборгованості платників податків.

Варто зазначити, що в значній своїй більшості в країнах світу, з метою забезпечення повноти та своєчасності сплати всіма платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів податкові органи наділені значними повноваженнями щодо адміністрування та примусового стягнення податкових платежів.

Наглядними є приклади щодо організації роботи податкових органів Німеччини, США, Франції та інших економічно розвинутих країн з приводу адміністрування податків, в тому числі їх примусового стягнення.

США

Важливим вектором податкової реформи, проведеної в США останніми роками, були законодавчі нововведення стосовно посилення контролю за недобросовісними платниками податків,

які приховують свої доходи, а також впровадження заходів з удосконалення механізму сплати податків.

З метою визначення суми податкового зобов'язання платника податків, Службою внутрішніх доходів (аналог Податкової служби України), має право застосовувати непрямі методи контролю¹.

У разі коли у судовому порядку порушено справу про порушення платником податків податкового законодавства, однак таким платником витримано усі законодавчі норми, зокрема ведуться всі необхідні облікові книги і надаються Службі внутрішніх доходів достовірні відомості та документи, які прямо чи опосередковано пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, а також коли цей платник не ухиляється від зустрічі з посадовими особами податкових органів та надає їм необхідну інформацію, то під час судового розгляду справи обов'язок доведення порушення законодавства покладається на Федеральний уряд.

При порушенні платником податків вище перелічених умов, доводити свою правоту при розгляді судових позовів у податкових справах повинен він сам. При цьому такий платник позбавлений права на відмову надавати відомості, що можуть бути використані проти нього у ході судового розгляду.

Якщо ж платник податків відмовляється від добровільного надання податкових органам необхідної інформації чи документації, то органи податкової служби можуть отримати таку інформацію чи документи від третьої сторони. Про такі наміри податкові органи США повідомляють такого платника податків.

Зазначимо, що аналогічні норми діють не лише в США, а й у Німеччині, Франції та інших економічно розвинутих країнах.

Так слід відмітити те, що у податковому законодавстві США є можливе зазіхання на права людини в частині недоторканості житла чи таємниці інформації, тощо. Такі дії контролюючих органів можливі у випадку, якщо платник податків порушує законодавство, тим самим ухиляється від сплати податків. Такі дії контролюючих органів у цій країні є законодавчою нормою.

У США при заповненні податкової декларації платник податку зобов'язаний навести дані стосовно не лише фінансового стану

¹ Paying Taxes Methodology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>

своєї сім'ї, а й стану здоров'я, внесків до фондів суспільних і політичних організацій, а також інші відомості, якщо податкові органи вважають їх необхідними для нарахування суми податку.

Створенні в США органи фінансового розшуку мають право застосовувати такі методи як: таємне спостереження, допит свідків, перегляд поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів тощо.

Одним із найпоширеніших прийомів для виявлення фактів приховування доходів є порівняння задекларованих доходів з витратами платника податку. Невідповідність між сумами задекларованих доходів і витратами може стати підставою для проведення фінансового розслідування та порушення судової справи за звинуваченням в ухиленні від сплати податків.

Відповідно до законодавства США податкові органи цієї країни зобов'язані не пізніше 60 днів після дати нарахування податку надіслати платникові податків письмове податкове попередження, в якому зазначено суми нарахованого до сплати податку та вимогу його сплатити, в разі несплати таких повідомлень може бути декілька¹.

Після отримання першого попередження платник податків має право на оскарження нарахованого податку в органах державної податкової служби, а також може подати відповідну апеляцію до суду. Така норма використовується і у вітчизняній практиці оподаткування.

Вразі несплати платником податків податкового зобов'язання на вимогу податкового органу, контролюючий орган має право описати майно платника, передати його в податкову заставу, а за необхідності продати задля погашення податкового боргу. При цьому вартість майна що знаходиться в податковій заставі повинна відповідати сумі непогашеного податкового боргу (податок, нарахована пеня та штрафні санкції, пов'язані з несплатою цього податку) платника податків.

Платник податку має право надати необхідні роз'яснення про причини виникнення податкової заборгованості, перед тим як його майно буде описане і продане.

¹ Paying Taxes Methodology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>

Також, податкові органи не зобов'язані надсилати попередження платникові податків про стягнення його майна, якщо вони мають підставу вважати, що такий платник податків намагається залишити межі країни чи вивести майно, або приховати чи передати його іншим особам.

Зазвичай податкова застава, поширюється на будь-яке майно та майнові права, які перебувають у розпорядженні платника податків на момент виникнення податкової застави, а також на будь-яке майно та майнові права, які були придбані ним протягом періоду дії податкової застави.

Право податкової застави є дійсним стосовно будь-якої особи, яка придбала майно, що перебуває у податковій заставі, лише за умови здійснення реєстрації такої застави урядом відповідно до чинних правил реєстрації податкової застави.

Податкові органи зобов'язані письмово повідомити платника податків про реєстрацію податкової застави, в свою чергу платник податку може вимагати проведення слухань у податкових органах з метою оскарження таких дій працівниками податкового органу.

Зазначимо, що практика реєстрації заставного майна у США може слугувати як базова для впорядкування цієї процедури у вітчизняній фіскальній практиці.

Якщо платник податків не сплачує нарахований податок протягом 10 днів після отримання "остаточного" попередження, то податкові органи мають право стягувати будь-яке його майно, у тому числі гроші на банківських рахунках, заробітну плату, а також інші суми винагород, що мають бути сплачені на користь платника податків іншими особами.

Як і у вітчизняній практиці управління податковим боргом, також і в США діють обмеження щодо видів майна, які можуть перебувати у податковій заставі, чи слугувати джерелом погашення податкової заборгованості, зокрема це одяг, меблі та інше подібне особисте майно, вартість якого є меншою ніж 6500 дол., устаткування, що використовується у виробничих цілях (загальною вартістю не більше 3250 дол.), а також мінімальна заробітна плата.

Зазначимо, податкові органи зобов'язані якомога скоріше після проведення стягнення майна надати платникові податків письмову довідку із зазначенням майна, яке було стягнуто.

Майно яке знаходиться у податковій заставі продається податковими органами у такому порядку:

— податкові органи повинні публічно оприлюднювати інформацію про намір провести продаж стягнутого майна;

— продаж майна здійснюється не раніше 10 та не пізніше 40 дня після оприлюднення інформації про продаж майна (за винятком майна, яке може зіпсуватися);

— стягнуте майно має бути продано через публічні торги чи аукціон особі, яка запропонувала найвищу ціну, за умови таємного подання пропозиції.

Разом з тим, будь-яка особа, майно якої стягується на погашення податкової заборгованості, може сплатити суму податку (з відповідними нарахуваннями) до початку торгів і в такий спосіб повернути собі майно¹.

Податкові органи США мають право вимагати сплатити податок або погасити податкову заборгованість платника самостійно шляхом реалізації майна платника або у содовому порядку лише в тому разі, якщо такі стягнення здійснюються або судовий розгляд розпочинається в термін, що не перевищує 10 років, від дати нарахування податку або до закінчення будь-якого періоду щодо якого було досягнуто письмову домовленість між податковим органом і платником.

ФРАНЦІЯ

Основним принципом, який покладений в основу розвитку податкової системи Франції є досягнення чесності платника податків².

Водночас, на регіональному рівні в кожному податковому департаменті створені Ради, які вирішують питання подолання

¹ More information on environmentally related taxes, fees and charges [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/TaxInfo.htm>

² Taxes – France [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/france/index_en.htm

економічних труднощів підприємствами, які призводять до несплати податків. Дієвим інструментом подолання податкової несплати є використання відстрочки по сплаті податкових платежів (на період від кількох місяців до кількох років) або розстрочки у сплаті податків. У разі фінансової неспроможності підприємство може бути ліквідоване.

У практиці оподаткування Франції присутній елемент «Податкова амністія», однак контролюючі органи воліють застосовувати його як омога рідше, оскільки має бути забезпечена вигода для держави. Податковий борг може бути списаний лише за умови стійкої економіки і вразі сумлінного виконання своїх обов'язків податковою службою. Найчастіше податкова амністія проводиться в період виборів президента.

ЯПОНІЯ

Економіка Японії в останні роки відчуває значний вплив інтернаціоналізації. Через це варто розглянути особливості застосування заходів примусового стягнення податків що використовуються в цій країні. Останніми роками значна кількість платників податків ухиляється від сплати обов'язкових платежів, тому податкова служба цієї країни постійно удосконалює механізми протидії ухиленню від оподаткування.

В даній країні, якщо платник не вніс податок у встановлений законодавством термін, податковим органом такому платнику надсилається податкове повідомлення з проханням сплати встановленої суми податку. Повідомлення надсилається не пізніше 50 днів від граничного терміну сплати, якщо платник не сплачує податок на протязі 10 днів після отримання повідомлення, податковий орган розпочинає процедуру примусового стягнення податку. Процедура примусового погашення податкового боргу розпочинається з виявлення та арешту активів боржника. Платник податків після арешту майна немає право ним розпоряджатися. Адміністративний арешт активів передбачає практично повне блокування роботи підприємства і використовується як запобіжний захід.

В Японії арешт активів вважається виключним способом забезпечення погашення податкового боргу.

Якщо платник податків не вносить податок після арешту, податковий орган приступає до процедури продажу активів, щоб вирученими коштами погасити його податкову заборгованість. Обов'язок сплати податку має пріоритет перед всіма іншими боргами платника податків.

В Японії існує практика дострокової сплати податкового боргу на вимогу контролюючого органу. Так, якщо ухилення від сплати податку або банкрутство платника ставлять під загрозу виконання ним податкових зобов'язань, податковий орган може вимагати дострокового внесення податку або примусово стягувати його до встановленого терміну шляхом арешту та розпродажу його активів.

Справляння національних податків потребує застосування заходів, що забезпечать своєчасне їх надходження. Однак, якщо сплата податку створює для платника надзвичайні труднощі, контролюючий орган може змінити порядок сплати обов'язкових платежів. Так, якщо справляння податку загрожує добробуту його сім'ї або нормальної роботи підприємства, якщо він не може сплатити податок через стихійне лихо, хворобу або у випадку закриття підприємства, якщо розпродаж активів позбавляє сім'ю платника засобів існування, то йому може бути надана відстрочка по сплаті податку.

НІМЕЧЧИНА

Що стосується Німеччини, то у цій країні існує наступний порядок збору податків¹:

Бланк податкової декларації висилається платнику поштою. Це означає, що він зареєстрований і повинен здати отриману декларацію.

При неподані декларації протягом місяця після отримання попередження на платника податків накладається штраф в розмірі 5000 євро. Наступним етапом роботи з неплатником є надсилання повторного попередження, після якого слідує повторний штраф. Після цього контролюючий орган має підставу

¹ Taxes – Germany [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/germany/index_en.htm

звернутися до суду. Важливим фактом діяльності податкових органів Німеччини є те що він може визначити податкове зобов'язання платника на основі доходів минулого року. Такий механізм застосовується до прибуткового податку з громадян. Що стосується податку на заробітну плату і ПДВ, розрахунок проводять самі підприємства, а сплата відбувається не пізніше ніж за 1 місяць після закінчення звітного періоду.

Скарги щодо невідповідного нарахування податку приймаються на протязі місяця після отримання повідомлення про сплату податку. Податок на доходи повинен бути сплачений протягом місяця після отримання повідомлення. Якщо платником прострочує зазначений термін за кожен місяць такої несплати, протягом 15 місяців нараховується пеня в розмірі 1% від нарахованої суми податку, після несплати протягом 36 місяців пеня збільшується до 6%. Пеня нараховується протягом 4 років. Обов'язок по роботі з неплатниками податків покладається на службу конфіскації з фінансової каси податкової інспекції. За податкового зобов'язання платник може бути засуджений до 5 років ув'язнення, великий платник до 10 років.

При дрібних неплатежах податковою інспекцією накладається штраф, який фіксується в поліційній карті платника. Якщо це зроблено ненавмисно, штраф складає 1000 євро і запис у картку не робиться.

ІТАЛІЯ

Що стосується застосування методів примусового стягнення податків в Італії, то їх можна класифікувати за наступними групами¹:

- пряме перерахування податків в бюджет;
- утримання податків при виплаті сум;
- стягнення податків за допомогою списку – податкового реєстру.

Найбільш детально розглянемо третій метод.

