

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

О. Ю. Дубовик

**ПОДАТКОВИЙ
МЕНЕДЖМЕНТ**
у схемах і таблицях

Навчальний посібник

*Рекомендовано Вченою радою
Одеського національного економічного університету
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Харків 2018

УДК 336.22(75.8)

Д79

*Рекомендовано Вченою радою ОНЕУ
як навчальний посібник для студентів ВНЗ
(протокол № 2 від 24 жовтня 2017 року)*

Рецензенти:

Ахламов А. Г. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної та фінансової політики Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України;

Немченко В. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій.

Дубовик О. Ю.

Д79 Податковий менеджмент у схемах і таблицях: Навчальний посібник. – Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. – 248 с.

ISBN 978-617-7634-03-3

Навчальний посібник відповідає структурі і змісту програми дисципліни «Податковий менеджмент» для студентів, що навчаються за спеціальністю «Фінанси, банківська справа та страхування».

Розглянуто теоретичні, правові, методологічні та практичні аспекти управління у сфері оподаткування. Мета посібника – надати ґрунтовні знання з основних питань щодо управління податками на макро-, мікро- та нанорівнях за допомогою схем і таблиць.

Розраховано на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, викладачів, працівників фінансових служб, управлінців та на широке коло читачів.

УДК 336.22(75.8)

ISBN 978-617-7634-03-3

© Дубовик О.Ю., 2018

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ПЕРЕДМОВА | 7 |
| РОЗДІЛ I. ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ | 9 |
| Тема 1. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту | 9 |
| 1.1. Теоретичні основи податкового менеджменту..... | 9 |
| 1.2. Правові основи податкового менеджменту..... | 15 |
| 1.3. Організаційні основи податкового менеджменту..... | 16 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 26 |
| Тема 2. Облік платників податків | 28 |
| 2.1. Організація обліку платників податків..... | 28 |
| 2.2. Порядок взяття на облік платників податків - юридичних осіб..... | 32 |
| 2.3. Порядок взяття на облік самозайнятих осіб..... | 33 |
| 2.4. Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах..... | 35 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 40 |
| Тема 3. Облік податкових надходжень | 41 |
| 3.1. Організація обліку податкових надходжень..... | 41 |
| 3.2. Організація сплати податків..... | 46 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 50 |
| Тема 4. Управління податковим боргом | 51 |
| 4.1. Джерела сплати податкового боргу..... | 51 |
| 4.2. Податкова застава..... | 53 |
| 4.3. Адміністративний арешт майна..... | 55 |
| 4.4. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі..... | 59 |
| 4.5. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків..... | 61 |
| 4.6. Списання безнадійного податкового боргу..... | 63 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 64 |

| | |
|--|-----|
| Тема 5. Податковий ризик-менеджмент | 65 |
| 5.1. Сутність та класифікація податкового ризику держави..... | 65 |
| 5.2. Оцінювання податкових ризиків..... | 71 |
| 5.3. Управління податковими ризиками..... | 74 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 78 |
| | |
| Тема 6. Податковий облік і податкове рахівництво | 80 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 84 |
| | |
| Тема 7. Податкове прогнозування та планування | 85 |
| 7.1. Сутність податкового прогнозування та планування..... | 85 |
| 7.2. Принципи податкового прогнозування і планування..... | 89 |
| 7.3. Методи податкового прогнозування і планування..... | 92 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 98 |
| | |
| Тема 8. Податкове регулювання | 99 |
| 8.1. Сутність податкового регулювання..... | 99 |
| 8.2. Принципи податкового регулювання..... | 101 |
| 8.3. Методи і способи податкового регулювання..... | 103 |
| 8.4. Інструменти податкового регулювання..... | 107 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 113 |
| | |
| Тема 9. Податковий контроль | 114 |
| 9.1. Сутність і характеристика податкового контролю..... | 114 |
| 9.2. Елементи податкового контролю..... | 119 |
| 9.3. Податкові перевірки..... | 124 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 128 |
| | |
| Тема 10. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства | 130 |
| 10.1. Фінансова відповідальність..... | 130 |
| 10.1.1. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)..... | 131 |
| 10.1.2. Пеня..... | 135 |
| 10.2. Адміністративні штрафи..... | 136 |
| 10.3. Кримінальна відповідальність..... | 139 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 142 |

| | |
|--|-----|
| Тема 11. Розрахунок податкового навантаження на макрорівні | 144 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 147 |
| РОЗДІЛ II. КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ | 148 |
| Тема 12. Теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту | 148 |
| 12.1. Сутність корпоративного податкового менеджменту..... | 148 |
| 12.2. Особливості корпоративного податкового менеджменту... | 151 |
| 12.3. Функції корпоративного податкового менеджменту..... | 153 |
| 12.4. Етапи корпоративного податкового менеджменту..... | 155 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 157 |
| Тема 13. Податкове планування | 158 |
| 13.1. Сутність податкового планування..... | 158 |
| 13.2. Види податкового планування..... | 161 |
| 13.3. Інструменти, принципи і методи податкового планування..... | 164 |
| 13.4. Ризики в податковому плануванні..... | 168 |
| 13.5. Оцінювання результатів податкового планування..... | 172 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 174 |
| Тема 14. Оптимізація податкових платежів | 175 |
| 14.1. Характеристика форм зменшення податкових платежів... | 175 |
| 14.2. Методи оптимізації податків..... | 179 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 181 |
| Тема 15. Території пільгового оподаткування | 182 |
| 15.1. Офшорні центри..... | 182 |
| 15.2. Вільні економічні зони..... | 187 |
| 15.3. Території пріоритетного розвитку..... | 190 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 192 |
| Тема 16. Податкове бюджетування | 194 |
| 16.1. Сутність податкового бюджету підприємства..... | 194 |
| 16.2. Складові механізму та етапи податкового бюджетування... | 197 |
| 16.3. Принципи та критерії оптимальності податкового бюджетування..... | 199 |

| | |
|--|------------|
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 201 |
| Тема 17. Розрахунок податкового навантаження на мікрорівні..... | 202 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 206 |
| РОЗДІЛ III. ПЕРСОНАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ..... | 207 |
| Тема 18. Теоретичні основи та практична реалізація персонального податкового менеджменту..... | 207 |
| 18.1. Теоретичні засади персонального податкового менеджменту..... | 207 |
| 18.2. Взаємозв'язок приватних і суспільних інтересів у процесі реалізації заходів з персонального податкового менеджменту..... | 209 |
| Питання для обговорення та самоконтролю..... | 212 |
| ГЛОСАРІЙ..... | 213 |
| РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА..... | 221 |
| ДОДАТКИ..... | 231 |

ПЕРЕДМОВА

Коли вам здається, що ціль
недосяжна, не змінюйте мету –
змінюйте свій план дій.

Конфуцій

Процес формування інститутів оподаткування знаходиться під безпосереднім впливом загального стану економіки, який у сучасних умовах в Україні характеризується високим рівнем невизначеності та фінансовою нестабільністю. Система управління оподаткуванням – податковий менеджмент – є важливою складовою фінансової діяльності держави. Від ефективного використання податкових інструментів залежить рівень наповнення бюджету країни, а також рентабельність господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Видання розкриває методологічні і організаційні основи, підходи та прийоми формування державного та корпоративного податкового менеджменту з огляду на національні особливості економіки, фінансової і, зокрема, податкової системи України.

Цілі державного та корпоративного податкового менеджменту відрізняються. Держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а підприємства – у зменшенні податкових платежів. Проте спільна мета податкового менеджменту, незважаючи на його рівень, полягає у зміцненні фінансів, підвищенні економічної ефективності, забезпеченні економічного зростання країни.

Метою навчального посібника «Податковий менеджмент у схемах і таблицях» є висвітлення основних питань дисципліни і спрямування студентів на самостійне її опанування.

У навчальному посібнику реалізовано узагальнюючий підхід до вивчення дисципліни «Податковий менеджмент», якому підпорядковано його структуру, що охоплює комплекс програмних питань з основних тем курсу.

Зміст навчального посібника спрямовано на реалізацію таких нормативних вимог щодо підготовки здобувачів вищої освіти за результатами їх навчання:

- демонструвати навички самостійного прийняття рішень, бути лідером, нести відповідальність за стратегічний розвиток команди;

- проявляти вміння працювати в команді, мотивувати та управляти роботою інших для досягнення спільної мети;
- демонструвати навички самостійної роботи, гнучкого мислення, відкритості до нових знань, оцінювати результати автономної роботи і нести відповідальність за особистий професійний розвиток;
- здійснювати діагностику і моделювання фінансової діяльності суб'єктів господарювання;
- обґрунтувати управлінські рішення у сфері фінансів та оцінювати їх ефективність.

Подання матеріалу в стислій концептуальній формі (у схемах і таблицях) допоможе студентам більш легко засвоїти найважливіші теми даного курсу та звільнити лекції від надмірної описовості. Матеріал, викладений у посібнику, дозволить активізувати пізнавальну діяльність при вивченні дисципліни, вивільнити час для практичної підготовки.

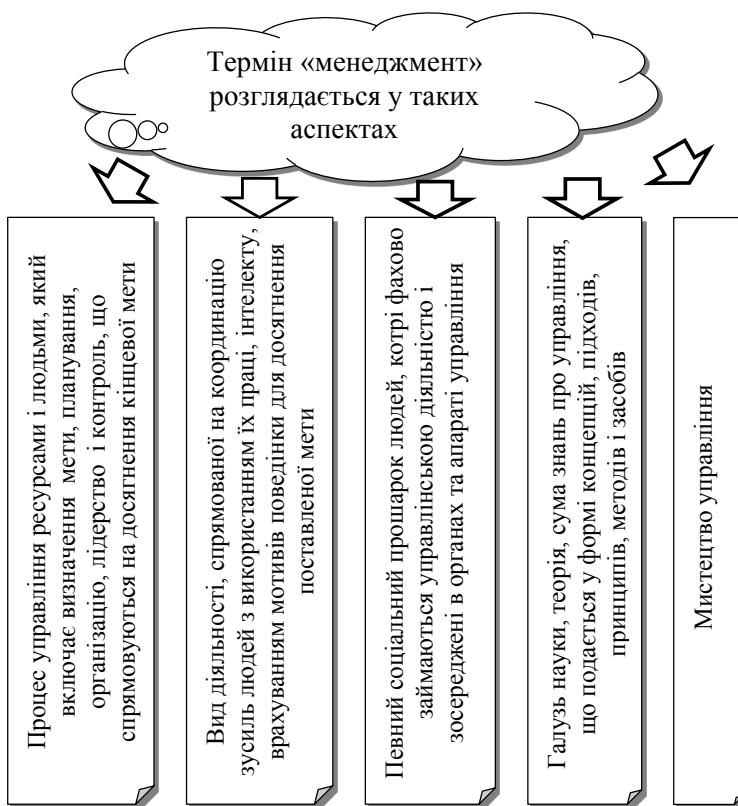
Автор висловлює щире подяку рецензентам за цінні зауваження стосовно структури та змісту навчального посібника, що сприяло підвищенню його якості.

РОЗДІЛ І. ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Тема 1. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту

1.1. Теоретичні основи податкового менеджменту

Менеджмент – це сукупність прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення певного результату



Податковий менеджмент (ПМ) – це частина загальної системи управління ринковою економікою, тобто частина загального менеджменту в цілому.

Податковий менеджмент – сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування доходної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери

Поняття податковий менеджмент можна розглядати у двох аспектах

Як систему органів управління (законодавчих і виконавчих), їх обов'язки – забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд, обговорення та затвердження у встановленому порядку

Як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності у сфері оподаткування

Податковий менеджмент - це наука, мистецтво і практика прийняття управлінських рішень з оптимізації податкових потоків державою і підприємствами, а також рішень щодо вибору та раціоналізації форм і методів оподаткування, податкового планування, регулювання і контролю.