¹ Taxes – Italy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/italy/index_en.htm

Податковий реєстр при стягненні податків в Італії використовується в тих випадках, коли платник податків не сплатив податок шляхом прямого внесення коштів. Вразі такої несплати платіж здійснюється шляхом реєстрації - податкового списку. Реєстр складається працівниками місцевих податкових бюро, після чого зареєстровані у ньому відомості повідомляються окружним податковим управлінням, які стежать за добровільною сплатою податків.

Якщо добровільно платіж не надходить, то платникові направляється повідомлення про прострочені платежі, після чого застосовуються заходи для примусового вилучення податків і застосовуються санкції за несплату. У цих випадках податкові органи можуть накласти арешт на майно платника податків, що призведе до блокування його діяльності, зокрема до заборони реалізації права розпорядження або користування активами з їх тимчасовим вилученням або без цього, або ж обмеженням для платника розпоряджатися активами будь яким чином. Процедура обмеження використання майна полягає в отриманні відповідного дозволу керівника податкового органу на здійснення платником податків будь-яких операцій з активами.

У випадку якщо податковий борг не буде погашено, то наступним кроком стягнення є реалізація рухомого майна платника та його майнових прав (в тому числі акцій, облігацій, векселів) боржника на біржових торгах, а також через підприємства роздрібної торгівлі. Якщо і такого майна виявляється недостатньо для погашення боргу, то майно, на яке накладено арешт, може бути привселюдно продане на аукціоні.

РОСІЙСЬКА ФЕДЕРАЦІЯ

Розглядаючи податкове законодавство Російської Федерації (РФ), слід відмітити, що його основу складає перша частина Податкового кодексу, яка була прийнята 31.03.1998 році¹.

Так, на відміну від українського терміну "податковий борг", російський аналог включає лише суму податку (збору), не сплаченого у встановлений законодавством термін. Також,

¹ Налоговый Кодекс РФ 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vladrieltor.ru/nalkodeks>

відповідно до Податкового кодексу Російської Федерації податкове зобов'язання не підлягає узгодженню з податковим органом, і як наслідок, суми податків, які донараховані за актом перевірки і не сплачені у встановлений термін автоматично вважаються недоїмкою (навіть у разі подання таким платником податків скарги до податкового органу).

Отже, основними особливостями російського аналога недоїмки є:

— включення до недоїмки виключно суми несплаченого у встановлений термін податку (збору) без пені та штрафних санкцій;

— відсутність процедури узгодження податкового зобов'язання.

Також, на відміну від Податкового кодексу України, Кодекс Російської Федерації не встановлює єдиних термінів сплати податків (деякі з таких термінів встановлено в частині другій Кодексу), а інші – відповідними законами з питань оподаткування.

Водночас, Кодекс РФ встановлює загальні умови зміни терміну сплати податків і зборів, а також пені. Порядок їх зміни викладено у статтях 61-68 Кодексу, який до деякої міри аналогічний порядку, що діє в Україні, однак має ряд відмінностей.

Зокрема кодексом передбачено одразу чотири варіанти перенесення термінів сплати податків, зборів та пені: у вигляді відстрочення або розстрочення податкового зобов'язання, а також податкового кредиту та інвестиційного податкового кредиту. В Україні платник може претендувати або на відстрочення або на розстрочення податкового зобов'язання, а також пені, але оскільки визначення податкового зобов'язання поширюється на штрафні санкції, то термін їх сплати може бути перенесений. Порядок надання звичайних відстрочок (розстрочок) має ряд відмінностей від українського:

— органами, уповноваженими приймати рішення про їх надання, є не податкові органи, а Міністерство фінансів РФ та фінансові органи суб'єктів РФ;

— термін надання звичайної відстрочки (розстрочки) обмежений 1-6 місяцями.

При цьому Кодексом РФ передбачено вичерпний перелік підстав, за наявності яких може бути надано відстрочку (розстрочку).

Щодо податкового кредиту, то він є однією з форм відстрочення (розстрочення) сплати платежу, але надається на термін від 3 місяців до 1 року та виключно у випадку форс-мажорних обставин чи затримки фінансування з бюджету.

Інвестиційний податковий кредит дає змогу платнику впродовж певного періоду та у певних межах зменшувати свої платежі з податку з наступною поетапною сплатою суму кредиту та нарахованих відсотків. Він може надаватися на термін від 1 до 5 років.

Таким чином, законодавство РФ на сьогодні чітко визначає процедуру перенесення термінів сплати податкових зобов'язань, зокрема встановлює досить чітку градацію перенесення термінів сплати залежно від термінів, на які вони переносяться, а терміни, відповідно, залежать від підстав, за якими вони переносяться.

Щодо особливостей стягнення податкового боргу, то даний механізм відрізняється від українського. Так, Податковий Кодекс України чітко обумовлює терміни надсилання платнику податків податкової вимоги.

У РФ порядок їх направлення дещо інший. Відповідно до Кодексу РФ вимога щодо сплати податку направляється платнику податку за наявності у нього недоїмки і має бути направлена:

— у тримісячний термін після настання терміну сплати податку;

— за рішенням податкового органу за результатами перевірки у десятиденний термін здати винесення податкового рішення.

При цьому рішення при стягненні коштів приймається не пізніше 60 днів після закінчення терміну виконання вимоги про сплату податку.

Такий порядок дає можливість дещо урізноманітнити підхід до платників, проте навряд чи це можна вважати позитивним моментом діючого в РФ порядку стягнення.

Ще однією суттєвою відмінністю між порядками стягнення коштів є те, що відповідно до російського законодавства податкові органи мають право стягувати заборгованість із сплати основного

платежу та пені за несвоєчасну сплату. Що стосується несплачених в установленій термін штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, то у разі відмови платника добровільно сплачувати суму таких санкцій, податковий орган може стягнути їх виключно через суд.

Особливістю українського законодавства порівняно з російським можна також вважати те, що згідно із Податковим Кодексом України органи державної податкової служби України уповноважені здійснювати заходи з погашення податкового боргу, що виник за платежами, надходження яких контролюють органи державної митної служби, в той час як у РФ стягнення коштів забезпечується органом, який безпосередньо здійснює контроль за надходженням такого платежу.

Підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що діяльність податкових органів різних країн спрямована насамперед на підвищення рівня добровільної сплати податків. Навіть у випадку її відсутності податкові органи зразу не застосовують примусові заходи щодо погашення податкового боргу, а проводять певну роботу з боржником (контакти по телефону, особисті зустрічі для обговорення питання повного погашення недоїмки), тобто дають можливість йому самостійно погасити заборгованість. І лише вичерпавши всі можливості добровільного погашення боргу застосовують, як надзвичайний захід – примусове його стягнення.

Підсумовуючи вище зазначене, зауважимо, у більшості країн з розвинутою економікою податкові судові позови взагалі виключені із сфери майнових позовів і по суті прирівнюються до кримінальних справ. За навмисне приховування доходу від оподаткування законодавством передбачено такі ж суворі покарання, як і за кримінальні злочини. Зокрема, у США платника податку за рішенням суду може бути оштрафовано на суму до 100 тис. дол. (корпорації – до 500 тис. дол.), а також піддано тюремному ув'язненню на строк до 5 років. За порушення податкового законодавства у Німеччині платник може бути покараний позбавленням волі строком до 10 років. Ще один аспект податкового законодавства США передбачає, що кримінальну відповідальність несуть не лише за несплату

податків, а й за дії, що спрямовані на спробу ухилення від оподаткування.

Контрольні запитання і завдання:

1. Які методи контролю використовуються Службою внутрішніх доходів США з метою визначення податкового зобов'язання платника, дайте їхню характеристику?

2. У яких випадках обов'язок доведення порушення податкового законодавства платником покладається на Федеральний уряд?

3. Які дані повинен зазначити платник податків у податковій декларації?

4. Яка відповідальність передбачена за порушення податкового законодавства у Сполучених Штатах Америки?

5. Якими повноваженнями наділені контролюючі органи США при роботі з неплатниками податків?

6. Дайте характеристику особливостей діяльності контролюючих органів Франції в сфері запобігання несплаті податків?

7. За яких умов у Франції може бути використано елемент «Податкова амністія»?

8. Яка процедура погашення несвоєчасно сплаченого податкового зобов'язання у Японії?

9. Який спосіб погашення податкового боргу вважається у Японії виключним?

10. Дайте характеристику процедурі декларування і сплати податків у Німеччині?

11. Яка відповідальність передбачена за несплату податків у Німеччині і який порядок її застосування?

12. Які групи відповідальності за несплату податків передбачені у Італії?

13. Дайте характеристику основних інструментів боротьби з несплатою податків у Російській Федерації?

14. Охарактеризуйте основні особливості стягнення податкового боргу в Росії?

ТЕСТИ

1. Податкове зобов'язання самотійно визначене платником податків вважається узгодженим:

- а) у день отримання платником податкового повідомлення-рішення;
- б) у день отримання платником податкової вимоги;
- в) з дня подання податкової декларації;
- г) з дня, на який припадає термін подання податкової декларації.

2. Податкове зобов'язання визначене платника податків, нараховане контролюючим органом вважається узгодженим:

- а) у день отримання платником податкової вимоги;
- б) у день отримання платником податкового повідомлення-рішення;
- в) з дня, на який припадає термін подання податкової декларації;
- г) з дня, на який припадає термін сплати податку.

3. Якщо контролюючий орган самотійно визначає податкове зобов'язання платника податків за підставами, пов'язаними з порушенням податкового законодавства, то платник податків повинен погасити зазначену суму:

- а) протягом 10 календарних днів від дня отримання податкового повідомлення;
- б) у строки визначені в законі з відповідного податку;
- в) протягом 30 календарних днів від дня отримання податкового повідомлення;
- г) протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації.

4. Пеня - це:

- а) плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних

санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування на підставі рішення контролюючого органу;

б) плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (з урахуванням пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування на підставі рішення контролюючого органу;

в) пеня - сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки;

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

5. Пеня нараховується:

а) на суму податкового боргу, включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності;

б) на пеню;

в) на суму податкового боргу, включаючи суму штрафів, що накладаються за адміністративні правопорушення;

г) у всіх зазначених випадках.

6. Сума пені, нарахована на суму податкового боргу зараховується:

а) до доходів місцевих бюджетів;

б) до доходів Державного бюджету України;

в) до доходів Державного бюджету України і місцевих бюджетів відповідно до податків і зборів, за якими виник податковий борг, що сплачується;

г) до доходів Державного бюджету України, місцевих бюджетів, до державних цільових фондів відповідно до податків і зборів, за якими виник податковий борг, що сплачується.

7. Штрафна санкція (штраф) - це:

а) штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

б) плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (з урахуванням пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування на підставі рішення контролюючого органу;

в) плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (з урахуванням пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання ;

г) плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахуванням пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання .

8. При визначенні суми податкового зобов'язання платника податків контролюючим органом самотійно через не подачу платником у встановлені строки податкової декларації, накладається штраф:

а) у розмірі 10 відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації;

б) у розмірі 170 грн., за кожне таке неподання або несвоєчасне подання;

в) у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або затримку та додатково - штраф у розмірі 10 відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації;

г) у розмірі 30 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або затримку.

9. При донарахуванні суми податкового зобов'язання платника податків контролюючим органом самостійно через виявлення неправильності подачі даних у деклараціях, накладається штраф у розмірі:

а) 5 відсотків від суми недоплати, але не більше 50 відсотків такої суми та не менше 10 НМДГ;

б) 25 відсотків суми визначеного контролюючим органом податкового зобов'язання;

в) 5 відсотків від суми недоплати, але не більше 50 відсотків такої суми та не менше 1 НМДГ;

г) 10 відсотків від суми недоплати, але не більше 50 відсотків такої суми та не менше 30 НМДГ.

10. Якщо платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, то він додатково сплачує штраф:

а) у розмірі 30 відсотків суми податкового боргу, щодо якого виникло право податкової застави;

б) у подвійному розмірі суми податкового боргу, щодо якого виникло право податкової застави;

в) у розмірі 50 відсотків суми податкового боргу, щодо якого виникло право податкової застави;

г) у розмірі 100 відсотків суми податкового боргу, щодо якого виникло право податкової застави.