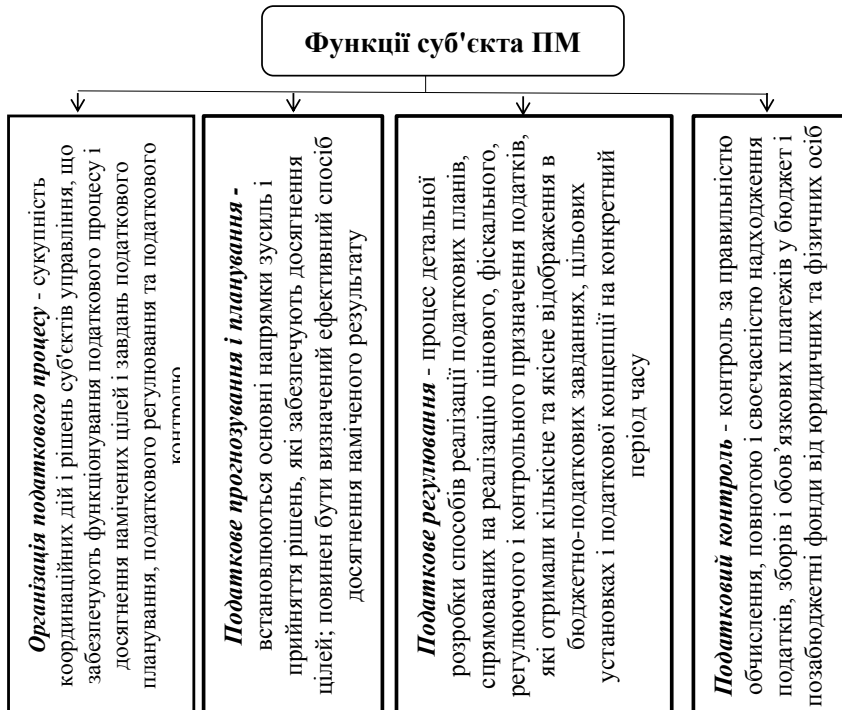
Податковий менеджмент, з одного боку, є результатом застосування наукових знань, а з іншого – сферою практичної діяльності. У першому випадку мова йде про розробку концептуальних основ податкового менеджменту: його предмета та об'єкта, сукупності принципів, підходів та інструментарію; у другому випадку – про конкретні форми, методи і прийоми прийняття рішень з управління податками, оподаткуванням та податковими потоками на різних рівнях.

Об'єкт ПМ – податкові потоки, які вчиняють свій рух в результаті виконання податками своїх функцій

Для функціонування податкового менеджменту як на макро-, так і на мікрорівні об'єктом управління виступають як вхідні, так і вихідні податкові потоки, незважаючи на те, що одні й ті ж потоки одночасно є для держави доходом, а для суб'єктів господарювання видатками. Тільки завдяки комплексному управлінню вхідними та вихідними податковими потоками в цілому і на кожному рівні окремо можна досягти бажаної мети і забезпечити ефективність податкового менеджменту.

Суб'єкти ПМ – держава в особі законодавчих і виконавчих органів влади, а також платники податків

Оскільки податковий менеджмент є системою управління, слід виділяти функції суб'єкта і функції об'єкта цієї системи.



Функціями суб'єкта податкового менеджменту є традиційні функції управління взагалі з урахуванням податкової специфіки.

Функціями об'єкта податкового менеджменту виступають функції податків: фіскальна і регулююча.

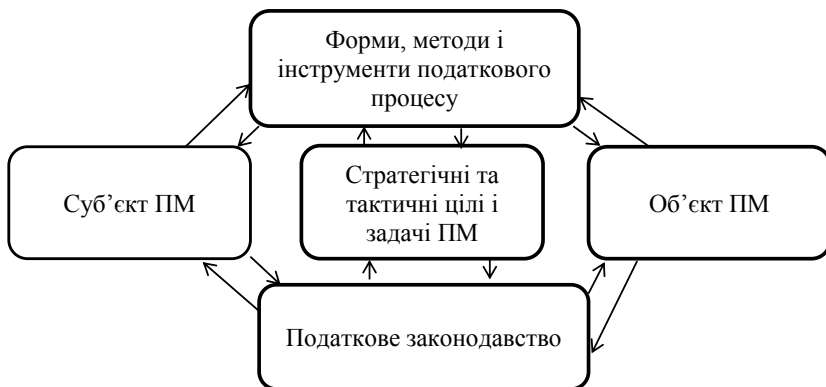
Функції об'єкта припускають потенційну можливість реалізації об'єктивної сутності податків, а функції суб'єкта податкового менеджменту пов'язані з діяльністю по реалізації функцій об'єкта на практиці.

Предмет ПМ – економічні, організаційні й правові відносини, які виникають між державою та платниками з приводу сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів

Завдання податкового менеджменту

- Забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів
- Забезпечення податковими дохідними джерелами діяльності суб'єкта управління
- Впровадження в практику управління системи податкового планування та бюджетування
- Прогнозування обсягів податкових надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків росту доходів підприємств, галузей, всієї економіки
- Підвищення ефективності заходів податкового регулювання і податкового контролю
- Оптимізація вхідних і вихідних податкових потоків
- Мінімізація податкових ризиків
- Досягнення фінансової стійкості та платоспроможності суб'єкта управління
- Розробка нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнесу без шкоди для державних соціальних програм та ін.

Незважаючи на суттєву відмінність податкового менеджменту на макро- і мікрорівнях, обом ланкам (рівням) управління притаманні загальні риси, принципи та інші основи організації. Взаємодія основних елементів податкового менеджменту наведена на схемі:



Результатом податкового менеджменту є:

- ➔ формування централізованого фонду держави;
- ➔ створення сприятливих умов для розвитку господарської діяльності, регулювання соціально-економічного життя суспільства.

Специфіка суб'єкта й об'єкта, цілей і завдань управління на макро-, мікро- і нанорівнях зумовила виділення в загальній системі податкового менеджменту трьох ланок – державного, корпоративного та персонального податкового менеджменту.



Система управління податковим процесом на макрорівні має таку структуру:



Державний податковий менеджмент має таку структуру:



1.2. Правові основи податкового менеджменту

Важливим та основоположним інститутом податкового менеджменту, його правовою базою є податкове законодавство.

Податкове законодавство – це сукупність нормативно-правових актів, що регулюють відносини, пов'язані із встановленням та скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів, а також відносини, що виникають у процесі їх сплати, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування

Податкове законодавство, яке регламентує процес управління податками в Україні, має наступну структуру:



Діюча система законодавчих та нормативно-правових актів у сфері оподаткування регулює відносини між:

- державою і платниками податків;
- державою і органами місцевого самоврядування;
- державою і органами, які забезпечують справляння податків;
- органами фіскальної служби і платниками податків

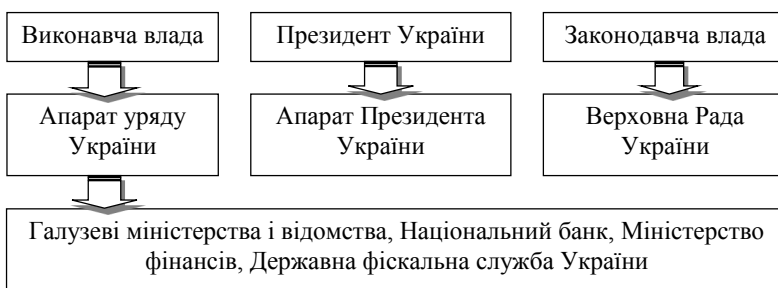


1.3. Організаційні основи податкового менеджменту

Органи управління оподаткуванням через використання методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення координують податкові дії платників податків та спрямовують функціонування податкового механізму у законодавчому полі.



Розглянемо більш детально складові системи органів управління оподаткуванням.



До державних органів належать законодавчі і виконавчі органи влади. Законодавчим органом є Верховна Рада України.

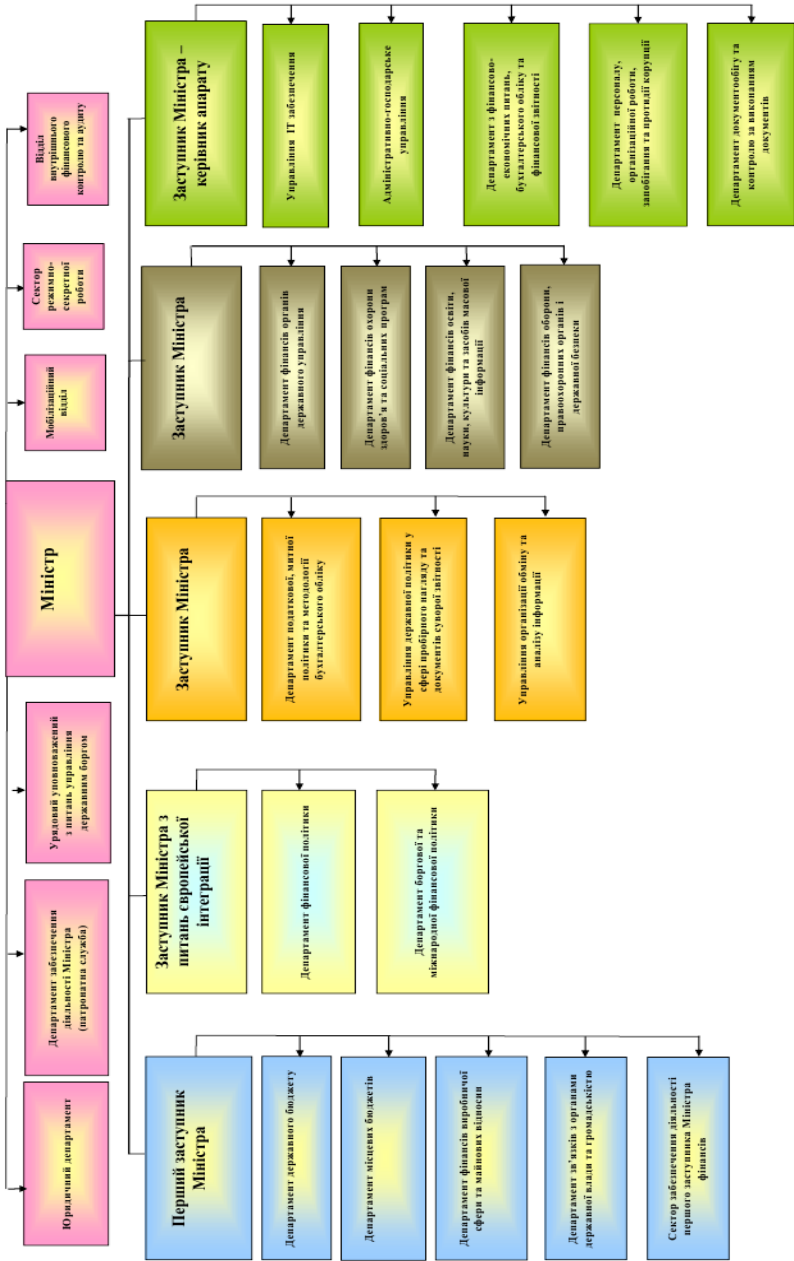
Президент видає Укази з питань оподаткування, що не урегульовані законодавчими актами.

Серед органів виконавчої влади, які безпосередньо управляють процесом оподаткування, треба виділити Міністерство фінансів України, зокрема Департамент податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку, Департамент державного бюджету та Департамент місцевих бюджетів.

Кабінет Міністрів України через Міністерство фінансів здійснює формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики, для чого:

- розробляє проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету;

Організаційна структура Міністерства фінансів України



- вносить у встановленому порядку пропозиції щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету;

- здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року;

- здійснює нормативно-правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів, бухгалтерського обліку, у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом;

- розробляє та подає в установленому порядку на розгляд Президента України, Кабінетові Міністрів України проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та пропозиції щодо їхнього удосконалення.

Контролюючим органом у сфері оподаткування являється Державна фіскальна служба України. Державна фіскальна служба України (ДФСУ) - центральний орган виконавчої влади України, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України і який реалізує:

- ➔ державну податкову політику;
- ➔ державну політику у сфері державної митної справи;
- ➔ державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- ➔ державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [82].

Горизонтальна структура ДФСУ представлена окремими підрозділами (департаментами, управліннями), на яких покладено обов'язки щодо реалізації окремих напрямів податкової роботи.

Основними завданнями ДФСУ є:

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

до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;

Апарат державної фіскальної служби України

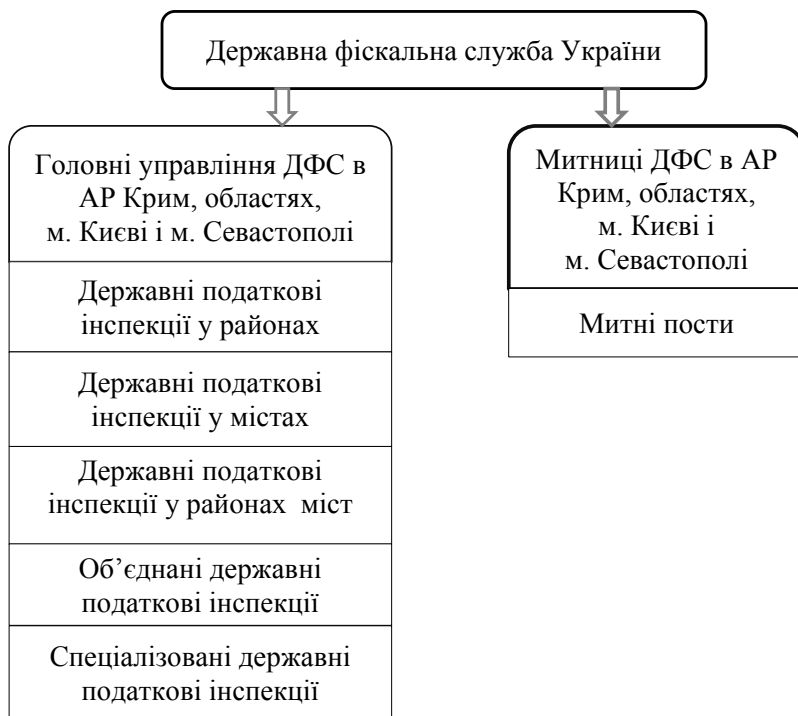
Департамент організації роботи Служби
Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури
Департамент кадрової політики та роботи з персоналом
Департамент фінансування, бухгалтерського обліку та звітності
Департамент внутрішнього аудиту
Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем
Департамент обслуговування платників
Департамент інформаційних технологій
Регуляторно-правовий департамент
Департамент адміністративного оскарження та судового супроводження
Департамент податків і зборів з юридичних осіб
Департамент податків і зборів з фізичних осіб
Департамент аудиту
Департамент методологічної та нормотворчої роботи
Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
Департамент погашення боргу
Департамент організації митного контролю
Департамент адміністрування митних платежів
Департамент організації протидії митним правопорушенням
Головне оперативне управління
Головне управління внутрішньої безпеки
Головне слідче управління фінансових розслідувань

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

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

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

Вертикальну структуру ДФСУ складають територіальні контролюючі органи. Служба реалізує свої повноваження безпосередньо та через територіальні органи.



Органами оперативного управління у податковій сфері є державні податкові інспекції. Податковим кодексом України (ПКУ) виділені функції, права, обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів.

Функції контролюючих органів (ст. 19¹ ПКУ)

адміністрування податків, зборів, платежів

контроль своєчасності подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів

реєстрація та ведення обліку платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування

формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб

здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контролю за їх цільовим використанням

здійснення погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів

здійснювати відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску

розробка порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів

прогнозують, аналізують надходження податків, зборів, платежів, джерела податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників на надходження податків, зборів, платежів, розробляють пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету тощо

запрошувати платників податків для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків

отримувати від платників податків довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків

проводити перевірки і звірки платників податків

проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій

доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку)

застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового законодавства

проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності

приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу

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

складати стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення тощо

Обов'язки посадових осіб контролюючих органів (ст. 21 ПКУ)

дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом та іншими законами України

забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій

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

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

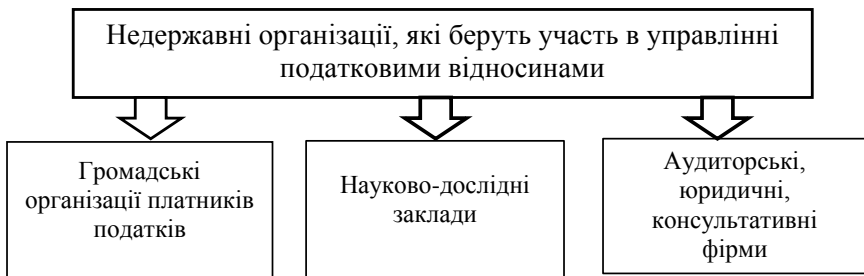
коректно та уважно ставитися до платників податків, не принижувати їх честі та гідності

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

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

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом.



Асоціація платників податків України – добровільна неприбуткова та неполітична всеукраїнська громадська організація громадян, що створена на основі єдності інтересів для спільної реалізації своїх прав і свобод, на засадах добровільності та рівноправності, з метою представництва і захисту прав, економічних, соціальних, інших інтересів платників податків на місцевому, регіональному, галузевому, всеукраїнському рівнях, а також з метою координації та консолідації дій своїх членів у сфері соціально-трудова та економічних відносин

Згідно з ПКУ платники податків мають свої обов'язки та права.

Обов'язки платників податків (ст. 16 ПКУ)

стати на облік у контролюючих органах

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

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

сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи

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

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

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

Права платників податків (ст. 17 ПКУ)

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

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

обирати самостійно метод ведення обліку доходів і витрат

користуватися податковими пільгами за наявності підстав

одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит

бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти перевірок перед підписанням актів про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту складених актів підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення

оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації

на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків тощо

Питання для обговорення та самоконтролю

1. У яких аспектах можна розглядати поняття «менеджмент»?
2. Дайте визначення поняття «податковий менеджмент», спираючись на визначення понять «податок» і «менеджмент».
3. Назвіть і охарактеризуйте предмет і об'єкт податкового менеджменту.

4. Назвіть функції суб'єкта і об'єкта податкового менеджменту.
5. Які завдання виконує податковий менеджмент?
6. Що є результатом податкового менеджменту?
7. Які ланки податкового менеджменту можна виділити?
8. Яку структуру має податкове законодавство, яке регламентує процес управління податками в Україні?
9. Між якими суб'єктами регулює відносини діюча система законодавчих та нормативно-правових актів у сфері оподаткування та в чому це виражається?
10. Охарактеризуйте систему органів управління оподаткуванням.
11. Назвіть функції, права, обов'язки посадових осіб контролюючих органів.
12. Які недержавні організації беруть участь в управлінні податковими відносинами?
13. Назвіть обов'язки та права платників податків.

Тема 2. Облік платників податків

2.1. Організація обліку платників податків

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

Облік платників податків ведеться відповідно до Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 9.12.2011 р. № 1588 [72].

Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків.

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

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

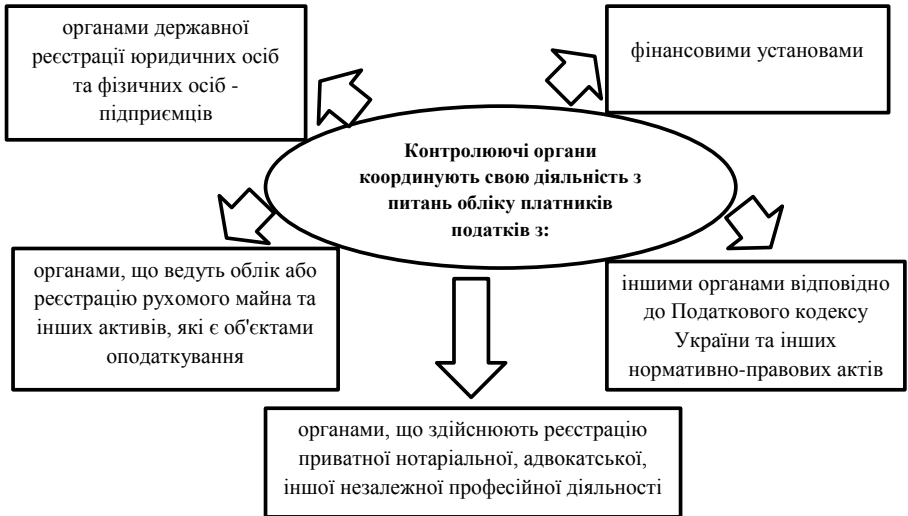
Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцями обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку.

Інформація про платників податків - юридичних осіб (резидентів та нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні

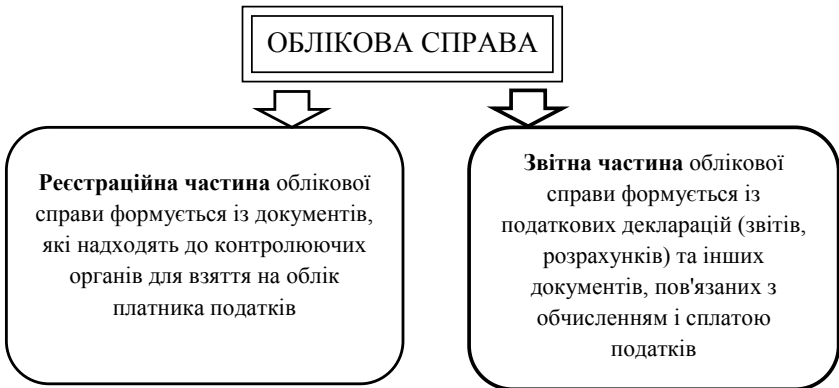
представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб вноситься до Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб (Єдиний банк даних юридичних осіб) та складових частин такого банку даних (реєстру платників податків - нерезидентів, реєстру договорів про спільну діяльність, договорів управління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

Функції обліку платників податків у контролюючому органі здійснюють підрозділи реєстрації та обліку платників податків. Такі підрозділи утворюються в Центральному контролюючому органі, його територіальних органах в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональних територіальних органах, державних податкових інспекціях у районах, містах, районах у містах, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекціях.





Стосовно кожного платника податків, взятого на облік у контролюючому органі, формується облікова справа.



Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами.

Податковим номером платника податків є:

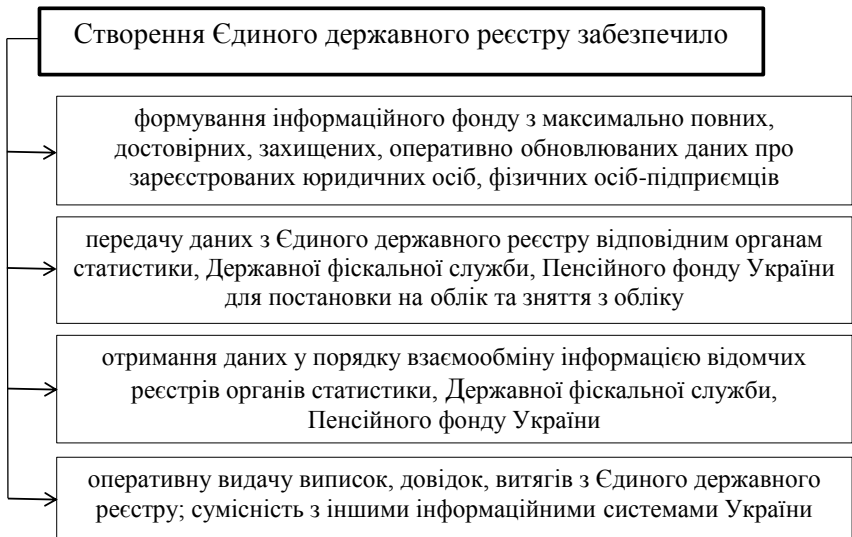
- ➔ код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру;

- реєстраційний номер облікової картки платника податків-фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;
- реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами.

Одним із важливих елементів національного інформаційного ресурсу України є Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, обов'язковість створення якого визначено Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» [35] (далі - Єдиний державний реєстр).

Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців - автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців

Єдиний державний реєстр створюється і ведеться спеціально уповноваженим органом з питань державної реєстрації, який є його розпорядником та адміністратором.

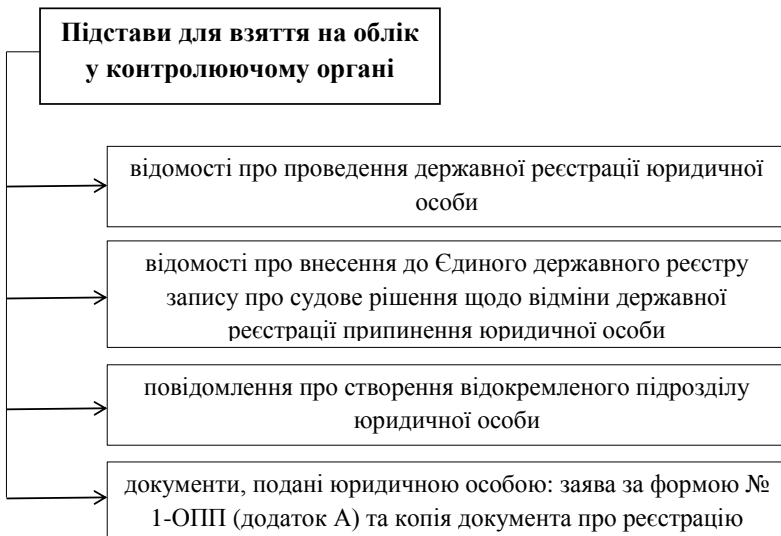


Він складається з системи центрального рівня та автоматизованих робочих місць державних реєстраторів, встановлених в органах державної реєстрації.

Функції обліку платників податків у контролюючому органі здійснюють відповідні підрозділи згідно із затвердженою структурою такого органу. Такі підрозділи утворюються в Центральному контролюючому органі, його територіальних органах в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональних територіальних органах, державних податкових інспекціях у районах, містах, районах у містах, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекціях.

2.2. Порядок взяття на облік платників податків - юридичних осіб

Взяття на облік платників податків контролюючими органами здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються контролюючими органами.



Про отримання відомостей від державного реєстратора або документів від платника податків для взяття на облік у контролюючому органі щодо кожного платника податків робиться запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків за формою № 2-ОПП (додаток Б). Отримані відомості або документи обробляються засобами відповідного програмного забезпечення та вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб.

Взяття на облік платника податків за основним місцем обліку контролюючим органом проводиться не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором, чи заяви від платника податків.

Дані про взяття на облік юридичних осіб передаються до Єдиного державного реєстру у день взяття їх на облік за основним місцем обліку із зазначенням: дати та номера запису про взяття на облік, назви та ідентифікаційного коду контролюючого органу, у якому платника податків взято на облік.