11. Розстрочення податкових зобов'язань (боргу) -це:

а) перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань (боргу) платника податків на умовах податкового кредиту, за якими основна сума податкових зобов'язань (боргу) та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь якого періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово у повному обсязі;

б) надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань (боргу) на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї

проценти сплачуються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту;

в) перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань (боргу) платника податків на умовах податкового кредиту, за якими основна сума податкових зобов'язань (боргу) сплачується рівними частками, починаючи з будь якого періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання;

г) надання платнику податків податкового кредиту на основну суму його податкових зобов'язань (боргу), за якими основна сума кредиту сплачується рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

12. Відстрочення податкових зобов'язань (боргу)- це:

а) надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань (боргу) на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту;

б) надання платнику податків податкового кредиту на основну суму його податкових зобов'язань (боргу), за якими основна сума кредиту сплачується рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту;

в) перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань (боргу) платника податків на умовах податкового кредиту, за якими основна сума податкових зобов'язань (боргу) та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь якого періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово у повному обсязі;

г) перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань (боргу) платника податків на умовах податкового кредиту, за

якими основна сума податкових зобов'язань (боргу) сплачується рівними частками, починаючи з будь якого періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання.

13. Проценти за користування податковим кредитом нараховуються на суму розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання (боргу):

- а) за кожний календарний день розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання (боргу);
- б) за кожний календарний місяць розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання (боргу);
- в) за кожний календарний рік розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання (боргу);
- г) за 12 календарних місяців.

14. Проценти, нараховані на розстрочені (відстрочені) суми податкових зобов'язань зараховуються:

- а) до Державного бюджету України;
- б) до місцевих бюджетів;
- в) до Державного бюджету України та місцевих бюджетів у відповідних пропорціях;
- г) на ті коди бюджетної класифікації, що й платежі, за якими надано розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань.

15. Нарахування процентів за користування відстрочкою (розстрочкою) податкового зобов'язання (боргу) закінчується:

- а) після закінчення терміну надання розстрочки (відстрочки);
- б) після закінчення 12 календарних місяців;
- в) у день прийняття банком платіжного доручення про сплату розстроченої (простроченої) суми податкового зобов'язання (боргу);
- г) у день прийняття банком платіжного доручення про часткову сплату розстроченої (простроченої) суми податкового зобов'язання (боргу).

16. У разі дострокової сплати платником податків розстроченої (відстроченої) суми податкового зобов'язання:

- а) нарахування процентів продовжується до закінчення терміну надання розстрочки (відстрочки);
- б) нарахування процентів зупиняється;
- в) нарахування процентів продовжується до закінчення 12 календарних місяців;
- г) нараховані проценти платнику податків списуються.

17. Письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання – це:

- а) податкова вимога;
- б) узгоджене податкове зобов'язання;
- в) податкове повідомлення-рішення;
- г) інший варіант відповіді.

18. Органами уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу є:

- а) контролюючі органи;
- б) податкові органи;
- в) податкові та митні органи;
- г) органи внутрішніх справ.

19. Основним законодавчим актом щодо погашення податкового боргу є:

- а) Закон України «Про систему оподаткування»;
- б) Податковий кодекс України;
- в) Закон України №2181;
- г) Кримінальний кодекс України.

20. Стратегію, процедури стягнення і єдину інформаційну систему щодо управління податковим боргом розробляє:

- а) ДПС України;
- б) Кабінет Міністрів;

в) Регіональні підрозділи стягнення податкової заборгованості;

г) Департамент погашення прострочених податкових зобов'язань.

21. Податковий керуючий призначається:

а) Департаментом погашення прострочених податкових зобов'язань;

б) керівником регіонального підрозділу стягнення податкової заборгованості;

в) керівником структурного підрозділу стягнення податкової заборгованості;

г) керівником органу податкової служби.

22. Посада податкового керуючого:

а) є керівною;

б) не є керівною;

в) наділяється особливими повноваженнями;

г) є постійною.

23. Податковий керуючий призначається у випадку:

а) визнання платника податків банкрутом;

б) після направлення першої податкової вимоги

в) після направлення першої податкової вимоги;

г) коли виникає право податкової застави.

24. Податкова вимога надсилається:

а) не пізніше 5 робочого дня з дня виникнення податкового боргу;

б) не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання;

в) не раніше 5 робочого дня з дня виникнення податкового боргу, але не пізніше 10 дня;

г) не пізніше 5 робочого дня по закінченні 30 календарних днів після надіслання податкового повідомлення.

25. Стягнення коштів та продаж активів, що перебувають у податковій заставі здійснюється:

- а) у строки, визначені керівником органу податкової служби;
- б) не раніше тридцятого календарного дня від дня направлення другої податкової вимоги;
- в) не раніше тридцятого календарного дня від дня направлення першої податкової вимоги;
- г) після направлення другої податкової вимоги.

26. Податкова вимога надсилається у випадку виникнення податкового боргу за платежем сума якого перевищує:

- а) 10 грн.;
- б) 1 грн.;
- в) 20 неоподатковуваних мінімумів;
- г) 100 грн.

27. Будь-яка кількість своєчасно не сплачених податкових зобов'язань по одному і тому ж платежу в одного боржника складає:

- а) суму випадків податкового боргу;
- б) відповідну кількість випадків податкового боргу;
- в) категорії складності випадків податкового боргу;
- г) один випадок податкового боргу.

28. Якщо платник податків є платником одночасно 5-х податків, а по 3-х з них має податковий борг, то вважається, що в нього існує:

- а) 5 випадків податкового боргу;
- б) 3 випадки податкового боргу;
- в) 2 випадки податкового боргу;
- г) відкритий випадок податкового боргу.

29. Випадок, від якого ведеться облік податкового боргу - це:

- а) виникнення у платника суми податкового боргу $\geq 0,01$ грн.;
- б) відкритий випадок податкового боргу;
- в) випадок, який у платника за хронологією виник першим;

г) виникнення у платника суми податкового боргу $\leq 25\,000$ грн.

30. Граничне значення податкового боргу - це:

а) сума, яка визначена для ініціювання або припинення певних дій з боку органів податкової служби стосовно боржників;

б) період, який визначений для ініціювання або припинення певних дій з боку органів податкової служби стосовно боржників;

в) сума та/або період, які визначені для ініціювання або припинення певних дій з боку органів податкової служби стосовно боржників;

г) кількісний показник, який дозволяє ініціювати податковому органу переведення податкового боргу до дієвого статусу.

31. Вид статусу, в якому працівник підрозділу стягнення податкової заборгованості не може застосувати заходи стягнення до боржника, трактується як:

а) пасивний вид інертного статусу;

б) пасивний вид дієвого статусу;

в) вид „банкрутство”;

г) безнадійний вид.

32. Усі відкриті випадки податкового боргу одного платника можуть знаходитись:

а) лише в одному виді інертного статусу і декількох видах дієвого статусу;

б) в різних видах інертного статусу і лише одному виді дієвого статусу;

в) лише в одному виді інертного статусу та одному виді дієвого статусу;

г) лише в одному із видів інертного або дієвого статусу.

33. Сума, яка за результатами розподілу спрямовується на погашення пені визначається:

а) діленням добутку суми боргу з урахуванням пені і суми наявної пені на суму сплати;

-
- б) діленням добутку суми сплати і суми наявної пені на суму боргу з урахуванням пені;
 - в) діленням добутку суми боргу з урахуванням пені та суми сплати на суму наявної пені;
 - г) діленням суми сплати на суму наявної пені.

34. АС «Картка боржника» відкривається:

- а) по всіх боржниках відповідного податкового органу;
- б) по кожному відкритому випадку податкового боргу;
- в) по кожному боржнику;
- г) по кожному податковому керуючому.

35. Джерелами погашення податкового боргу можуть бути:

- а) майно платника, надане ним у заставу іншим особам;
- б) кошти платника, отримані від продажу немайнових цінностей;
- в) кошти позик, наданих платнику фінансово-кредитною установою;
- г) майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств.

36. Джерелами погашення податкового боргу не можуть бути:

- а) кошти платника, отримані від продажу майнових цінностей;
- б) взаєморозрахунки непогашених зустрічних грошових зобов'язань бюджету перед платником;
- в) кошти інших осіб, надані платнику в депозит;
- г) об'єкти нерухомої власності.

37. Джерелами погашення податкового боргу можуть бути:

- а) активи платника, попередньо передані ним у тимчасове користування іншим особам;
- б) майнові права інших осіб, надані платнику у розпорядження;
- в) майно платника, надане ним у заставу іншим особам;

г) жодне з перелічених не може бути.

38. Джерелами погашення податкового боргу не можуть бути:

- а) кошти отримані від продажу корпоративних прав;
- б) активи іншої особи, на яку покладено обов'язок сплати;
- в) активи філій платника;
- г) немайнові права інших осіб, передані в користування платнику.

39. Визнання боргу безнадійним для подальшого його списання здійснюється:

- а) органом виконавчої влади;
- б) вищестоящим податковим органом;
- в) відповідним податковим органом;
- г) іншою особою.

40. У випадку порушення кримінальної справи щодо умисного ухилення особи від сплати податків:

- а) прийняття рішення про визнання боргу безнадійним відкладається;
- б) рішення про визнання боргу безнадійним приймає судовий орган;
- в) рішення про визнання боргу безнадійним приймається на загальних підставах;
- г) інший варіант відповіді.

41. Кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосувань обмежень можуть бути додатковим джерелом погашення податкового боргу:

- а) тільки для платника податків, що реорганізується;
- б) для платника податків, що ліквідується;
- в) не можуть бути;
- г) для банків та небанківських фінансових установ.

42. Відстрочення сплати податкового зобов'язання платника – це:

- а) одна з форм надання бюджетного кредиту;
- б) перенесення сплати основної суми зобов'язань на більш пізніший термін;
- в) часткове списання суми зобов'язань за форс-мажорних обставин;
- г) перенесення сплати основної суми зобов'язань на наступний податковий період.

43. Органи ДПС України мають право використовувати механізм розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань стосовно:

- а) всіх податків і зборів (обов'язкових платежів);
- б) податкових платежів, контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати яких віднесено до їх компетенції;
- в) загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів);
- г) податків і зборів (обов'язкових платежів) за погодженням з іншими контролюючими органами.

44. Суми мита, ПДВ, акцизного податку повертаються платнику митним органом:

- а) за рахунок поточних платежів, які належать перерахуванню до Державного бюджету;
- б) з того бюджету до якого їх зараховано у поточному бюджетному році;
- в) зменшенню підлягають суми податкових зобов'язань подальших податкових періодів;
- г) за рахунок поточних платежів, які належать перерахуванню до зведеного бюджету.

45. Відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань надається на умовах:

- а) нарахування відсотків на основну суму сплачених зобов'язань з розрахунку 10% річних;

- б) безоплатності користування;
- в) нарахування відсотків на основну суму податкового зобов'язання, розмір яких визначається з розрахунку 120% річної облікової ставки НБУ;
- г) визначених органом ДПС.

46. Розстрочення сплати податкового зобов'язання – це:

- а) одна з форм надання бюджетного кредиту;
- б) перенесення сплати основної суми зобов'язань на більш пізніший термін;
- в) часткове списання суми зобов'язань за форс-мажорних обставин;
- г) перенесення сплати основної суми зобов'язань на наступний податковий період.

47. Податкова застава – це :

- а) спосіб продажу активів платника податків;
- б) спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк;
- в) спосіб забезпечення вимог кредиторів;
- г) інший варіант відповіді.

48. Предметом податкової застави можуть бути:

- а) активи платника на які може бути звернене стягнення, а також майно, яке стане власністю заставодавця після виникнення права податкової застави;
- б) об'єкти державної власності;
- в) приватизаційні цінні папери;
- г) вимоги, що мають особистий характер.

49. Майно на яке може бути звернене стягнення визначається :

- а) платником податків;
- б) третьою незацікавленою особою;
- в) податковим органом;
- г) вищестоящим податковим органом.

50. Право податкової застави має пріоритет перед:

- а) будь-якими правами інших застав, які не були зареєстровані;
- б) будь-якими правами інших застав, що виникли після моменту права податкової застави;
- в) будь-якими правами інших застав, що виникли або були зареєстровані в той самий день;
- г) всі відповіді вірні;
- д) інший варіант відповіді.

51. Для узгодження операцій з активами платника призначається:

- а) арбітражний керуючий;
- б) податковий керуючий;
- в) судовий виконавець;
- г) всі відповіді вірні.

52. Продаж описаних активів здійснюється за такими напрямками:

- а) біржові торги та цільові аукціони;
- б) фондові біржі;
- в) публічна торгівля;
- г) всі відповіді вірні.

53. Податкова застава виступає видом:

- а) публічних обтяжень;
- б) забезпечувальних обтяжень;
- в) цивільних відносин платника податків з податковим органом;
- г) господарських обтяжень.

54. Активи можуть бути звільнені з-під податкової застави за запитом платника:

- а) якщо встановлено, що звичайна вартість інших активів, які залишились у податковій заставі дорівнює податковому боргу;
- б) якщо встановлено, що звичайна вартість інших активів, які залишились у податковій заставі у два і більше разів перевищує суму податкового боргу;

- якщо платник податків реалізує їх за готівку;
г) якщо платник здійснює обмін на інші подібні активи.

55. Вільне розпорядження активами, що знаходяться у податковій заставі дозволяється за умови:

- а) обміну заставних активів на подібні активи;
б) продажу активів за цінами, що не є меншими ніж звичайні виключно за грошові кошти;
в) продажу активів за цінами, що є меншими ніж звичайні без обмеження форм розрахунків;
г) не дозволяється.

56. Адміністративний арешт може бути накладено на активи терміном:

- а) до 24 годин;
б) до 48 год.;
в) до 72 год.;
г) до 96 год.

57. Через роздрібну торгівлю реалізуються товари:

- а) що швидко псуються та інші товари обсяги яких є недостатніми для проведення публічних торгів;
б) що підпадають під визначення рухоме майно;
в) що підпадають під визначення необоротні активи;
г) така реалізація не дозволяється.

58. Право податкової застави виникає у разі:

- а) неподання або несвоєчасного подання податкової декларації;
б) несплати у граничні строки суми податкового зобов'язання самостійно визначеного платником;
в) несплати у граничні терміни суми податкового зобов'язання визначеного контролюючим органом;
г) всі відповіді вірні.

59. Податковий орган зобов'язаний зареєструвати податкову заставу у випадку:

- а) коли термін дії податкової застави становить більше 5 днів;

-
- б) коли термін дії податкової застави становить більше 10 днів;
 - в) коли термін дії податкової застави становить більше 30 днів;
 - г) коли термін дії податкової застави становить більше 60 днів;
 - д) інший варіант.

60. Адміністративний арешт активів – це:

- а) виключний спосіб процедури затримання активів;
- б) виключний спосіб вилучення товарів або інших предметів відповідно до митних правил;
- в) виключний спосіб можливості погашення податкового боргу;
- г) всі відповіді вірні.

61. Державні підприємства визначають склад і черговість продажу активів:

- а) за узгодженням з органом, уповноваженим управляти його майном;
- б) за узгодженням з директором підприємства;
- в) за узгодженням з арбітражним керуючим;
- г) всі відповіді вірні.

62. Сутність податкової застави полягає у:

- а) наданні активів іншому суб'єкту господарювання;
- б) стимулюванні діяльності платника;
- в) тимчасовому обмеженні права платника податків розпоряджатися активами;
- г) всі відповіді вірні.

63. Платник податків може вільно розпоряджатися своїми активами, без узгодження з податковим органом у випадку:

- а) ліквідації об'єктів нерухомого майна;
- б) продажу інших видів відчуження майна, майнових та немайнових прав, що використовується у підприємницькій діяльності;

- в) використання коштів для здійснення прямих чи портфельних інвестицій;
- г) продаж або оренда (лізинг) нерухомого майна.

64. Стягнення коштів та продаж активів здійснюється не раніше ніж:

- а) на 10 календарний день з моменту вручення платнику податкової вимоги;
- б) на 20 календарний день з моменту вручення платнику податкової вимоги;
- в) на 30 календарний день з моменту вручення платнику податкової вимоги;
- г) на 60 календарний день з моменту вручення платнику податкової вимоги.

65. Право податкової застави поширюється:

- а) на будь-які види активів платника, які перебували в його власності у день у день виникнення такого права;
- б) на будь-які види активів платника, що надані платнику на умовах тимчасового використання;
- в) на будь-які види активів платника, що отримані на довгостроковий період;
- г) на будь-які види матеріальних активів.

66. Податкова застава рухомого майна підлягає реєстрації протягом:

- а) 5 днів з дня реєстрації відповідного рішення;
- б) 15 днів з дня реєстрації відповідного рішення;
- в) 30 днів з дня реєстрації відповідного рішення;
- г) 60 днів з дня реєстрації відповідного рішення.

67. Термін позовної давності при стягненні податкового боргу становить:

- а) 365 днів;
- б) 1095 днів;
- в) 1460 днів;
- г) не встановлено.

68. Сума надміру стягнутого мита підлягає поверненню протягом:

- а) 365 днів;
- б) 1095 днів;
- в) 1460 днів;
- г) інший варіант.

69. При закінченні строку давності податковий орган:

- а) має право розраховувати суму податкових зобов'язань тільки при проведенні податкових перевірок;
- б) має право вимагати суму податкових зобов'язань лише з дозволу судових органів;
- в) має право вимагати лише суму пені та штрафних санкцій;
- г) не має права розраховувати суму податкового зобов'язання та вимагати суму пені та штрафних санкцій.

70. Відлік строку давності при нарахуванні органами ДПС зупиняється на період, протягом якого платник податку:

- а) перебуває поза межами України;
- б) не займається господарською діяльністю;
- в) перебуває поза межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює чи є більшим за 180 днів;
- г) перебуває поза межами України, якщо такий період є безперервним та дорівнює чи є більшим за 365 днів.

71. Після закінчення строку давності активи платника, що перебували в податковій заставі:

- а) звільняються з неї;
- б) підлягають реалізації органом ДПС;
- в) підлягають адміністративному арешту;
- г) поступають в розпорядження органу ДПС.

72. У випадку встановлення судом факту здійснення злочину щодо ухилення від сплати податку:

- а) стягнення податку проводиться з дотриманням встановленого строку давності;
- б) стягнення податку проводиться без дотримання строку давності;

в) стягнення податку проводиться з дотриманням строку давності встановленого судом;

г) рішення щодо стягнення податку приймає судовий орган.

73. Строки стягнення податкового боргу встановлюються до повного його погашення у випадку:

а) якщо таке рішення приймає ДПС України;

б) якщо таке рішення приймають органи внутрішніх справ;

в) якщо таке рішення приймає господарський суд;

г) якщо таке рішення приймає господарський суд, за винятком випадку, коли борг визнаний безнадійним.

74. Повернення платникам надміру сплачених сум податкових платежів покладено на:

а) органи стягнення;

б) Державні податкові інспекції;

в) Державну податкову службу

г) органи Державного казначейства.

75. Надміру сплачена сума податку з доходів фізичних осіб підлягає поверненню платнику протягом:

а) 10 календарних днів від дня отримання декларації;

б) 30 календарних днів від дня отримання декларації;

в) 60 календарних днів від дня отримання декларації;

г) 90 календарних днів від дня отримання декларації.

76. Під безнадійним податковим боргом розуміють :

а) заборгованість, сплатити яку платник податків не може;

б) заборгованість, сплатити яку платник податків не має можливості через те, що не веде господарську діяльність;

в) заборгованість, сплатити яку платник податків не має можливості через причини економічного, соціального та юридичного характеру;

г) заборгованість, сплатити яку платник податків не може тому, що перебуває під слідством.

77. Повноваження щодо здійснення процедури списання безнадійного податкового органу надано:

- а) всім контролюючим органам;
- б) судовим органам;
- в) органам ДПС за поданням судових органів;
- г) виключно органам ДПС.

78. Якщо фізична особа визнана в судовому порядку безвісно відсутньою, з'являється, то списана заборгованість такої особи:

- а) не підлягає відновленню;
- б) підлягає відновленню у загальному порядку без дотримання строків позовної давності;
- в) підлягає відновленню у загальному порядку з дотриманням строків позовної давності;
- г) підлягає відновленню у порядку встановленому судовим органом.

79. Податкові органи здійснюють списання безнадійного податкового боргу:

- а) щомісячно;
- б) щоквартально;
- в) щорічно;
- г) в періоди встановлені керівником органу ДПС.

80. Визначені конкретні строки, протягом яких може бути проведене списання безнадійного податкового боргу:

- а) поширюються на всі види податків і зборів (обов'язкових платежів) незалежно від податкового звітного періоду;
- б) поширюються на всі види податків і зборів (обов'язкових платежів) залежно від податкового звітного періоду;
- в) залежать від видів податків і зборів (обов'язкових платежів);
- г) залежать від податкового звітного періоду.

ЛІТЕРАТУРА

1. More information on environmentally related taxes, fees and charges [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/TaxInfo.htm>
2. Paying Taxes Methodology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>
3. Taxes – France [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/france/index_en.htm
4. Taxes – Germany [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/germany/index_en.htm
5. Taxes – Italy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/italy/index_en.htm
6. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. – К. : Кондор-Видавництво, 2012. – 222 с.
7. Вишне夫斯基 В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика : моногр. / В. П. Вишневський, А. С. Веткин ; НАН України, Ін-т економіки пром-сти. – Донецьк, 2003. – 228 с.
8. Господарський процесуальний кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
9. Данілов О.Д. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: монограф. / О.Д. Данілов. – Ірпінь: Нац.ак.ДПС України, 2005. – 152 с.
10. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: проблеми правового регулювання та шляхи їх подолання / Е. С. Дмитренко // Науковий вісник Національної академії ДПА України. – 2005. – № 3 (30).
11. Долгий О. О. Структурно-галузева характеристика податкового боргу: загальнодержавний та регіональний аспекти // Збірник матеріалів науково-практичної конференції: “Бюджетно-податкова політика: теорія, практика. Проблеми”. — Ірпінь: НАДПС України, 2003. — С. 45-47.

12. Долгий О.А. мінімізація податкового боргу: економіко-правове забезпечення та організація. / О.А. Долгий, А.М. Новицький, В.І. Антипов, О.О. Долгий, А.М.Леміш, В.С.Гаргуша, В.А. Форостовець / Навч. посібник за заг. ред. В.І. Антипова та О.А. Долгого. – К.: «Вечірній Коростень». – 2005. – 208 с.

13. Закон України "Про виконавче провадження" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

14. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

15. Кримінальний кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

16. Кримінально-процесуальний кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

17. Мельник В. М. Податковий борг в Україні: причини виникнення та методи скорочення / В. М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України (економіка, право): НАДПСУ. – 2006. – № 3(34). – С. 74-81.

18. Митний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

19. Наказ ДПА України від 17.12.10 р. № 9533 «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

20. Наказ ДПА України № 276 від 18.07.2005 р. «Про затвердження Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0843-05>

21. Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1033 «Про затвердження Положення про умови і порядок проведення конкурсів з визначення уповноважених бірж з продажу майна, що перебуває у

податковій заставі». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

22. Наказ ДПА України від 24.12.10 № 1037 «Про затвердження Порядку направлення органами державної податкової служби податкових вимог платникам податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

23. Наказ ДПА України від 24.12.10 р. «№ 1040 Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

24. Наказ ДПА України від 24.12.10 р. № 1035 «Про затвердження Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

25. Наказ ДПА України від 24.12.10 р. № 1036 «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

26. Наказ ДПА України від 24.12.10 р. № 1039 «Про затвердження Положення про проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

27. Наказ ДПА України від 24.12.2010. № 1034 «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1429-10>

28. Наказ ДПС від 05.01.2012р. №12.України «Про запровадження моніторингу застосування процедур стягнення податкового богу» від 05.01.2012р. №12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

29. Наказ ДПС України від 24.12.10 № 1042 «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

30. Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, ДПА України від 21.12.2010 р. № 974/1597/499 «Про затвердження Порядку взаємодії органів

державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1386-10>

31. Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463 с. (С.193-204).

32. Налоговый Кодекс РФ 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vladrieltor.ru/nalkodeks>

33. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.]. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

34. переробл. і доповн. - К. : Знання, 2012. – 687 с.

35. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

36. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua

37. Податова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посібн. / під ред. д-ра економ. наук, проф. Іванова Ю.Б., д-ра економ. наук, проф. Майбурова І. А. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

38. Порядок повернення коштів, помилково або надмірно зарахованих до державного та місцевих бюджетів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0530-08>

39. Постанова КМ України від 27.12.10 № 1231 «Про затвердження Порядку списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

40. Постанова КМ України від 27.12.10 № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність

загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

41. Постанова КМ України від 27.12.10 № 1237 «Про затвердження Порядку надіслання органам державної податкової служби подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків та інформації про скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання, а також форми зазначеного подання». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

42. Постанова КМ України від 29.12.10 № 1239 «Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання майна». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

43. Постанова КМ України від 29.12.10 № 1244 «Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

44. Програма модернізації Державної податкової служби України: проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

45. Реформирование налоговых система: теория, методология и практика: моногр. / под. ред. И.А.Майбурова, Ю.Б. Иванова, А.И.Крисоватого. – К.: Кондор, 2011. – 352 с.