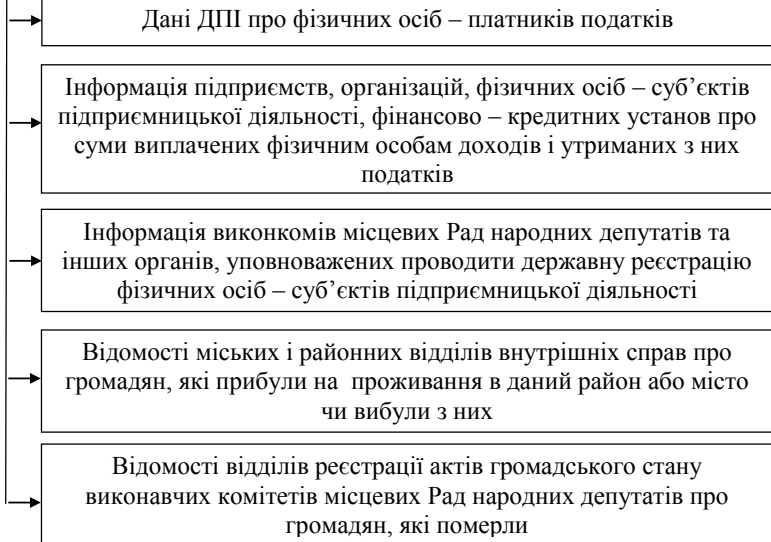
Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, відомості щодо яких містяться в Єдиному державному реєстрі як платників податків і зборів у контролюючих органах, підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру, яка надсилається (видається) цим юридичним особам.

2.3. Порядок взяття на облік самозайнятих осіб

Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (ДРФО) – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення обліку фізичних осіб, зобов'язаних сплачувати податки, інші обов'язкові платежі до бюджету й збори в державні цільові фонди

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця здійснюється після її державної реєстрації контролюючим органом за місцем її державної реєстрації на підставі наступної інформації:

Джерела формування інформаційного фонду ДРФО



Створення ДРФО забезпечує:



Про отримання повідомлення від державного реєстратора у контролюючому органі стосовно кожної фізичної особи - підприємця робиться запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (унесення змін) платників податків (для самозайнятих осіб) за формою № 7-ОПП (додаток В). Отримані від державного реєстратора відомості вносяться до Реєстру самозайнятих осіб.

Дані облікової картки фізичної особи – платника податків:

- прізвище, ім'я, по батькові
- дата народження
- місце народження
- місце проживання
- місце основної роботи

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця контролюючим органом проводиться не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця та відомостей з реєстраційної картки про проведення державної реєстрації фізичної особи – підприємця.

Дані про взяття на облік фізичної особи - підприємця передаються до Єдиного державного реєстру у день взяття на облік за основним місцем обліку із зазначенням: дати та номера запису про взяття на облік, найменування та ідентифікаційного коду контролюючого органу, в якому фізичну особу - підприємця взято на облік.

Взяття на облік фізичної особи-підприємця підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру, яка надсилається (видається) фізичній особі – підприємцю.

2.4. Порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах

У разі припинення юридичної особи її відокремлені підрозділи підлягають зняттю з обліку в контролюючих органах. Порядок зняття з обліку у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб встановлюється центральним

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує, державну податкову і митну політику.

Платник податків зобов'язаний повідомляти контролюючі органи за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення.

Зняття з обліку юридичних осіб. Згідно із ст. 34 Закону України № 755 «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» [35] державна реєстрація припинення юридичної особи в результаті ліквідації проводить в два етапи:

1. Внесення до ЄДР запису про рішення щодо припинення юридичної особи в результаті ліквідації.

2. Державна реєстрація припинення юридичної особи в результаті ліквідації.

Для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації голова ліквідаційної комісії або уповноважена ним особа після закінчення процедури ліквідації, яка передбачена законом, але не раніше двох місяців (це так званий строк для пред'явлення вимог кредиторами юридичної особи до такої юридичної особи) з дати публікації повідомлення у спеціалізованому друкованому засобі масової інформації (в Бюлетені державної реєстрації), повинен подати (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстратору такі документи:

- заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи у зв'язку з ліквідацією;
- свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи;
- оригінал установчих документів;
- акт ліквідаційної комісії з ліквідаційним балансом, який затверджено рішенням засновників;
- довідку відповідного органу державної фіскальної служби про відсутність заборгованості по податках;
- довідку архівної установи про прийняття документів, які відповідно до закону підлягають довгостроковому зберіганню;
- у випадках, що встановлені законом, додатково подається висновок аудитора щодо достовірності та повноти ліквідаційного балансу.

Дані про прийняття рішення щодо припинення юридичних осіб, відомості щодо яких містяться в Єдиному державному реєстрі, контролюючі органи отримують від державних реєстраторів у порядку взаємного обміну інформацією з реєстрів центрального органу виконавчої влади та Центрального контролюючого органу.

У зв'язку з ліквідацією або реорганізацією платника податків контролюючі органи розпочинають та проводять процедури зняття з обліку платника податків у разі одержання хоча б одного з таких документів (відомостей):

- ➔ заяви за формою № 8-ОПП від платника податків (додаток Г);
- ➔ відомостей державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;
- ➔ відомостей з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про закриття відокремленого підрозділу;
- ➔ судових рішень або відомостей з Єдиного державного реєстру, іншої інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, порушення справи або прийняття рішення судом про припинення юридичної особи, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів платника податків, зміну мети установи, реорганізацію платника податків.

Інформація про отримання контролюючим органом цих документів (відомостей) доводиться до відома структурних підрозділів такого контролюючого органу та контролюючих органів, у яких платник перебуває на обліку за неосновним місцем обліку або в яких перебувають на обліку його відокремлені підрозділи. За результатами проведення відповідних заходів у зв'язку з ліквідацією або реорганізацією платника податків або після проведення документальної позапланової перевірки та спливання законодавчо встановлених строків сплати узгоджених грошових зобов'язань такого платника податків, відповідальні працівники таких підрозділів (органів) підписують обхідний лист або готують відповідний висновок про наявність заперечень проти проведення державної реєстрації припинення юридичної особи.

У разі прийняття контролюючим органом рішення про проведення документальної позапланової перевірки, вона призначається та розпочинається у такі строки:

❖ не пізніше десяти робочих днів з дати публікації повідомлення про рішення засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи, у разі ліквідації юридичної особи за рішенням засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу;

❖ протягом місяця після одержання того документа, що надійшов до контролюючого органу першим, в інших випадках.

Після проведеної документальної позапланової перевірки платника податків та його відокремлених підрозділів та спливу законодавчо встановлених строків сплати узгоджених грошових зобов'язань такого платника податків, у разі відсутності заперечень контролюючого органу щодо здійснення державної реєстрації припинення юридичної особи та встановлення факту відсутності заборгованості платника податків перед бюджетом щодо сплати платежів, контролюючий орган складає довідку про відсутність заборгованості із сплати податків, зборів за формою № 22-ОПП (додаток Д). Вона надсилається платнику податків у триденний строк.

Після закінчення процедур ліквідації або реорганізації, для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті злиття, приєднання, поділу контролюючий орган видає:

❖ довідку про відсутність заборгованості із сплати податків, зборів за формою № 22-ОПП, якщо після проведення документальної позапланової перевірки та спливу законодавчо визначених строків сплати узгоджених грошових зобов'язань встановлено відсутність грошових зобов'язань та/або податкового боргу;

❖ документ (рішення) про узгодження плану реорганізації з контролюючим органом (за наявності податкового боргу).

Підставою для зняття юридичних осіб з обліку у контролюючих органах є надходження від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомості реєстраційної картки на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи. Дані про зняття з обліку платника податків фіксуються в журналі за формою № 6-ОПП (додаток Е).

Зняття з обліку фізичних осіб-підприємців. Зняття з обліку фізичної особи-підприємця як платника податків здійснюється аналогічно порядку зняття з обліку юридичних осіб з урахуванням певних особливостей.

Підставою для зняття фізичної особи з обліку у відповідному контролюючому органі є внесення до Реєстру самозайнятих осіб запису про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи у разі:

визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності

смерті фізичної особи, а також визнання фізичної особи безвісно відсутньою

внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця

реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі

закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо)

заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність

наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності, які встановлені законодавством

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

Дані про зняття з обліку платника податків фіксуються в журналі за формою № 6-ОПП (додаток Е).

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Хто є платниками податків?
2. Які процедури з обліку платників податків здійснюють податкові органи?
3. З якими службами контролюючі органи координують свою діяльність з питань обліку платників податків?
4. З яких частин формується облікова справа платника податків?
5. Що є податковим номером платника податків?
6. Що собою являє Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців?
7. Які існують підстави для взяття на облік юридичних осіб у контролюючому органі?
8. Назвіть джерела формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.
9. Охарактеризуйте процедуру взяття на облік контролюючим органом за основним місцем обліку фізичної особи – підприємця.
10. Який існує порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах?

Тема 3. Облік податкових надходжень

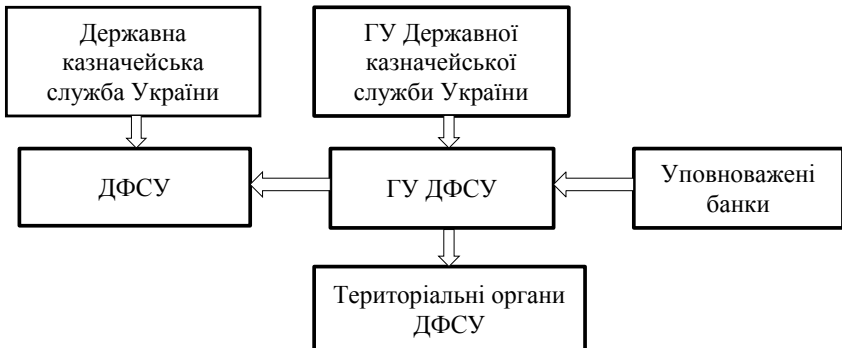
3.1. Організація обліку податкових надходжень

Повне та своєчасне надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету забезпечується досить складною системою їх обліку органами ДФСУ. Цей облік охоплює інформацію про нараховані, відстрочені, розстрочені та сплачені податкові зобов'язання, податковий борг та його погашення, переоплати, відшкодування з бюджету в розрізі платників податків та платежів.

Дані обліку дозволяють не тільки знати стан розрахунків платників податків з податкових зобов'язань на будь-яку дату, з будь-якого платежу та по будь-якому виду бюджету, але й планувати та прогнозувати надходження до державного бюджету у майбутньому. Крім того, облік платежів дозволяє приймати виважені, обґрунтовані управлінські рішення для поточного та перспективного державного регулювання економікою країни.

Оперативний облік податкових надходжень здійснюється згідно Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [67].

Органи ДФСУ для ведення обліку сум платежів одержують відповідні документи від органів Державної казначейської служби України та банків згідно з чинними порядками передавання інформації.



ДФСУ одержує від Державної казначейської служби України:

- відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами та з аналітичних рахунків, на які зараховуються кошти, що надійдуть у національній валюті на погашення заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі та з аналітичних рахунків, на яких відображена інформація про надходження в гривневому еквіваленті іноземної валюти, зарахованої на відкриті в банках рахунки Державної казначейської служби України;
- звіти про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями в електронному вигляді;
- звіти про виконання місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями в електронному вигляді;
- інформацію в паперовому вигляді щодо зарахування коштів в іноземній валюті на погашення заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі, в розрізі боржників, територій та кодів бюджетної класифікації;
- виписку з балансового рахунку 3719 «Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- відомості про зарахування та повернення страхових коштів з аналітичних рахунків 3719;
- оборотно-сальдову відомість за рахунком 3719 «Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- виписку з балансового рахунку 3734 «Депозитні рахунки органів стягнення»;
- виписки з рахунків за надходженнями до державного бюджету митних платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

ГУ ДФСУ щоденно одержують від уповноваженого банку, відповідно до укладених договорів, зведену інформацію про рух коштів на банківських балансових рахунках 2603 «Розподільчі рахунки суб'єктів господарської діяльності» для інформування ДФСУ.

ГУ ДФСУ одержують від Головного управління Державної казначейської служби України в м. Києві:

- виписку з балансового рахунку 3734 «Депозитні рахунки органів стягнення»;
- виписки з рахунків за надходженням до державного бюджету митних платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

Територіальні органи ДФСУ одержують від ГУ ДФСУ:

- відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами та з аналітичних рахунків, на які зараховуються кошти, що надійдуть у національній валюті на погашення заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі;
- звіти про виконання державного бюджету за доходами та іншими надходженнями в електронному вигляді;
- звіти про виконання місцевих бюджетів за доходами в електронному вигляді;
- відомість розподілу платежів до бюджетів;
- відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету;
- відомість розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету;
- виписки з рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів;
- виписку з балансового рахунку 3719 «Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»;
- відомості про зарахування та повернення страхових коштів з аналітичних рахунків 3719;
- оборотно-сальдову відомість за рахунком 3719 «Рахунок для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування».