46. Смит А. Исследование о природе и причинах богатств народов : кн. первая / А. Смит. – М. : Ось-89, 1997. – 256 с.

47. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики: монографія / під ред. А.І.Крисоватого. – Тернопіль: Вектор, 2012. – 356 с.

48. Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес : (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : моногр. / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.

49. Фінанси : підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – 2-ге вид.

50. Цивільний процесуальний кодекс України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за видами порушень податкового законодавства

Вид порушення	Розмір штрафу	Примітки
1. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби		
1.1. Неподання у строки та у випадках, передбачених Податковим кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	- на самозайнятих осіб - 170 грн.; — на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, - 510 грн.	-
1.2. У разі неусунення порушень, зазначених у п.1.1 або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення	— на самозайнятих осіб - 340 грн.; — на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, - 1020 грн.	-
2. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків		
2.1. Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	340 грн.	Застосовується за кожний випадок неподання або затримки
2.2. Здійснення банками або іншими	10 відсотків суми усіх	-

фінансовими установами видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 грн.	
2.3. Неповідомлення фізичними особами - підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку	340 грн.	Застосовується за кожний випадок неповідомлення
3. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків		
3.1. Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків	85 грн.	-
3.2. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, зазначене у п.3.1.	170 грн.	-
3.3. Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку	510 грн.	-
3.4. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, зазначене у п.3.3.	1020 грн.	-
3.5. Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з	170 грн.	-

використання недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пп.3.3., 3.4.		
4. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності		
4.1. Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків)	170 грн.	Застосовується за кожне таке неподання або несвоєчасне подання
4.2. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за порушення, зазначене у п.4.1.	1020 грн.	Застосовується за кожне таке неподання або несвоєчасне подання
4.3. Невиконання платником податків вимог, передбачених Податковим кодексом, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності	5 відсотків від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати)	При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи не застосовуються
5. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи		
5.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених Податковим кодексом	510 грн.	-
5.2. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за порушення, зазначене у п.5.1.	1020 грн.	-

6. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем		
6.1. Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені Податковим кодексом	50 відсотків ставки єдиного податку	
7. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання		
7.1. У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків	25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	Крім випадку коли 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
7.2. При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування	50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	-
7.3. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів,	суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню застосування податкової пільги	Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування

передбачених пп. 7.1., 7.2.		
8. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби		
8.1. Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з Податковим кодексом	вартість відчуженого майна	-
9. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення порядку отримання та використання торгового патенту		
9.1. Порушення порядку використання торгового патенту	збір на один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг - збір на один квартал)	-
9.2. Здійснення діяльності без отримання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту (крім діяльності у сфері розваг)	подвійний розмір збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць	-
9.3. Здійснення реалізації товарів без отримання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання	п'ятикратний розмір збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік	-
9.4. Здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання	подвійний розмір збору за весь строк такої діяльності	-
9.5. Здійснення діяльності у сфері розваг без отримання відповідного торгового патенту або з порушенням порядку його використання	восьмикратний розмір збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал	-
9.6. Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання сум збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, в	50 відсотків ставок збору	-

порядку та у строки, визначені Податковим кодексом		
10. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення правил сплати (перерахування) податків		
10.1. При затримці сплати узгодженої суми грошового зобов'язання до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	10 відсотків погашеної суми податкового боргу	-
10.2. При затримці сплати узгодженої суми грошового зобов'язання більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання	20 відсотків погашеної суми податкового боргу	-
11. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати		
11.1. Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	платник податку - отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу
11.2. Ті самі дії, що зазначені у п.11.1, вчинені повторно протягом 1095 днів	50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	-
11.3. Дії, передбачені п. 11.1, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше	75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	-
12. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби		
12.1. Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, визначеного Податковим кодексом, органам державної податкової служби	170 грн.	-
12.2. Ті самі дії, що зазначені у п.12.1, вчинені протягом року після застосування штрафу	340 грн.	-

* 1 - подання для виставлення податкової вимоги.

2 - подання для здійснення заходів стягнення.

Суми податкового боргу, визначені в цьому поданні, підлягають сплаті на рахунок одержувача

(номер рахунка)

_____, в установі банку _____ МФО _____

(назва одержувача)

Керівник (заступник керівника)

(назва контролюючого органу)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М. П.

Виконавець, телефон _____

Подання отримав _____

(посада)

"__" _____ 20__ р.

(підпис)

ініціали та прізвище)

Додаток Б 2

Додаток
до Порядку

ІНФОРМАЦІЯ
про скасування або зміну суми нарахованого грошового зобов'язання
від "___" _____ 20__ р. N _____

_____ (назва контролюючого органу та його адреса)

повідомляє _____

_____ (назва органу державної податкової служби та його адреса)

що згідно з _____

_____ (назва, номер та дата документа, на підставі якого скасовано або змінено суму нарахованого грошового зобов'язання)
грошове зобов'язання, нараховане _____

_____ (найменування юридичної особи - платника податків або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податків, код згідно з ЄДРПОУ або податковий номер, реєстраційний номер облікової картки або серія та номер паспорта*)

скасовано (змінено), у зв'язку з чим просимо припинити (у разі скасування) здійснення _____ заходів

(непотрібне) _____ викреслити)

з погашення податкового боргу платника податків, які застосовуються до нього відповідно до законодавства на підставі подання від "___" _____ 20__ р. N _____.

Керівник (заступник керівника)

_____ (назва контролюючого органу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

М. П.

Виконавець, телефон _____

Інформацію про скасування (зміну) суми нарахованого грошового зобов'язання отримав:

_____ (посада)

"___" _____ 20__ р.

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

* Для фізичних осіб - платників податків, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті.

Додаток В 1**Додаток 1**

до Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого

АКТ**про перешкоджання платником податків виконанню повноважень податкового керуючого**

від _____ 20__ року № _____

Я, податковий керуючий, _____,

(прізвище, ім'я, по батькові)

призначений наказом _____ від „_” ____ 20_ року № __,

(найменування органу державної податкової служби)

підтверджую

факт

перешкоджання

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

виконанню повноважень, визначених Податковим кодексом України, зокрема:

_____ (зазначаються дії, вчинені платником податків, наприклад: недопущення на територію платника податків; ненадання або несвоєчасне надання необхідних документів; надання недостовірної інформації та інші дії)

Податковий керуючий _____

(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Додаток В 2**Додаток 2**

до Порядку призначення та звільнення, а також
функції та повноваження податкового
керуючого

РІШЕННЯ**щодо дострокового скасування зупинення видаткових операцій на рахунках
платника податків**

від _____ 20__ року № _____

Я, податковий керуючий, _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

призначений наказом _____ від „_” ____ 20_ року №____,
(найменування органу державної податкової служби)

підтверджую _____ факт _____ виконання

_____,
(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або
реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер
паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються
від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

законних вимог податкового керуючого, передбачених Податковим кодексом
України, і відповідно до пункту 91.4 статті 91 розділу II Податкового кодексу
України прийняв це рішення, яке є підставою для дострокового скасування
зупинення видаткових операцій на рахунках цього платника податків та
направляю це рішення банкам, іншим фінансовим установам, які обслуговують
такого платника податків.

Податковий керуючий _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Додаток К 1

(найменування платника податків, код за ЄДРПОУ)

(місцезнаходження)

ПОВІДОМЛЕННЯ
про визначення додатковим джерелом погашення
податкового боргу дебіторської заборгованості платника
податків

м. _____ " __ " _____ 20__ року

(найменування органу державної податкової служби)

повідомляє, що заходи з продажу майна платника податків не привели до повного погашення суми податкового боргу, та визначає, що додатковим джерелом погашення податкового боргу на підставі пункту 87.5 статті 87 та пункту 95.22 статті 95 розділу II Податкового кодексу України

(найменування платника податків, що має податковий борг)

є дебіторська заборгованість, строк погашення якої настав та право вимоги якої переводиться на орган державної податкової служби у рахунок погашення податкового боргу.

Керівник (заступник керівника)
органу державної податкової
служби

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

М. П.

Додаток К 2

 (найменування платника податків,
 код за
 ЄДРПОУ)

 (місцезнаходження)

ПОВІДОМЛЕННЯ
про переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника
податків на органи державної податкової служби

м. _____ "___" _____ 20__ року

 (найменування органу державної податкової служби)
 повідомляє, що відповідно до пункту 87.5 статті 87 та пункту 95.22 статті 95
 розділу II Податкового кодексу України

 (найменування платника податків)

право грошової вимоги відповідно до договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника податків на органи державної податкової служби від "___" _____ 20__ року N ____ переведено на орган державної податкової служби.

За даними бухгалтерського (аналітичного) обліку платника податків дебіторська заборгованість становить

 (сума словами)

Керівник (заступник керівника)
 органу державної податкової
 служби

 (підпис)

М. П.

 (прізвище, ім'я, по
 батькові)

Додаток К 3

(найменування платника податків, код за ЄДРПОУ)

(місцезнаходження)

ПОВІДОМЛЕННЯ
про надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення дебіторської заборгованості

м. _____

"__" _____ 20__ року

(найменування органу державної податкової служби)
повідомляє, що за рахунок стягнення дебіторської заборгованості відповідно до пункту 87.5 статті 87 та пункту 95.22 статті 95 розділу II Податкового кодексу України

(найменування платника податків)
до бюджету в рахунок погашення податкового боргу надійшло

(сума словами)

Керівник (заступник керівника)
органу державної податкової
служби

(підпис)

М. П.

(прізвище, ім'я, по
батькові)

Додаток К 4

_____ (найменування юридичної особи, код за ЄДРПОУ)

_____ (місцезнаходження)

ПОВІДОМЛЕННЯ

про визначення джерелом погашення податкового боргу платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом, майна юридичної особи філії, відокремленого підрозділу

м. _____ "___" _____ 20__ року

_____ (найменування органу державної податкової служби) повідомляє, що у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом

_____ (найменування філії, відокремленого підрозділу) відсутнє майно, достатнє для погашення його податкового боргу у розмірі

_____ (сума словами) а тому відповідно до пункту 87.6 статті 87 розділу II Податкового кодексу України джерелом погашення податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи

_____ (найменування юридичної особи, код за ЄДРПОУ) на яке може бути звернено стягнення згідно з Податковим кодексом України.

Керівник (заступник керівника) органу державної податкової служби

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

М. П.

Додаток Л1

Зразок

Штамп органу державної податкової служби

**РІШЕННЯ
про опис майна у податкову заставу**

Я, _____
(посада, _____ прізвище _____ та _____ ініціали)

відповідно до статті 89 розділу II Податкового кодексу України вирішив/ла здійснити опис майна, що перебуває у власності (господарському віданні або оперативному управлінні) платника податків

_____ ,
(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний _____ номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, _____ які _____ через _____ свої _____ релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки _____ платника _____ податків))

а у разі, якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша суми податкового боргу, - також того майна, права власності на яке він набуде у майбутньому.

Керівник (заступник керівника)

органу

державної податкової служби

(підпис)_____
(прізвище та ініціали)

М. П.

_____ 20__ року

Додаток Л2

ЗАТВЕРДЖУЮ

Начальник (заступник начальника)

(найменування органу державної
податкової служби)_____
(підпис) (прізвище та ініціали)_____
(дата) _____ 20__ року**АКТ
опису майна**

від _____ 20__ року

Я, податковий керуючий _____,
(прізвище _____ та _____ ініціали)
призначений наказом _____
(найменування органу державної податкової служби)

від _____ 20__ року N _____, на підставі рішення начальника (заступника
начальника)

(найменування органу державної податкової служби)

від _____ 20__ року N _____ про опис майна у податкову заставу платника
податків _____,
(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або
реєстраційний _____ номер
облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних
осіб, які через свої релігійні
переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової
картки платника податків))

керуючись нормами Податкового кодексу України,

1) провів опис такого майна

№ з/п	Найменування майна (з детальною характеристикою кожного предмета: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо)	Кількість	Одиниця виміру	Вартість, грн. одиниці усього
-------	--	-----------	-------------------	----------------------------------

Разом

X

Усього на загальну суму _____ гривень _____ копійок;

2) підтверджую відсутність на день складення цього акта майна, що може бути описано у податкову заставу.

Податковий керуючий

(підпис)_____
(ініціали та прізвище)Платник податків
(представник платника
податків)_____
(підпис)_____
(ініціали та прізвище)

Інші залучені особи

(підпис)_____
(ініціали та прізвище)

Цей документ складено у ____ примірниках.

М. П.

__ _____ 20__ року

Центральний орган державної податкової служби

(найменування органу державної податкової служби)

**ЖУРНАЛ
реєстрації актів опису майна
Найменування
платника
податків
(прізвище,
ім'я, по
батькові), код
за ЄДРПОУ,
або
реєстраційний**

№ з/п	№ та дата акта опису майна	№ реєстраційного номера облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта*	Прізвище та ініціали, посада особи, що проводила опис	Загальна вартість описаного майна, грн.	Особливі відмітки
1	2	3	4	5	6

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків.

Додаток Л 4**АКТ****Відмови платника податків від опису майна у податкову заставу**

від _____ 20__ року N _____

Я, податковий керуючий, _____,

(прізвище та ініціали податкового керуючого)

підтверджую, що платник податків

(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер

облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні

переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

за наявності законодавчих підстав відмовив у здійсненні опису майна у податкову заставу та/або не надав документи, необхідні для такого опису.

Податковий керуючий

(підпис)_____
(прізвище та ініціали)

М. П.

_____ 20__ року

**РІШЕННЯ
про складення актів**

У зв'язку з настанням такої обставини (непотрібне викреслити):

- 1) складення акта опису майна у податкову заставу;
- 2) складення акта про відсутність майна платника податків, що може бути описано у податкову заставу;
- 3) погашення податкового боргу в повному обсязі

прийнято це рішення, яке відповідно до статті 89 розділу II Податкового кодексу України є підставою для поновлення видаткових операцій на рахунках платника податків

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

Податковому керуючому _____,
(прізвище та ініціали)
призначеному наказом від _____ N _____, направити це рішення банкам та іншим фінансовим установам.

Керівник (заступник керівника)
органу
державної податкової служби

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М. П.

_____ 20__ року

Додаток Л 7

Штамп органу державної податкової служби _____
 (найменування юридичної особи або
 прізвище та ініціали фізичної особи)

 (місцезнаходження або місце
 проживання)

 (код за ЄДРПОУ, або реєстраційний
 номер облікової картки платника
 податків, або серія та номер паспорта*)

ПОВІДОМЛЕННЯ

_____ (найменування органу державної податкової служби)

повідомляє, що на підставі пункту 93.1 статті 93 розділу II Податкового кодексу України _____ все _____ майно

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

звільняється з-під податкової застави.

Керівник (заступник керівника) _____
 органу державної податкової служби _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

М. П.

Перший примірник повідомлення отримано:

_____ (посада особи, яка отримала повідомлення) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ 20__ року
 _____ (дата отримання повідомлення)

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків.

Додаток Л 8

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків *)

**ПОВІДОМЛЕННЯ
про проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке
перебуває у податковій заставі**

від " __ " _____ 20__ року № _____

_____ (найменування органу державної податкової служби та його місцезнаходження) повідомляє про проведення " __ " _____ 20__ року перевірки стану збереження майна _____

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків*) яка проводиться на підставі пункту 91.3 статті 91 розділу II Податкового кодексу України.

На перевірку направляється _____,
(прізвище та ініціали податкового керуючого)

який відповідно до наказу _____
(найменування органу державної податкової служби)

від " __ " _____ 20__ року №__ призначений податковим керуючим _____

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ або реєстраційний номер облікової картки платника податків *)

Керівник органу державної
податкової служби

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

М. П.

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зазначаються серія та номер паспорта.

Додаток Л 9

АКТ
про проведення перевірки стану збереження майна платника податків, яке
перебуває у податковій заставі
від „__” _____ 20__ року № ____

За результатами проведеної _____
(найменування органу державної податкової служби)
перевірки стану збереження майна _____
(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ або
реєстраційний номер облікової картки платника податків*)

встановлено таке: _____

(зміст з посиланням на пункти та статті законодавчих актів)

У разі встановлення порушення вказується його зміст, а також наводиться перелік майна, яке було відчужено.

Акт складається у двох примірниках.

Податковий керуючий

(підпис)

(прізвище та ініціали)

* Для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зазначаються серія та номер паспорта.

Додаток Л 10**Додаток 1**

до Порядку призначення та звільнення, а
також функції та повноваження
податкового керуючого

АКТ**про перешкоджання платником податків виконанню повноважень
податкового керуючого**

від _____ 20__ року № _____

Я, податковий керуючий, _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

призначений наказом _____ від „_” ____ 20_ року № ____,
(найменування органу державної податкової служби)

підтверджую _____ факт _____ перешкоджання

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

виконанню повноважень, визначених Податковим кодексом України, зокрема:

_____ (зазначаються дії, вчинені платником податків, наприклад: недопущення на територію платника податків; ненадання або несвоєчасне надання необхідних документів; надання недостовірної інформації та інші дії)

Податковий керуючий _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Додаток Л 11**Додаток 2**

до Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого

РІШЕННЯ**щодо дострокового скасування зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків**

від _____ 20__ року № _____

Я, податковий керуючий, _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

призначений наказом _____ від „_” ____ 20_ року № ____,
(найменування органу державної податкової служби)

підтверджую _____ факт виконання _____

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

законних вимог податкового керуючого, передбачених Податковим кодексом України, і відповідно до пункту 91.4 статті 91 розділу II Податкового кодексу України прийняв це рішення, яке є підставою для дострокового скасування зупинення видаткових операцій на рахунках цього платника податків та направляю це рішення банкам, іншим фінансовим установам, які обслуговують такого платника податків.

Податковий керуючий _____
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Додаток М 1

Керівнику (його заступнику)

(орган _____
державної податкової служби)**ЗВЕРНЕННЯ
про застосування адміністративного
арешту майна платника податків**

"__" _____ 20__ року

Я, _____
(повна назва посади та підрозділу працівника органу державної податкової служби)
_____, розглянувши
матеріали _____

що підтверджують наявність обставин(и), передбачених(ої) пунктом 94.2 статті 94
розділу II Податкового кодексу України (далі - Кодекс):

(вказати словами обставину або кілька обставин, повне найменування (прізвище, ім'я,
по батькові) платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, а
саме: код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або
серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні переконання
відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника
податків)) _____,
керуючись статтею 94 розділу II Кодексу,
прошу застосувати _____ адміністративний арешт майна
(повний або умовний)

(найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, код за ЄДРПОУ, або
реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта
(для фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття
реєстраційного номера облікової картки платника податків))

Додатки (матеріали, що підтверджують наявність обставин(и), передбачених(ої)
пунктом 94.2 статті 94 розділу II Кодексу):

1. _____
(назва документа, кількість аркушів)
2. _____

_____ органу _____
(керівник підрозділу державної податкової служби) (особистий підпис) (ініціали, прізвище)

РІШЕННЯ
про застосування адміністративного арешту майна платника податків

_____ "___" _____ 20__ року
(орган державної податкової служби)

Я, _____
(повна назва посади, прізвище, ім'я та по батькові керівника органу державної податкової служби

_____ (його заступника))
розглянувши звернення та додані до нього матеріали підрозділу органу державної податкової служби _____
(повна назва підрозділу органу державної податкової служби)

про застосування адміністративного арешту майна платника податків _____

_____ (найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

_____ на підставі яких були з'ясовані обставини, передбачені пунктом 94.2 статті 94 розділу II Податкового кодексу України

_____ (вказати обставину або кілька обставин)

ВИРІШИВ:

1. Застосувати _____ адміністративний арешт майна платника податків
(повний або умовний)

_____ (найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

_____ що перебуває (розміщене, зберігається) _____
(вказати точне місцезнаходження майна -

_____ приміщення, адреса тощо)

2. Надіслати рішення з вимогою _____
(зміст вимоги та повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків,

_____ якому надсилається рішення, а саме: код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

_____ (керівник органу державної податкової служби)

_____ (особистий підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Час прийняття рішення "___" год. "___" хв.

Додаток М 3

ПРОТОКОЛ
про застосування адміністративного арешту майна платника
податків

"__" _____ 20__ року

_____ (найменування органу державної податкової служби, повна назва посади, прізвище, ім'я та _____ по _____ батькові)

на підставі Рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків від "__" _____ 20__ року (далі - арешт майна) платника податків _____

_____ (найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, код за ЄДРПОУ, або реєстраційний _____ номер _____ облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні _____ переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

керуючись підпунктом 94.2 статті 94 розділу II Податкового кодексу України, за участю понятих

_____ (прізвище, ім'я, по батькові та місце проживання понятих)

_____, у _____ присутності

_____ (найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків, код за ЄДРПОУ, або реєстраційний _____ номер _____ облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через релігійні _____ переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

_____, а також у _____ разі _____ необхідності _____ спеціаліста _____ (оцінювача)

провів опис майна, що міститься _____ (вказати адресу, де _____ проводиться опис майна)

Перед початком опису всім присутнім пред'явлено рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків від "__" _____ 20__ року.

Платнику податків або його представникам роз'яснено їх право бути присутнім при всіх діях працівника органу державної податкової служби, що проводить арешт майна, і робити заяви з приводу тих чи інших дій; давати пояснення по суті арешту майна; знати про порядок застосування арешту майна; заявляти клопотання; подавати скарги на дії працівника органу державної податкової служби, яка проводить арешт майна у порядку,

передбаченому пунктом 94.11 статті 94 розділу II Податкового кодексу України; робити письмові зауваження за змістом протоколу; особисто ознайомитися із складеним протоколом.

Понятим роз'яснено їх право знати, для участі в провадженні яких дій їх запрошено, на підставі якого документа зазначені дії здійснюються, а також робити зауваження з приводу арешту майна.

Зауваження понятих, платника податків або його представників підлягають занесенню до протоколу.

Спеціалісту _____ роз'яснено його право звертатися з дозволу працівника органу державної податкової служби, що проводить арешт майна, із запитаннями до осіб, які є власниками або у володінні, користуванні, розпорядженні яких перебуває зазначене майно; робити заяви з приводу оцінки майна.

Усього описано майна на суму _____
(вказати _____ суму _____ словами)

згідно з описом, що додається.

1. Опис розпочато о __ год. __ хв., закінчено о __ год. __ хв.

№ з/п	Назва та опис предметів, їх індивідуальні ознаки	Одиниця виміру	Кількість	Ціна за одиницю (грн)*	Загальна вартість (грн)*	Особливі примітки

На описане майно застосовано _____ арешт.
(повний або умовний)

2. Порядок збереження описаного майна _____

Опис предметів проведено правильно. Усе викладене в протоколі підтверджуємо:

Працівник органу державної податкової служби, що склав протокол _____

Підписи понятих:

1. _____

2. _____

Спеціаліст (оцінювач)

3. _____

Підпис платника податків, його представників _____

Копію протоколу отримав _____

(дата і підпис)

* Зазначені графи заповнюються у разі присутності оцінювача.

Додаток М 5

ЗАТВЕРДЖЕНО
 постановою Кабінету Міністрів
 України
 від 29 грудня 2010 р. N 1239

000 001*

ПРОТОКОЛ
про тимчасове затримання майна

_____ 20__ р.
 (назва населеного пункту)

_____ по батькові
 (найменування посади та звання, прізвище, ім'я та по
 службової (посадової) особи, яка провела затримання)

_____ затримання майна,
 (найменування підприємства, установи, організації, де проводиться
 якщо таке затримання здійснюється на їх території)

згідно з пунктом 94.7 статті 94 Податкового кодексу України за участю понятих

_____ перебування)
 (прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання та місце

оцінювача (у разі потреби) _____

_____ посади;
 (прізвище, ім'я, по батькові, місце роботи, найменування

документи, _____ що підтверджують повноваження)

затримав і вилучив майно _____

_____ (яких)
 (прізвище, ім'я, по батькові особи (осіб), у якої

вилучається майно, рік та місце народження, місце роботи, найменування посади,

_____ документ,
 місце проживання та місце перебування; пред'явлений

_____ наявності)
 що посвідчує особу, його назва, серія, номер і ким виданий (за

Перед проведенням опису майна роз'яснено права:

особі (особам), у якої (яких) вилучається майно: знати причини та наслідки тимчасового затримання майна; подавати в порядку, передбаченому законодавством, скарги на дії службової (посадової) особи, яка проводить затримання; давати пояснення, робити заяви, подавати щодо змісту протоколу зауваження, які підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього; особисто ознайомитися з протоколом та підписати його; бути присутнім (присутніми) при всіх діях службових (посадових) осіб, пов'язаних із затриманням та вилученням майна;

понятим: знати, для участі у провадженні яких дій їх запрошено; на підставі якої норми закону проводиться затримання майна; подавати зауваження щодо дій, пов'язаних із затриманням майна, що підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього;

оцінювачу (у разі його участі): звертатися із запитаннями, пов'язаними з оцінкою майна, до особи (осіб), у якої (яких) вилучається майно, а також робити заяви щодо їх оцінки.