З метою обліку нарахованих і сплачених сум податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску територіальними органами ДФСУ відкриваються інтегровані картки платників за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися платниками.

Інтегрована картка платника – це форма оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску та передоплати (доплати), що включає комплекс облікових показників з інтегрованих підсистем, за повноту, достовірність і своєчасність відображення яких несуть відповідальність структурні підрозділи органів ДФСУ за функціональними напрямками роботи

Залежно від призначення платежів відкриваються такі інтегровані картки платника:

| № з/п | Форма інтегрованої картки платника | Призначення |
|-------|------------------------------------|---|
| 1 | ф. № 5 | для здійснення обліку податку на додану вартість (для платників - юридичних та фізичних осіб, які включені до реєстру платників податку на додану вартість) |
| 2 | ф. № 5* | для здійснення обліку податку на додану вартість (для платників - юридичних та фізичних осіб, виключених з реєстру платників податку на додану вартість та обліку розрахунку податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податків на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами) |
| 3 | ф. № 6 | для здійснення обліку платежів, за якими передбачено подання платником звітності та/або відображення результатів перевірки |
| 4 | ф. № 7 | для здійснення обліку коштів, що обліковуються на відповідних рахунках ГУ ДФСУ як передоплата |
| 5 | ф. № 15 | для здійснення обліку платежів, за якими не передбачено подання платником звітності, та обліку надходжень на погашення простроченої заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, та бюджетними позичками згідно з переліком боржників |
| 6 | ф. № 1Р | для здійснення обліку реструктурованих сум |

Нарахуванню в інтегрованій картці платника підлягають:

| |
|---|
| зобов'язання, штрафні санкції та пеня за податками, зборами, митними платежами, самостійно визначені платником |
| суми до сплати єдиного внеску, самостійно визначені платником |
| зобов'язання, штрафні санкції та пеня за податками, зборами, митними платежами, суми до сплати єдиного внеску, визначені територіальним органом ДФСУ та узгоджені відповідно до чинного законодавства |
| пеня за порушення встановлених строків погашення узгоджених сум зобов'язань за податками, зборами, митними платежами, єдиним внеском |
| пеня на суму заниження податкового зобов'язання, нарахованого територіальним органом ДФСУ або платником |
| проценти за користування розстроченням (відстроченням) |

Для забезпечення контролю за повнотою та своєчасністю розрахунків платників територіальні органи ДФСУ проводять оперативний облік надходжень:

1) за податками, зборами, митними платежами на підставі документів, визначених Порядком взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної фіскальної служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями [68];

2) за єдиним внеском на підставі документів, визначених Положенням про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [69].

Дані про надходження податків, зборів, митних платежів, передоплати та єдиного внеску відображаються територіальним органом ДФСУ, на який покладено функції з ведення обліку відповідного платежу, в інтегрованій картці платника і в реєстрі надходжень та повернень у день отримання від органів Державної казначейської служби України відомостей про зарахування та повернення надміру сплачених платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

У разі наявності у платника податкового боргу за податками, зборами територіальні органи ДФСУ зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник, в рахунок погашення боргу згідно з черговістю

його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником.

З метою припинення територіальними органами ДФСУ обліку податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску, контроль за справлянням яких знято з ДФСУ і покладено на інші державні органи, координаційно-моніторинговими підрозділами територіальних органів ДФСУ за даними інтегрованої картки платників проводиться інвентаризація сум заборгованості, надміру та/або помилково сплачених коштів у розрізі відповідних платежів. За результатами інвентаризації складаються акти інвентаризації (у двох примірниках). Передача іншому державному органу, на який покладено контроль за справлянням відповідних платежів, інформації про стан розрахунків платників здійснюється шляхом складання акта прийому-передачі, згідно з яким один примірник акта інвентаризації (з додатками) зберігається в територіальному органі ДФСУ.

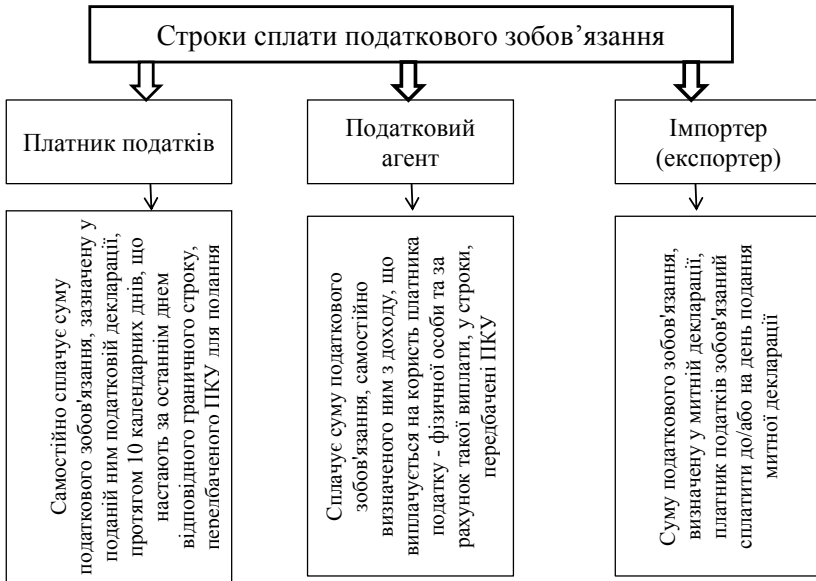
3.2. Організація сплати податків

Згідно зі ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний вчасно і в повному обсязі сплачувати податки [48].

Строк сплати податку та збору – 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

Податковим періодом може бути:

- календарний рік;
- календарне півріччя;
- календарні три квартали;
- календарний квартал;
- календарний місяць;
- календарний день.



Платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, інститутів спільного інвестування, неприбуткових установ (організацій) та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують двадцяти мільйонів гривень) щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують *авансовий внесок з податку на прибуток* у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду.

У разі коли відповідно до ПКУ або інших законів України контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені в ПКУ для кожного податку окремо та в ст. 297 Митного кодексу України (МКУ), а якщо такі строки не визначено, - протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування.

Строки сплати (виконання обов'язку зі сплати) митних платежів [65]:

| Дія | Строк сплати |
|--|--|
| ввезення товарів на митну територію України | до або на день подання органу ДФСУ митної декларації для митного оформлення |
| розміщення товарів на тимчасове зберігання | не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання |
| вивезення товарів з митної території України | не пізніше дня прийняття органом ДФСУ митної декларації для митного оформлення |
| зміна митного режиму | не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі |

У разі коли сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом, або у разі 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, такий контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими актами законодавства, контроль за виконанням яких покладено на органи державної податкової служби, або внести відповідні зміни до податкової звітності

Податкове повідомлення-рішення повинно містити:
– 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;

– посилення на норму чинного законодавства, 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, яку 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 установлені строк;

– граничні строки, передбачені ПКУ для оскарження податкового повідомлення-рішення [70].

Зразок форми податкового повідомлення-рішення за порушення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання (форма "Ш") наведено у додатку Ж.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання (фінансових) санкцій, якщо надання такого розрахунку передбачено чинним законодавством.

Платник податків повинен сплатити суму грошового зобов'язання в установлені чинним законодавством строки, невиконання такого зобов'язання тягне за собою утворення податкового боргу. У разі несплати, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу [71].

Податкова вимога - письмова вимога органу ДФСУ до платника податків щодо погашення суми податкового боргу

Податкова вимога формується, якщо:

→ платник податків не сплатив суми податкового зобов'язання, зазначеної в поданій ним податковій декларації, у встановлені ПКУ строки;

→ платник податків не сплатив узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеної в податковому повідомленні-рішенні, у встановлені законом строки;

→ платник єдиного податку першої або другої групи не сплатив суми авансового внеску у встановлені строки.

Податкова вимога має 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 установленій строк,

- попередження про опис активів, що відповідно до законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їхнього продажу.

Питання для обговорення та самоконтролю

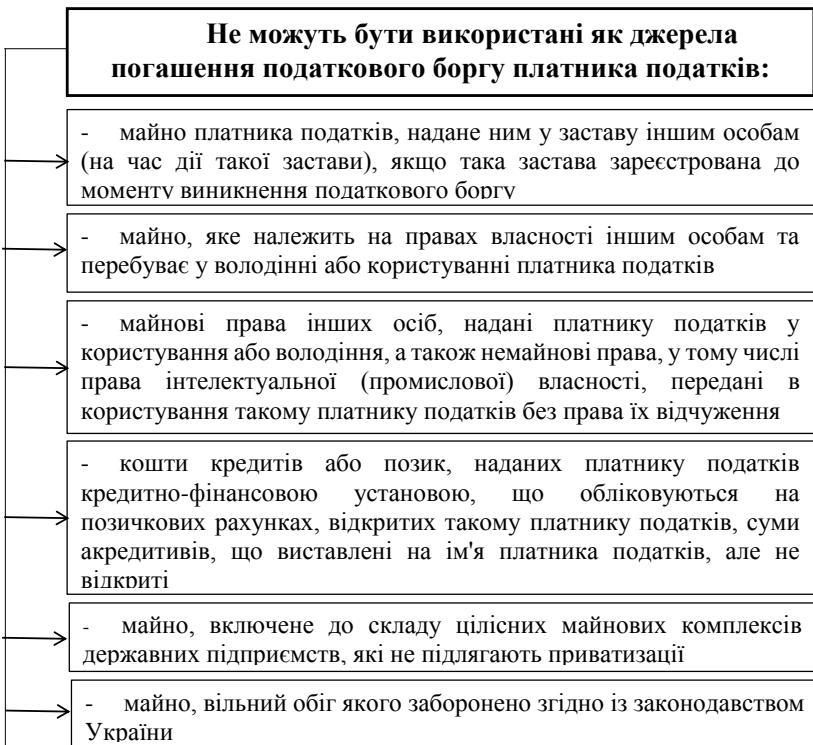
1. З якою метою органи ДФСУ проводять облік податкових надходжень?
2. Які документи ДФСУ одержує від Державної казначейської служби України для ведення обліку податкових платежів?
3. Для чого складається інтегрована картка платника?
4. Назвіть форми інтегрованої картки платника.
5. Які нараховані суми відображаються в інтегрованій картці платника?
6. Коли настає строк сплати податку та збору?
7. Назвіть податкові періоди.
8. В яких випадках контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення?
9. Що таке податкова вимога і у яких випадках вона вручається платнику?
10. Які відомості мають містити податкове повідомлення-рішення та податкова вимога?


Тема 4. Управління податковим боргом

4.1. Джерела сплати податкового боргу

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

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.



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

До майна, що не може бути предметом застави, зокрема, віднесено:

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

У разі якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи. Контролюючий орган повідомляє платника податків про таке надходження коштів в п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа.

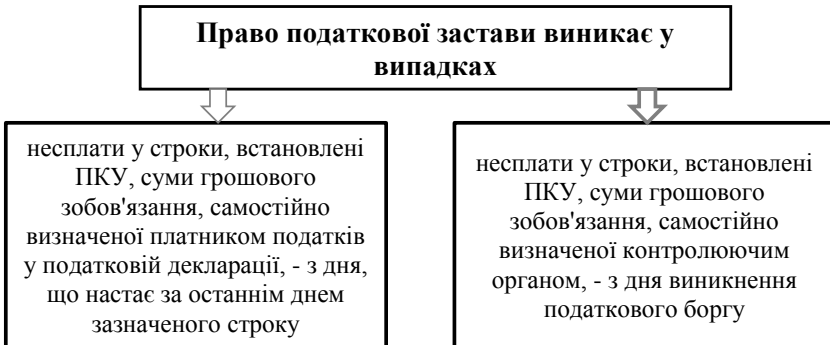
Кошти, які надходять у рахунок погашення податкового боргу, органами податкової служби спрямовуються на погашення податкового боргу або грошового зобов'язання, виходячи з черговості їх виникнення, причому спочатку погашаються суми податкового боргу, а потім поточні суми грошових зобов'язань (за винятком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

4.2. Податкова застава

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу.

Податкова застава - спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПКУ

У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави.



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

У разі якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [36].

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

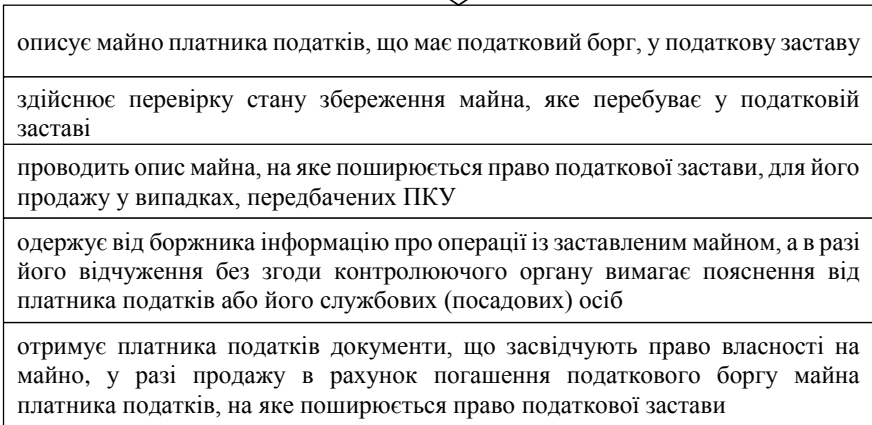
Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису. До акта опису включається ліквідне

майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі.