Особі (особам), у якої (яких) вилучається майно, роз'яснено обов'язок - не перешкоджати виконанню службовими (посадовими) особами обов'язків у процесі затримання і вилучення майна, а понятим та оцінювачу (у разі його участі) - обов'язок засвідчити відповідність записів у протоколі виконаним діям.

Опис розпочато о ___ год. ___ хв.

Закінчено о ___ год. __ хв.

Порядковий номер	Назва та опис майна, його індивідуальні (родові) ознаки	Одиниця виміру	Кількість	Ціна за одиницю вилученого майна, гривень	Загальна вартість вилученого майна, гривень	Особливі примітки
------------------	---	----------------	-----------	---	---	-------------------

(у разі наявності додатка

зробити посилання на цей додаток)

Усього описано майна (у тому числі зазначеного у додатку) на суму

(словами)

Примітка. У разі потреби опис майна за зазначеною формою викладається в окремому додатку до протоколу, який є невід'ємною частиною протоколу та підписується тими самими особами, які підписують протокол.

Причини затримання майна _____

(конкретні законодавчі норми, які було порушено)

Порядок збереження затриманого майна та його охорони _____

Пояснення, скарги, заяви та зауваження щодо затримання майна

(вказати ким, які пояснення, скарги, заяви чи зауваження зроблено;

у разі коли пояснення, скарги, заяви, зауваження додаються

до протоколу, зробити відповідну позначку)

Опис майна проведено правильно. Все викладене у протоколі підтверджуємо:

поняті

(прізвище, підпис)

оцінювач (у разі його участі)

(прізвище, підпис)

особа (особи), у якої (яких)
вилучено описане майно (у разі
присутності)

(прізвище, підпис)

Службова (посадова) особа, яка
склала протокол

(прізвище, підпис)

(прізвище, підпис)

Копію протоколу N ___ та додаток до нього на ___ арк. (за його наявності)
отримав(ли) _____

(дата і підпис)

* Умовний номер присвоюється бланку протоколу про тимчасове затримання майна, що виготовляється та обліковується згідно з порядком виготовлення номерних бланків, передбачених інструкцією з діловодства відповідного органу.

Додаток М 6

РІШЕННЯ

про накладення адміністративного арешту майна згідно з пунктом 94.7 статті 94 розділу II Податкового кодексу України

_____ (найменування державної податкової _____ "___" _____ 20__ року служби)

Я, _____ (повна назва посади, прізвище, ім'я та по батькові керівника (його заступника) органу державної

_____ податкової _____ служби) розглянувши протокол від "___" _____ 20__ року N ___ про тимчасове затримання майна, складений _____ (повна назва посади службової (посадової) особи, що склала протокол про тимчасове

_____ затримання майна, її прізвище, _____ ініціали)

_____ на підставі якого були підтверджені факти порушення чинного законодавства, передбачені підпунктом 94.7 статті 94 розділу II Податкового кодексу України:

_____ (вказати порушення або кілька порушень)

ВИРІШИВ:

1. Накласти тимчасовий адміністративний арешт майна _____

_____ (власник майна, посадові особи платника податків, майно якого підлягає арешту, їх

_____ представники _____ тощо)

що міститься _____ (вказати точне місцезнаходження майна - приміщення, адреса тощо)

_____ на загальну суму _____ гривень. (сума словами)

2. Вручити рішення про накладення адміністративного арешту майна _____

_____ (особі

_____ (особам), у володінні, розпорядженні або користуванні якої (яких) перебуває таке майно)

_____ (керівник податкового _____ (прізвище, ініціали) органу) _____ (особистий підпис)

Час прийняття рішення "___" годин "___" хвилин

Рішення отримав _____ (прізвище, ініціали) _____ (особистий підпис) "___" _____ 20__ рік

ЖУРНАЛ**реєстрації протоколів тимчасового затримання майна**

N з/п	Номер, дата та час складання протоколу про тимчасове затримання майна	Прізвище, ім'я, по батькові, посада, номер службового посвідчення службової (посадової) особи, що склала протокол	Загальна вартість (грн) затриманого майна	Підпункт, пункт, стаття законодавчого акта, що порушені	Номер, дата та час винесення рішення про накладення адміністративного арешту майна (або відмову)	Особливі відмітки (якщо відмовлено, то зазначити мотиви такої відмови)
----------	---	---	---	---	--	--

Додаток Н 1

Відбиток штампу органу
державної податкової служби

РІШЕННЯ N ____
від ____ 20__ р.
про погашення усієї суми податкового боргу

Я, _____
(найменування посади, прізвище та ініціали)

відповідно до Податкового кодексу України та на підставі рішення суду від "___"
_____ 20__ р. N _____ вирішив здійснити погашення усієї суми податкового
боргу шляхом стягнення готівки, яка належить платнику податків

(найменування платника податків, код згідно з ЄДРПОУ)

Начальник (заступник начальника)
органу державної податкової служби

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М. П.

Додаток Н 2

_____ (найменування органу державної податкової служби)

АКТ N _____

про вилучення готівки у рахунок погашення податкового боргу платника податків від _____ 20__ р.

Відповідно до пункту 95.4 статті 95 Податкового кодексу України та на підставі рішення суду від "___" _____ 20__ р. у справі N _____ мною _____

_____ (найменування посади, прізвище та ініціали посадової особи

органу державної податкової служби)

у присутності _____

_____ (найменування посади, прізвище та ініціали матеріально відповідальної особи)

_____ проведено опис та вилучення готівки _____

_____ (найменування платника податків,

код згідно з _____ ЄДРПОУ)

на загальну суму _____ гривень (або найменування іншої валюти),

а саме: _____

(словами)

Номинал / Валюта	Кількість	Сума
------------------	-----------	------

Підлягає спрямуванню на погашення податкового боргу платника _____ гривень (або найменування

(словами)

іншої валюти) _____ копійок.

Залишок готівки становить _____ гривень

(словами)

(або найменування іншої валюти) _____ копійок.

Опис готівки провели:

_____ (ініціали та прізвище посадової особи)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище матеріально відповідальної особи)

_____ (підпис)

Акт складено у двох примірниках. Один примірник акта одержав(ла)

_____ (ініціали та прізвище матеріально відповідальної особи)

_____ (підпис)

Додаток Н 3

Відбиток
державної податкової служби

штампу

органу

РІШЕННЯ N ____
від ____ 20__ р.
про погашення усієї суми податкового боргу

Я, _____
(найменування посади, прізвище та ініціали)

_____ ,
відповідно до Податкового кодексу України та на підставі рішення суду від " __ "
_____ 20__ р. N _____ вирішив здійснити погашення усієї суми
податкового боргу шляхом продажу майна платника податків, яке перебуває у
податковій заставі,

_____ ,
(найменування платника податків, код згідно з ЄДРПОУ)

Начальник (заступник начальника)
органу державної податкової служби

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М. П.

Додаток Н 4

ЗАТВЕРДЖУЮ
Начальник (заступник начальника)

(найменування органу державної
податкової служби)

АКТ
переоцінки майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі,
для продажу на біржових торгах

від _____ 20__ року

Комісія у складі податкового керуючого _____,
(прізвище та ініціали)
призначеного наказом _____
(найменування органу державної податкової служби)
від _____ 20__ року № _____, та _____ представника

_____ (найменування товарної біржі, код за ЄДРПОУ, її місцезнаходження)
в особі _____,

(посада, прізвище та ініціали)

провела першу, другу переоцінку майна, переданого за актом приймання-передачі від
(непотрібне викреслити)

_____ 20__ року № _____, що належить _____
(найменування платника податків, код за ЄДРПОУ, місцезнаходження)

№ з/п	Назва майна (з детальною характеристикою кожного предмета: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо)	Кількість	Одиниця виміру	Вартість майна за актом приймання-передачі майна, гривень		Вартість майна після переоцінки, гривень	
				одиниці	усього	одиниці	усього

Усього _____ гривень _____ копійок
(словами)

Сума переоцінки _____ гривень _____ копійок
(словами)

у тому числі зменшується:

винагорода біржі на _____ гривень _____ копійок,

сума, яка підлягає перерахуванню до бюджету, на _____ гривень _____ копійок.

Цей акт складено в _____ примірниках.

Члени комісії:

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток Н 5

ЗАТВЕРДЖУЮ
 Начальник (заступник начальника)

 (найменування органу державної
 податкової служби)

АКТ

переоцінки майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, під час продажу
 через організації роздрібною торгівлі

від _____ 20__ року

Комісія у складі податкового керуючого _____
 (прізвище та ініціали)
 призначеного наказом _____
 (найменування органу державної податкової служби)
 від _____ 20__ року № _____, та представника

(найменування організації роздрібною торгівлі, код за ЄДРПОУ, її місцезнаходження)
 в особі _____

(посада, прізвище та ініціали)

провела першу, другу, третю переоцінку майна, переданого за актом приймання-передачі
 (непотрібне викреслити)

від _____ 20__ року № _____, що належить

(найменування платника податків, код за ЄДРПОУ, місцезнаходження)

№ з/п	Назва майна (з детальною характеристикою кожного предмета: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо)	Кількість	Одиниця виміру	Вартість майна за актом приймання-передачі майна, гривень		Вартість майна після переоцінки, гривень	
				одиниці	усього	одиниці	усього

Усього _____ гривень _____ копійок
 (словами)

Сума переоцінки _____ гривень _____ копійок
 (словами)

у тому числі зменшується:

винагорода організації роздрібною торгівлі на _____ гривень _____ копійок;

сума, яка підлягає перерахуванню до бюджету, на _____ гривень _____ копійок.

Цей акт складено в ____ примірниках.

Члени комісії:

 (підпис)

 (ініціали та прізвище)

 (підпис)

 (ініціали та прізвище)

Додаток Н 6

ЗАТВЕРДЖУЮ
Начальник (заступник начальника)

(найменування органу державної
податкової служби)

(підпис) _____
(ініціали та прізвище)
_____ 20__ року

АКТ

**приймання-передачі майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, під час
продажу через організації роздрібно торгівлі
від _____ 20__ року**

Податковий керуючий _____,
(прізвище та _____ ініціали)
призначений наказом _____
(найменування органу державної податкової служби)
від _____ 20__ року № _____, керуючись статтею 95 Податкового кодексу України, передає,
а

_____ (найменування організації роздрібно торгівлі, код за ЄДРПОУ, її місцезнаходження)

в _____ особі _____
(посада, прізвище та ініціали)
приймає на реалізацію перелічене нижче майно, що належить

_____ (найменування платника податків, код за ЄДРПОУ, місцезнаходження)

№ з/п	Назва майна (з детальною характеристикою кожного предмета: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо)	Кількість	Одиниця виміру	Початкова ціна продажу, гривень	
				одиниці	усього

Усього на загальну суму _____ гривень _____ копійок

Сума винагороди організації роздрібно торгівлі _____ гривень _____ копійок

Загальна сума, яка підлягає перерахуванню до бюджету, _____ гривень _____ копійок

Цей акт складено в _____ примірниках.