Керівник контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податків податкового керуючого. Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою контролюючого органу.

Функції податкового керуючого

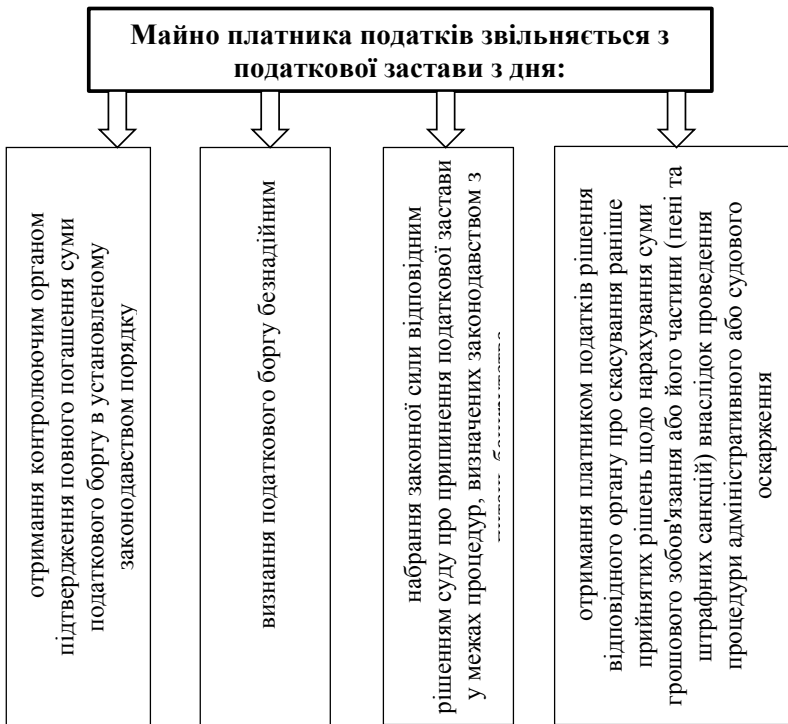


| |
|---|
| описує майно платника податків, що має податковий борг, у податкову заставу |
| здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі |
| проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених ПКУ |
| одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди контролюючого органу вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб |
| отримує платника податків документи, що засвідчують право власності на майно, у разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави |

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом.

У разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник податків за згодою контролюючого органу зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості.

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



У разі продажу майна, що перебуває у податковій заставі, таке майно звільняється з податкової застави з дня отримання контролюючим органом підтвердження про надходження коштів до бюджету від такого продажу.

4.3. Адміністративний арешт майна

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

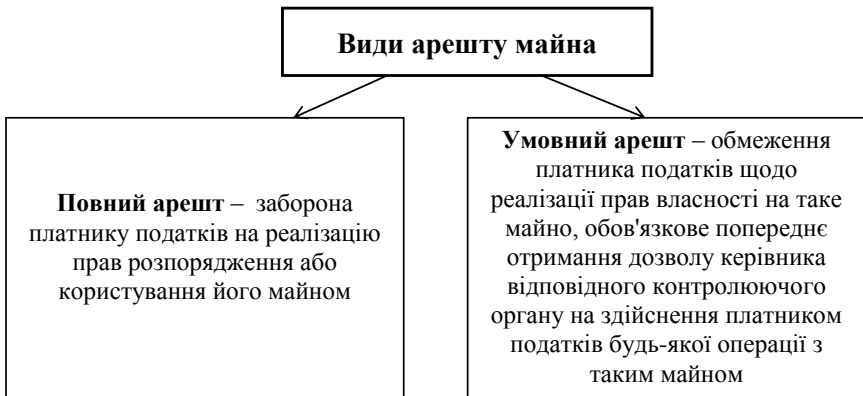
Підставами застосування арешту майна є з'ясування однієї з таких обставин:

- ➔ 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 дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- ➔ відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- ➔ платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- ➔ платник податків не допускає податкового керуючого до складання акта опису майна, яке передається в податкову заставу.

Арешт може бути накладено контролюючим 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.

Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені нижче.



Процедура арешту майна передбачає виконання наступних кроків.

Керівник контролюючого органу (його заступник) за наявності однієї з обставин, визначених вище, приймає рішення про застосування *арешту майна* платника податків, яке надсилається:

- платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна;
- іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

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

У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу, який повинен містити:

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

Керівник підрозділу правоохоронного органу, у підпорядкуванні якого перебуває службова (посадова) особа, яка склала протокол про тимчасове затримання майна, зобов'язаний невідкладно поінформувати керівника контролюючого органу (його заступника), на території якого здійснено таке затримання, з обов'язковим врученням примірника протоколу.

На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник контролюючого органу (його заступник) приймає рішення про накладення арешту на таке майно 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 контролюючий орган закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується на час такого закінчення роботи.

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

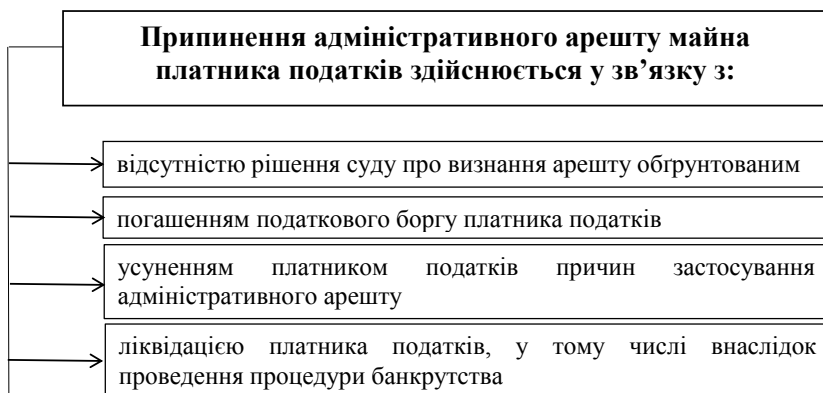
Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника контролюючого органу (його заступника), обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

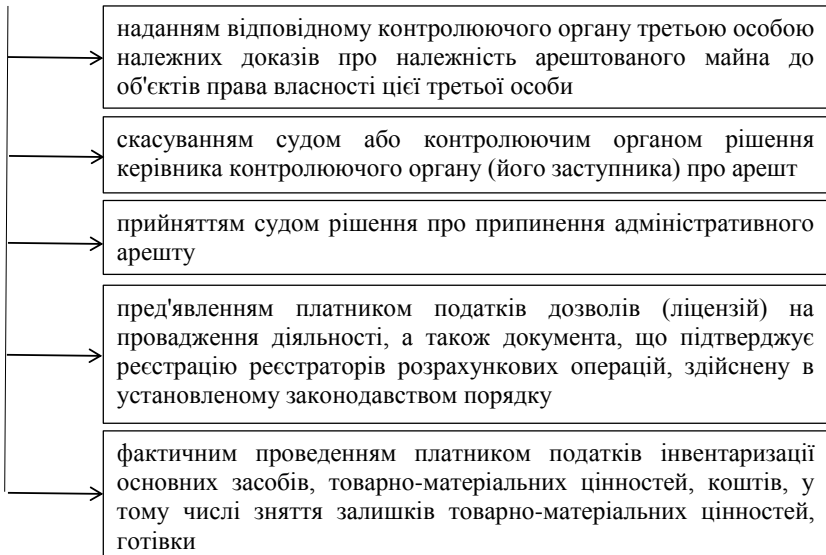
Рішення керівника контролюючого органу (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету. Рішення про таке відшкодування приймається судом.

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

- надсилає рішення про арешт майна;
- організовує опис майна платника податків.





Рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається контролюючим органом протягом двох робочих днів, що наступують за днем, коли контролюючому органу стало відомо про виникнення підстав припинення адміністративного арешту.

4.4. Продаж майна, що перебуває у податковій заставі

Контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності - шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

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

Вилучені готівкові кошти вносяться посадовою особою контролюючого 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.

Контролюючий орган звертається до суду щодо надання дозволу на погашення усїєї суми податкового боргу за рахунок *майна* платника податків, що перебуває у податковій заставі. Рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття контролюючим органом рішення про погашення усїєї суми податкового боргу. Рішення контролюючого органу підписується його керівником та скріплюється гербовою печаткою контролюючого органу.

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

Продаж майна платника податків здійснюється:

- 1) на публічних торгах,
- 2) через торгівельні організації.

Порядок продажу майна платника на публічних торгах

Майно, яке може бути згруповано та стандартизовано, підлягає продажу за кошти виключно на *біржових торгах*, які проводяться біржами, що створені відповідно до закону і визначені контролюючим органом на конкурсних засадах

Цінні папери - на *фондових біржах* у порядку, встановленому Законом України "Про цінні папери та фондовий ринок"

Інше майно, об'єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств підлягають продажу за кошти виключно на *цільових аукціонах*, які організуються за поданням відповідного контролюючого органу на зазначених біржах

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 контролюючим органом на конкурсних засадах.

З метою реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка вартості такого майна для визначення початкової ціни його продажу.

Платник податків має право самостійно здійснити оцінку шляхом укладення договору з оцінювачем. Якщо платник податків самостійно не здійснює оцінку протягом двох місяців з дня прийняття рішення про реалізацію майна, контролюючий орган самостійно укладає договір про проведення оцінки майна.

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

Інформація про склад майна платників податків, призначеного для продажу, оприлюднюється відповідною біржею. Компенсація витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплата банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету здійснюються за рахунок коштів, отриманих від реалізації такого майна, та за рахунок стягнутих коштів.

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

У разі якщо сума коштів, отримана в результаті продажу майна платника податків, є недостатньою для погашення податкового боргу платника, податковий керуючий здійснює додатковий опис майна у податкову заставу.

4.5. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

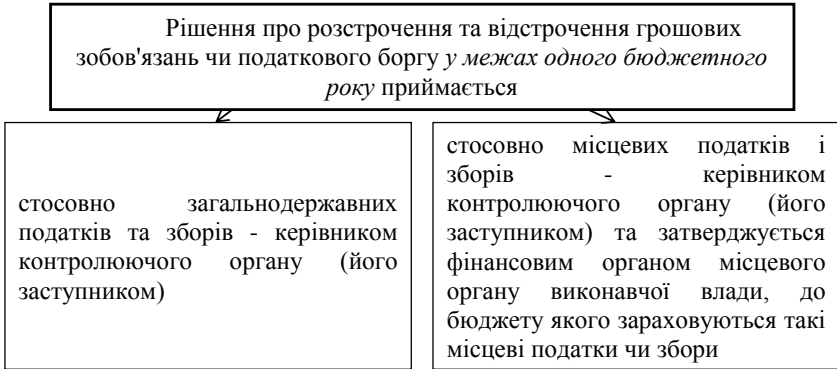
Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному згідно ПКУ

Підставою для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним 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 відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення (відстрочення), протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

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

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.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу щодо загальнодержавних податків та зборів *на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років*, приймається керівником (заступником керівника) центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про що повідомляється центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

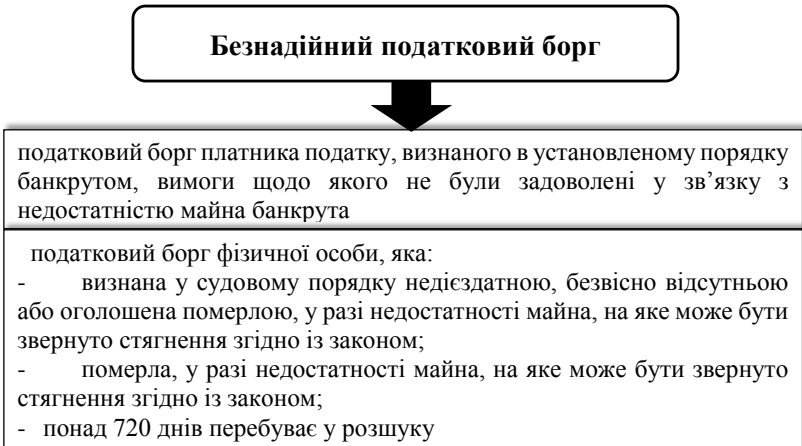


Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором.

Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави.