Майно, зазначене за порядковими номерами _____, передав:

(підпис) _____
(ініціали та прізвище)

Майно, зазначене за порядковими номерами _____, прийняв:

(підпис) _____
(ініціали та прізвище)

Додаток Н 7

(найменування платника податків,

код за ЄДРПОУ,

місцезнаходження)

ПОВІДОМЛЕННЯ
про реалізацію майна платника податків, яке перебуває у
податковій заставі

Я, _____ податковий керуючий _____,
(прізвище та ініціали)
призначений наказом _____
(найменування органу державної податкової служби)

від „___” _____ 20__ року № _____,

повідомляю, що за _____ заборговано _____ гривень,
(період) (сума цифрами)
у тому числі за _____
(вид податку, збору та сума заборгованості за кожним видом податку, збору)

У зв'язку з цим відповідно до пункту 95.1 статті 95 розділу II Податкового кодексу України майно _____
(найменування платника податків, код за ЄДРПОУ, місцезнаходження)

реалізовано _____.
(дата) Виручка від реалізації становить _____
(сума цифрами і словами)

_____ з них спрямовано на витрати, пов'язані з реалізацією майна,
_____ (сума цифрами і словами)

Податковий керуючий

_____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

(найменування органу державної податкової служби)

ДОВІДКА N _____
про розподіл коштів, що надішли на балансовий рахунок N
3412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного
бюджету"
за _____ 20__ р.

Порядковий номер	Повне найменування одержувача коштів	Код згідно з ЄДРПОУ	Найменування банку, відділення Державної казначейської служби	Код банку, відділення Державної казначейської служби	Рахунок для внесення коштів	Призначення платежу*	Сума платежу, гривень
------------------	--------------------------------------	---------------------	---	--	-----------------------------	----------------------	-----------------------

Представник органу _____
 державної _____
 податкової служби _____
 (найменування посади) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Відповідальна особа _____
 відділення _____
 Державної казначейської _____
 служби _____
 (найменування посади) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

* У разі сплати податку, збору зазначається код бюджетної класифікації.

Додаток П 1**ЗАЯВА**

щодо надання _____
(вказати: розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу))

(найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

Прошу надати _____
(вказати: розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу) та найменування податку, збору, штрафної (фінансової) санкції, пені)

у сумі _____, строк сплати якої ще не настав, на строк _____ з періодами сплати _____;
у сумі _____, строк сплати якої вже минув, на строк _____ з періодами сплати _____

згідно з пунктом _____ розділу _____ переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу і доказів існування таких обставин, та зобов'язуюся сплатити проценти за користування розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу), нараховані відповідно до пункту 100.1 статті 100 Податкового кодексу України.

Керівник платника податків
(уповноважена особа)
або фізична особа (її представник) _____
(підпис)

Дата

М. П.

Додаток П 2

РІШЕННЯ № _____
про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу)
(непотрібне викреслити)
 від _____ 20__ року

Я, _____
 (посада, прізвище, ініціали)

розглянувши
 заяву

(код за ЄДРПОУ або
 реєстраційний номер
 облікової картки
 платника податків *)

(найменування платника
 податків (прізвище, ім'я, по
 батькові))

на підставі Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, статті 100
 Податкового кодексу України

вирішив надати розстрочення (відстрочення) сплати грошових зобов'язань (податкового боргу)

(непотрібне викреслити)

під проценти за грошовими зобов'язаннями (податковим боргом):

№ з/п	Назва податку, збору	Код бюджетної класифікації	Усього основний платіж	У тому числі			пеня
				основний платіж за актом документальної перевірки	основний платіж за	штрафна (фінансова) санкція (штраф)	

Усього х

Розстрочення (відстрочення) надається з _____ по _____
 (непотрібне викреслити) дата дата

Строки і сума сплати розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу)

_____ (посада особи, яка прийняла рішення)

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

М.П.

* Або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків).

Додаток П 3

**ПРО РОЗСТРОЧЕННЯ (ВІДСТРОЧЕННЯ) ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ
(ПОДАТКОВОГО БОРГУ)**

від _____ року № _____

Орган державної податкової служби в особі _____

що діє на підставі Закону України „Про державну податкову службу в Україні” та статті 100 Податкового кодексу України, з одного боку, та

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові))

(далі - Платник) в особі _____

що діє на підставі _____ з другого боку, уклали цей договір відповідно до рішення від _____ № _____

І. Предмет та умови договору

Орган державної податкової служби надає Платнику розстрочення (відстрочення) сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) на загальну суму

(сума _____ цифрами _____ і _____ словами)

під проценти строком з _____ по _____.

Розмір процентів дорівнює розміру пені, визначеному пунктом 129.4 статті 129 Податкового кодексу України.

Розстрочені (відстрочені) суми грошових зобов'язань (податкового боргу) сплачуються:

№ з /п	Найменування податків, зборів	Код бюджет-ної класифікації	Всього грн.	у т.ч.			у т.ч. по термінах сплати
			осно	основни	штра	пен	
			в-	й платіж	ф-на	я	
			ний	за актом	(фінан		
			платі	докумен	-сова)		
			ж	тальної	санкці		
				перевірк	я		
				и	(штра		
					ф)		

РАЗОМ

II. Орган державної податкової служби має право

Розстрочені (відстрочені) суми грошових зобов'язань (податкового боргу) та суми нарахованих процентів, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування розстрочення (відстрочення), стягувати у порядку, встановленому законодавством для стягнення податкового боргу.

III. Платник має право

3.1. Достроково погасити розстрочену (відстрочену) суму грошового зобов'язання (податкового боргу) або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

3.2. Достроково розірвати договір, повністю погасивши розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання (податковий борг) та проценти, нараховані за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням).

IV. Орган державної податкової служби зобов'язується

4.1. Зробити відповідні записи в автоматизованій інформаційній системі органів державної податкової служби стосовно розстрочених (відстрочених) сум та процентів за користування розстроченням (відстроченням).

4.2. Достроково розірвати договір на підставі рішення про скасування розстрочення (відстрочення) та пред'явити до сплати невнесену суму грошового зобов'язання (податкового боргу), а також процентів, нарахованих за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням), якщо:

з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, перекрученою або неповною;

платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

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

4.3. Від дня, наступного за днем розірвання договору, на розстрочені (відстрочені) суми грошового зобов'язання (податкового боргу), що залишились не сплаченими, нараховувати пеню та штраф у розмірах, передбачених Податковим кодексом України.

V. Платник зобов'язується

5.1. Забезпечити своєчасну сплату розстроченої (відстроченої) суми грошового зобов'язання (податкового боргу).

5.2. Розраховувати суму процентів на розстрочене (відстрочене) грошове зобов'язання (податковий борг) (його частку) та сплачувати його одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

5.3. Від дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену суму розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу) та суму процентів, нарахованих за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням).

VI. Додаткові умови

6.1. Спірні питання за цим договором розглядаються згідно з чинним законодавством.

6.2. Платник зобов'язується у триденний строк повідомити орган державної податкової служби про зміну найменування (прізвища, імені, по батькові), місцезнаходження чи місця проживання, номера телефону.

6.3. Строк дії цього договору встановлюється з дати його укладення та закінчується останньою датою дії розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу), за винятком випадків дострокового розірвання такого договору та перенесення строків розстрочення (відстрочення) сум або їх частки.

6.4. Особливі умови:

У разі перенесення строків сплати розстроченої (відстроченої) суми орган державної податкової служби має право визначати нові строки сплати цих сум.

6.5. Цей договір складений у двох примірниках, які мають однакову юридичну силу.

VII. Місцезнаходження (місце проживання) та реквізити

7.1. Органу державної податкової служби

7.2. Платника _____

Підпис керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби

Підпис відповідальної особи платника

(ініціали та прізвище)

(ініціали та прізвище)

М.П. ____ 20__ року

М.П. ____ 20__ року

Додаток П 4

РІШЕННЯ № _____
про скасування розстрочення (відстрочення)
(непотрібне викреслити)
грошових зобов'язань (податкового боргу)
від _____ року

Я, _____,
(посада, прізвище, ініціали)

на підставі Закону України „Про державну податкову службу в Україні” та статті 100 Податкового кодексу України

вирішив скасувати з „___” _____ року

рішення від „___” _____ року № ___ про розстрочення (відстрочення)
(непотрібне викреслити)

грошових зобов'язань (податкового боргу) _____

_____ (найменування платника податків (прізвище, ім'я, по батькові), код за ЄДРПОУ, або реєстраційний номер облікової картки платника податків, або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

у зв'язку з

(зазначається причина, внаслідок якої прийнято відповідне рішення)

(посада особи, яка прийняла рішення)

(підпис)

(прізвище, ініціали)

М.П.

Додаток П 5

РІШЕННЯ № _____
про перенесення раніше визначених термінів розстрочення (відстрочення)
грошових зобов'язань (податкового боргу)
(непотрібне викреслити)
 від _____ 20__ року

Я, _____,

(посада, прізвище, ініціали)

розглянувши
заяву

(код за ЄДРПОУ або
реєстраційний номер
облікової картки
платника податків *)

(найменування платника
податків (прізвище, ім'я, по
батькові))

та керуючись Законом України „Про державну податкову службу в Україні”, на
підставі статті 100 Податкового кодексу України

вирішив перенести термін сплати сум розстрочених (відстрочених) грошових
зобов'язань (податкового боргу), визначених у договорі від _____ 20__
року № _____ (Рішення від _____ 20__ року № _____),

№ з/ п	Найменува ння податку, збору	Код бюджет -ної класифі -кації	Усього го Основн ий платіж	У тому числі			Пеня
				Основний платіж за актом документаль ної перевірки	Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)		

Усього _____ х
з _____ 20__ року на _____ 20__ року

_____ (посада особи, яка прийняла рішення) (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

М.П.

* Або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків).

Додаток Р1

ДОВІДКА
від "___" _____ 20__ року
про наявність безнадійного податкового боргу

Відповідно до статті 101 Податкового кодексу України та на підставі _____

податковий борг _____,

(код за ЄДРПОУ, найменування юридичної особи, прізвище, ім'я, по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків))

у сумі _____ грн., який виник за станом на "___" _____ р., вважається безнадійним, у тому числі:

	Найменування податків і зборів	Код бюджетної класифікації	Безнадійний податковий борг						грн
			усього	У тому числі					
				податки, збори	пеня	штрафні (фінансові) санкції (штрафи)	діючі розстрочення (відстрочення)	проценти за користування розстроченням (відстроченням)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	

* Податковий борг з фіксованого сільськогосподарського податку, плати за землю за період з дня настання обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) і до закінчення термінів його сплати за календарний рік, в якому такі обставини виникли, та по єдиному податку - для суб'єктів малого підприємництва (фізичних осіб) до закінчення термінів його сплати за відповідний звітний квартал.

Дата виникнення безнадійного податкового боргу "___" _____ 20__ року

Копії підтверджувальних документів додаються.

(посада особи, (підпис) (прізвище, ініціали) яка прийняла рішення)

М.П.

Додаток Р2

Додаток 2
до Порядку списання
безнадійного податкового
боргу платників податків

РІШЕННЯ
від "___" _____ 20__ року
про списання безнадійного податкового боргу

Я, _____
(посада, прізвище, ініціали посадової особи,
яка приймає рішення)

_____ ,
на підставі статті 101 Податкового кодексу України та

_____ ,
вирішив списати безнадійний податковий борг _____

_____ ,
(код за ЄДРПОУ, найменування юридичної особи, прізвище, ім'я,
по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника
податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб,
які через свої релігійні переконання відмовляються
від прийняття реєстраційного номера
облікової картки платника податків))

який виник за станом на "___" _____ 20__ року,
у сумі _____ грн., у тому числі:

грн

№ з/п	Найменування податків і зборів	Код бюджетної класифікації	Безнадійний податковий борг					
			усього	У тому числі				
				податки, збори	пеня	штрафні (фінансові) санкції (штрафи)	діючі розстрочення (відстрочення)	проценти за користування розстроченням (відстроченням)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

За результатами списання безнадійного податкового боргу пеня, штрафи за порушення правил сплати (перерахування) податків, а також проценти за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням) податкового боргу підлягають скасуванню.

_____ ,
(посада особи, (підпис) (прізвище, ініціали)
яка прийняла рішення)

М.П.

О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок

УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ

Навчальний посібник

Підписано до друку 11.01.2013.
Формат 60x 84/16. Гарнітура Cambria.
Папір офсетний 65 г/м². Друк на дублюкаторі.
Умов.-друк. арк. 19,76.
Тираж 500 примірників. Замовлення № 01/13/16.



[прінт • копії • центр]

Віддруковано у видавничому центрі "Вектор"
46018 м. Тернопіль, вул. Кривоноса, 26
тел. (0352) 40-08-12
(0352) 40-00-63

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції
серія ТР № 46 від 07 березня 2013р.
ФО Осадца Ю.В.