4.6. Списання безнадійного податкового боргу

Списанню підлягає безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг.



| |
|--|
| податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності |
| податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) |
| податковий борг платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду |

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення податкового боргу.
2. Які кошти або майно не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків?
3. У яких випадках виникає право податкової застави?
4. При якій сумі податкового боргу платника податків не застосовується право податкової застави?
5. Які функції виконує податковий керуючий?
6. У яких випадках майно платника податків звільняється з податкової застави?
7. Що є підставами для застосування арешту майна платника податків?
8. У чому полягає різниця між повним та умовним арештом майна?
9. Опишіть процедуру арешту майна.
10. За яких обставин здійснюється припинення адміністративного арешту майна платника податків?
11. У яких випадках і де здійснюється продаж майна платника податків?
12. Який існує порядок продажу майна платника на публічних торгах?
13. Дайте визначення розстроченню та відстроченню грошових зобов'язань або податкового боргу.
14. Що собою представляє безнадійний податковий борг?

Тема 5. Податковий ризик-менеджмент

5.1. Сутність та класифікація податкового ризику держави

Ризик породжується об'єктивно існуючими невизначеністю, конфліктністю, нестачею інформації на момент оцінювання, прийняття управлінських рішень, неоднозначністю прогнозів, змінами як в оточуючому середовищі, так і в самій системі, еволюційними трансформаційними процесами, нестачею часу для наукового обґрунтування значень економічних і фінансових показників та підтримки прийняття відповідних рішень.

Податковий ризик держави – це економічна категорія, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства

Важливо знати класифікацію податкових ризиків держави, їхній склад, а також джерела та чинники, внаслідок яких ці ризики виникають. Це необхідно для визначення та обґрунтування напрямів та шляхів попередження або зниження податкового ризику держави.

Дамо загальну характеристику цих класифікаційних груп податкового ризику.

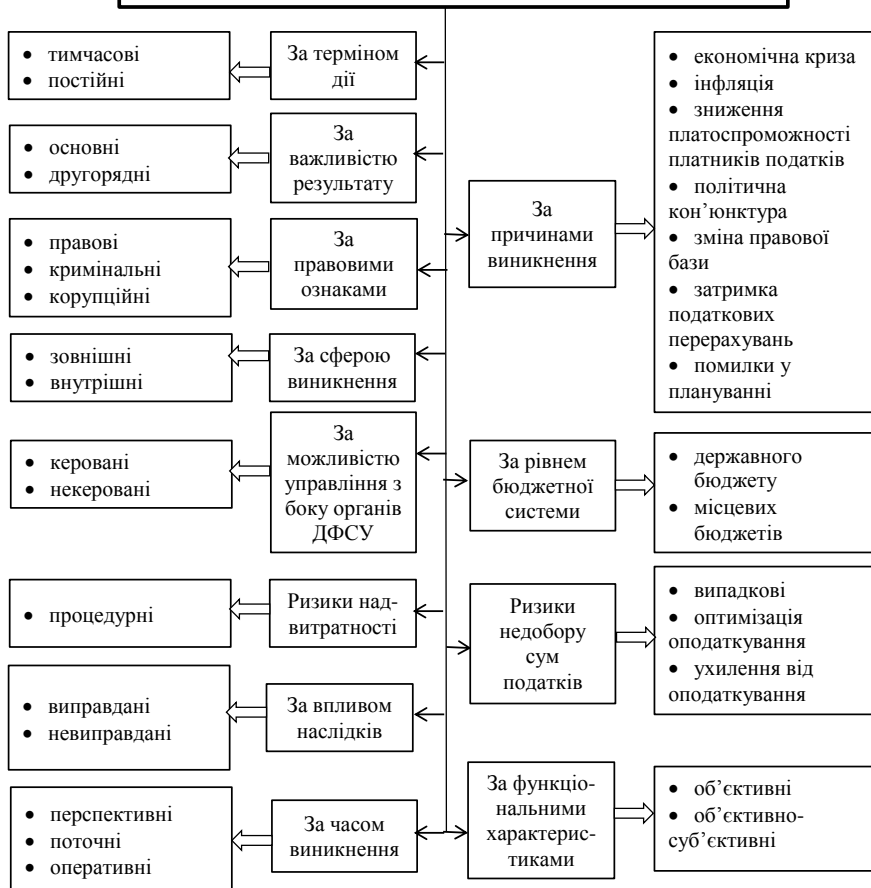
За терміном дії:

- тимчасові - що діють протягом одного бюджетного періоду;
- постійні - багаторічні, циклічні (наприклад, ризик ухилень від оподаткування).

За важливістю результату:

- основні (значні фінансові диспропорції, які спричиняють, наприклад, ризик виникнення податкового боргу з непрямих податків);
- другорядні - що мають менший вплив (наприклад, ризик прострочення платежів з земельного податку).

Класифікаційні ознаки податкових ризиків



За часом виникнення:

- оперативні ризики можуть бути спричинені будь-якими непередбачуваними ситуаціями протягом року (політичною та економічною кризою, інфляцією, форс-мажорними обставинами);
- поточні – зумовлені змінами в механізмі оподаткування;
- перспективні ризики - найменш прогнозовані і найбільш непередбачувані, пов'язані із запланованим податковим реформуванням.

За правовими ознаками:

Ризик порушення податкового законодавства

Ризик порушення податкового законодавства платниками податків - можливість (імовірність) ненавмисного або навмисного порушення суб'єктом господарювання законодавства, у результаті чого можливі втрати надходжень до бюджету, виражені у грошовій формі

Ризик порушення податкового законодавства державними службовцями - можливість (імовірність) зловживань та корупційних дій із боку працівників органів ДФСУ, у результаті чого можливі втрати надходжень до бюджету, виражені у грошовій формі

- правові ризики є наслідком нетяжких порушень платниками податків при складанні та поданні податкової звітності, таких як несвоєчасне подання податкової звітності, наявність арифметичних та методологічних помилок у податковій звітності, порушення термінів сплати податків, зборів, обов'язкових платежів;

- кримінальні ризики є наслідком тяжких порушень податкового законодавства, до яких слід віднести свідоме запровадження різноманітних схем часткового або повного ухилення від оподаткування;

- корупційний ризик виникає внаслідок зловживань та корупційних дій із боку працівників ДФСУ, а також інших посадових осіб.

За рівнем бюджетної системи:

- ризики державного бюджету;
- ризики місцевих бюджетів.

За сферою виникнення:

Податкові ризики за сферою виникнення

зовнішні

- природно-кліматичні
- соціально-політичні

внутрішні

- правові
- організаційно-управлінські

Природно-кліматичні ризики характеризують невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів унаслідок прояву стихійних сил природи.

Соціально-політичні ризики – ризики недонадходжень податків у бюджет у зв'язку зі змінами політичної системи, розстановки політичних сил у суспільстві, політичною нестабільністю.

Організаційно-управлінські податкові ризики характеризуються можливістю (імовірністю) впровадження неефективної організаційної структури органів та підрозділів ДФСУ, системи прийняття управлінських рішень, планування, цілепокладання, прогнозування, що, у свою чергу, впливає на невизначеність результатів діяльності операційних процесів адміністрування податків.

За причинами виникнення організаційно-управлінські ризики можна поділити на селективний та організаційний. *Селективний ризик* виникає внаслідок недостатнього обґрунтування управлінських рішень, *організаційний* - через недоліки при плануванні та організації поточної роботи, помилки в доборі та розстановці кадрів, а також неефективний контроль діяльності.

За функціональними характеристиками:

- об'єктивні – ризики, які з'являються через вплив незалежних факторів суспільно-економічного життя. Мають незалежний щодо податкової сфери характер. Залежать від загальносуспільних ризиків, зумовлених напрямами соціальної та економічної політики держави, політичною нестабільністю в країні, інфляційними процесами тощо;
- об'єктивно-суб'єктивні - ризики, які повністю залежать від діяльності чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин. Вони поділяються на:

а) ризики, які виникають унаслідок проведення державою в особі законодавчих і виконавчих органів податкової політики, діяльності податкових органів та платників податків;

б) ризики, які пов'язані з функціонуванням податкового механізму та його елементів (неефективність побудови податкової системи і структури оподаткування, рівня підготовки працівників податкових органів, недостатньо ефективним застосування методів боротьби з порушниками податкового законодавства тощо);

в) ризики, пов'язані з учиненням податкових правопорушень у сфері оподаткування всіма суб'єктами податкових правовідносин

(моральні ризики, соціальні, ризики відповідальності, професійні тощо).

До ризиків, управління якими з боку органів ДФСУ можливе, можна віднести правові, організаційно-управлінські ризики.

Ризики недобору сум податків та надвитратності:



За впливом наслідків:

- виправдані – ризики, що обґрунтовані вжитими заходами із забезпечення податкових надходжень;
- не виправдані – ризики, пов'язані із значними витратами на здійснення заходів щодо забезпечення податкових надходжень.

Усі перелічені групи податкових ризиків мають кількісний та/чи якісний бік.

Кількісний критерій класифікації ризиків дає змогу поділити їх на допустимі, критичні й катастрофічні:

- допустимі – ризики, які зумовлюють зменшення податкових надходжень, що суттєво не впливають на дохідну систему бюджету;
- критичні - ризики, що можуть суттєво зменшити податкові надходження і вплинути на видатки бюджету. Вони призводять до зміни мети і стратегії податкової політики;
- катастрофічні – ризики, виникнення яких не дає змоги виконати податкову частину бюджету і може спричинити незаплановані додаткові витрати. Вони зумовлюють бюджетний дефіцит і зменшення темпів зростання економіки.

Якісні ознаки дозволяють виявити причини виникнення податкових ризиків.

Огляд класифікаційних ознак податкових ризиків дозволяє зробити висновок про можливість кожного ризику потрапити до декількох груп, сформованих за різними ознаками.

Цей підхід до узагальнення критеріїв класифікації ризиків у сфері оподаткування дає змогу:

- відобразити необхідні сторони суті кожного з них;
- розкрити сферу і причину виникнення ризику;
- практично застосувати отриману інформацію для оцінювання і мінімізації наявних ризиків.

Основними причинами, які сприяють виникненню правопорушень у сфері оподаткування, є [38]:

| Основні причини виникнення правопорушень у сфері оподаткування |
|---|
|---|

| |
|--------------------------------|
| <p><u><i>Моральні:</i></u></p> |
|--------------------------------|

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування;- несприйняття платниками податків законодавства у сфері оподаткування; |
|---|

| |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - могутній власницький інстинкт, який особливо інтенсивно виявляється на рівні особистості; - низька податкова культура платників |
| <p><u>Політичні:</u></p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - лобіювання інтересів окремих груп платників податків; - високий ступінь конфліктності у формуванні податкових правовідносин; |
| <p><u>Економічні:</u></p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - розбалансованість банківської системи; - криза платежів; - надмірний податковий тягар на суб'єктів господарювання; - інфляційні процеси; - зниження платоспроможності населення; - дефіцит бюджету |
| <p><u>Технічні:</u></p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - складність, суперечливість, нестабільність податкового законодавства; - недостатній рівень юридичної і економічної підготовки працівників контролюючих органів у сфері оподаткування; - відсутність достатнього досвіду боротьби з податковими правопорушеннями; - недостатня захищеність працівників контролюючих органів при виконанні ними службових обов'язків |

5.2. Оцінювання податкових ризиків

Сфері оподаткування властива наявність умов, що свідчать про існування у ній ризиків. До таких умов можна віднести:

- наявність невизначеності;
- необхідність вибору альтернативи;
- можливість оцінити ймовірність здійснення вибраних альтернатив.

Існування податкових ризиків на макrorівні визначається ймовірносними показниками, що характеризують можливі фінансові втрати бюджету у результаті недонадходження податків.

Для оцінювання величини податкового ризику бюджету використовують такі статистичні показники як математичне очікування виконання податкового бюджету, стандартне відхилення виконання податкового бюджету.

Очікуване виконання податкового бюджету - це середньозважена величина можливих значень виконання податкового бюджету, де ваговими коефіцієнтами є ймовірності їх настання.

Очікуване виконання податкового бюджету визначається за формулою (5.1):

$$EB = \sum_{i=1}^n Bi \times Pi \times 100\%,$$

де EB - очікуване виконання податкового бюджету;

B - i-е виконання податкового бюджету;

Pi - ймовірне відхилення i-го виконання податкового бюджету;

n - загальне число можливих варіантів виконання податкового бюджету.

Стандартне відхилення виконання податкового бюджету вимірює розкид величин. Чим більше стандартне відхилення виконання податкового бюджету, тим більше його мінливість і вище податковий ризик (5.2).

$$\sigma = \sqrt{\sum_{i=1}^n (Bi - Bf)^2 \times Pi},$$

де δ - стандартне відхилення виконання податкового бюджету;

B - i-й виконання податкового бюджету;

Bf - найбільш ймовірне відхилення;

n - загальне число можливих варіантів виконання податкового бюджету.

Квадрат стандартного відхилення виконання податкового бюджету (δ^2) називають дисперсією розподілу виконання бюджету по податках. Загальною мірою ризику служить розмах варіації показника виконання бюджету по податках (5.3):

$$R = B_0 - B_p,$$

де B_0 - податковий бюджет за оптимістичною оцінкою;

B_p - податковий бюджет по песимістичній оцінці.

Значення стандартного відхилення може бути недостатнім при порівнянні ризиків або невизначеностей, оскільки не враховує величину ризику, що припадає на одиницю очікуваного виконання бюджету по податках. З метою визначення відносного ризику бюджету розглядається коефіцієнт варіації (CV - coefficient of variation).

Коефіцієнт варіації є мірою відносної дисперсії (ризик), що припадає на одиницю очікуваного виконання податкового бюджету. Він визначається як частка стандартного відхилення і очікуваного показника виконання бюджету (5.4):

$$CV = (\sigma / B_f) \times 100,$$

де δ - стандартне відхилення виконання податкового бюджету;

B_f - розподіл усіх виконання податкового бюджету.

Чим більше CV, тим більше відносний ризик виконання бюджету по податках [4].

Також є ще одна методика, яка дозволяє кількісно оцінити бюджетний ризик через урахування ймовірності виникнення можливих втрат бюджету. Ступень ризику можна оцінити як добуток ймовірності можливих втрат на величину цих втрат (5.5):

$$W = pN \times H,$$

де W - величина ризику;

pN - ймовірність втрат;

H - величина цих втрат [11].

При прийнятті бюджету на відповідний період необхідно встановити *гранично допустимий рівень податкових ризиків*, який би не загрожував економіці країни. Допустимий ризик можна визначити як певний компроміс між бажаним найменшим рівнем небезпеки і техніко-економічними можливостями його реалізації. Прийнятний (допустимий) ризик є нелінійної функцією наступних складових (5.6):

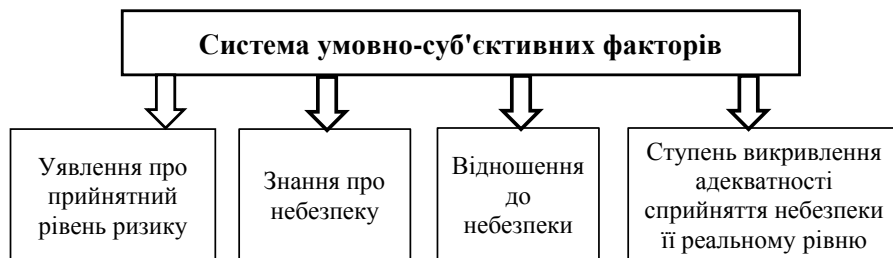
$$RD = f \{ T (S), R (S), S (T, R) \},$$

де RD - допустимий ризик;

T - технічно досяжний результат;

R - ресурсно-економічні можливості по його реалізації;

S - система умовно-суб'єктивних факторів.



Перераховані складові складним чином залежать один від одного. Таким чином, допустимий рівень ризику (RD) є складною функцією ряду факторів об'єктивного і суб'єктивного характеру. Визначальну роль у встановленні допустимого рівня ризиків грають не об'єктивні фактори (що можна зробити), а суб'єктивні (що ми думаємо, що можна зробити, як ми це собі уявляємо).

Кожна держава юридично закріплює уявлення про допустимий рівні ризиків системою законодавчих, організаційних, нормативно-методичних документів.

5.3. Управління податковими ризиками

Управління податковим ризиком – сукупність методів і прийомів, що дозволяють певною мірою прогнозувати недонадходження податкових платежів у бюджет і вживати заходів до виключення або зниження негативних наслідків цих подій

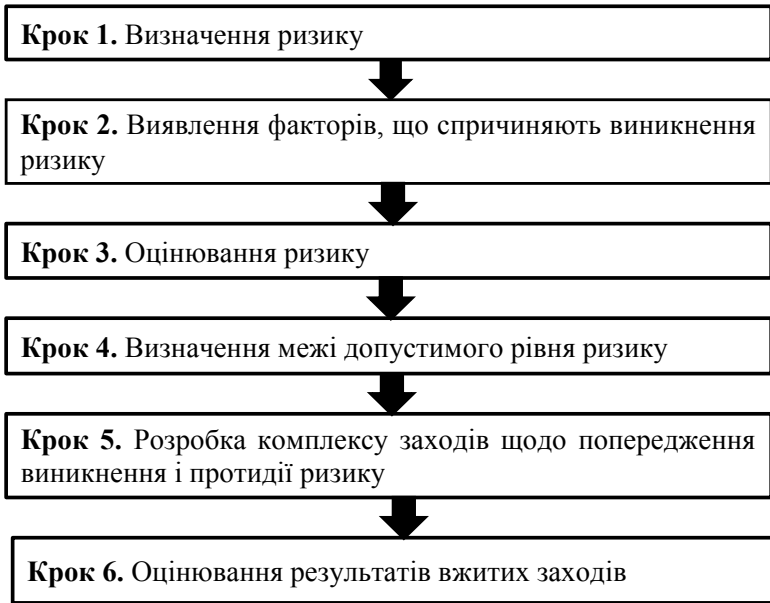
Суб'єкти державного податкового менеджменту, у частості органи ДФСУ, повинні обирати таку стратегію управління податковими ризиками, яка дозволить максимально їх зменшити.

Управління податковими ризиками передбачає поступове здійснення певних кроків (1 - 6).

Для виявлення ризиків і їх нейтралізації впроваджена ризикоорієнтована система адміністрування податків.

Ризикоорієнтована система створюється з метою запровадження системного підходу до адміністрування податків і базується на тому, що податкові органи за рахунок поінформованості на більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства відповідно реагують на них належними діями, у тому числі, передбачають та упереджують можливі порушення податкового законодавства.

Виявлення податкових ризиків органами податкової служби здійснюється в ході доперевірочної роботи, камеральних перевірок, а також документальних перевірок.



Для визначення ризиків використовуються такі методи:

Методи визначення податкових ризиків

- метод історичного аналізу - визначення схожості ситуації, схеми або документу, по яких визначається ризик, з тими, що спостерігалися, використовувалися або готувалися раніше;
- метод аналогій - використання досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або податковими органами інших країн в аналогічних (схожих) ситуаціях;
- аналітичний метод - використання таких технологій, як моделювання, аналіз за схемою „причина-наслідок" та інші;
- метод „зворотного аналізу" - вивчення виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановлення причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування;
- індивідуальне опитування - проведення опитувань, у тому числі анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики

Управління ризиками повинно здійснюватись по кожному з функціональних напрямів діяльності органів ДФСУ, пов'язаних з процесами адміністрування податків, та за такими принципами:



Заходи, спрямовані на уникнення ризику, можуть бути впроваджені на законодавчому та методологічному рівні.

Заходи законодавчого рівня

- ➔ виключення у податковому законодавстві суперечностей, неузгодженостей та допущення прогалин в законодавчих чи інших нормативно-правових актах;
- ➔ підготовка пропозицій щодо внесення змін у частині вдосконалення податкового законодавства

Заходи методологічного рівня

- ➔ удосконалення роботи з обслуговування платників податків у частині проведення роз'яснювальної роботи щодо заповнення форм податкових декларацій (розрахунків), декларування податкових зобов'язань та сплати податків, а також своєчасне

інформування платників податків про зміни податкового законодавства;

- удосконалення системи кабінетного аудиту, напрямів та перспектив проведення контрольно-перевірочної роботи,
- удосконалення методології проведення контролю платників податків, створення бази даних платників податків з високим ступенем ризику для першочергового здійснення перевірок;
- підвищення професійного рівня працівників органів ДФСУ;
- удосконалення системи взаємодії підрозділів ДФСУ, а також взаємодії з іншими органами державної влади в частині обміну інформацією

Заходи протидії податковим ризикам сприяють передбаченню і мінімізації появи несприятливих наслідків як для податкової системи, так і для економічної безпеки держави загалом. Їх можна поділити на такі групи:



Превентивні - заходи, спрямовані на недопущення ризиків:

- ❖ перебудова ідеології оподаткування та встановлення рівності прав і обов'язків усіх суб'єктів податкових правовідносин;
- ❖ внутрішня та міжнародна уніфікація податкового законодавства;
- ❖ зменшення загального рівня оподаткування й удосконалення структури системи оподаткування;
- ❖ підвищення податкової культури, зміцнення податкової дисципліни й етизація податкової служби.

Обмежуючі – заходи, спрямовані на стримування розвитку ризику та зменшення величини втрат від його появи, яких неможливо уникнути:

- ❖ усунення недоліків нормативно-правового, соціально-економічного й організаційно-управлінського характеру;

- ❖ державне стимулювання середнього та малого бізнесу;
- ❖ зменшення рівня безробіття;
- ❖ підвищення платоспроможності населення;
- ❖ стримування інфляції;
- ❖ державне регулювання цін;
- ❖ удосконалення всіх етапів адміністрування податків;
- ❖ підвищення рівня інформаційно-технічної підтримки діяльності податкових органів;
- ❖ покращання обслуговування платників податків;
- ❖ створення системи прийняття податкової звітності від платників податків в електронному вигляді;
- ❖ підвищення рівня юридичної й економічної підготовки працівників податкових органів;
- ❖ створення в державі механізму захищеності працівників податкових органів;
- ❖ узгодження дій контролюючих органів у сфері оподаткування, чітке розмежування повноважень між ними.

Компенсаційні - заходи, які мають на меті відшкодування втрат від настання ризику:

- ❖ ефективне застосування юридичної відповідальності до всіх суб'єктів податкових правовідносин [22].

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення категорії «податковий ризик держави».
2. За якими групами можна класифікувати податковий ризик?
3. На що вказують кількісні та якісні ознаки податкових ризиків?
4. Які основні причини сприяють виникненню правопорушень у сфері оподаткування?
5. Які умови у сфері оподаткування свідчать про існування у ній ризиків?
6. Охарактеризуйте методика, яка використовується для оцінювання величини податкового ризику бюджету.
7. За якою методикою можна встановити гранично допустимий рівень податкових ризиків, який би не загрожував економіці країни?
8. У чому сутність управління податковими ризиками?

9. Виконання яких послідовних кроків передбачає управління податковими ризиками?
10. Назвіть принципи управління податковими ризиками.
11. Охарактеризуйте заходи, спрямовані на уникнення ризику, які можуть бути впроваджені на методологічному рівні.
12. Назвіть превентивні та обмежуючі заходи протидії податковим ризикам.
13. Які методи використовуються для визначення податкових ризиків держави?

Тема 6. Податковий облік і податкове рахівництво

Єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та мету. Метою фінансового обліку є забезпечення інформації для зовнішніх користувачів, управлінського обліку - забезпечення інформації для внутрішніх користувачів, а податкового обліку – визначення бази розрахунку податків.

Податковий облік - це система збору, фіксації, обробки і передачі фінансової інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника

Ведення податкового обліку забезпечує можливість мати повне уявлення про всі операції, пов'язані з діяльністю платника податку, і про його фінансове становище.

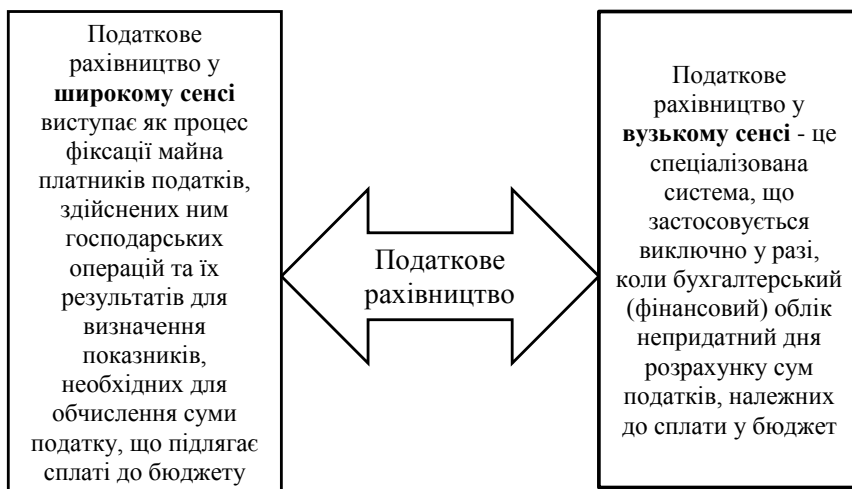
Предмет податкового обліку – діяльність суб'єкта господарювання, в результаті якої у платника податку виникають зобов'язання з розрахунку та сплати (утримання) податку

З теоретичної та практичної точок зору процес справляння (стягнення) податків слід розглядати як певні дії (кроки) спеціалістів підприємства [62].

| Процес справляння (стягнення) податків | |
|---|---|
| кроки оподаткування | кроки податкового обліку (рахівництва) |
| 1. Ідентифікація суб'єкта господарювання як платника податку | 8. Складання первинних і зведених документів |
| 2. Визначення об'єкта оподаткування | 9. Запис операцій в реєстри податкового та фінансового обліку (узагальнення) |
| 3. Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування | 10. Складання декларацій (податкових розрахунків) |
| 4. Оцінка альтернативних варіантів або оптимізація оподаткування | 11. Подання декларацій (податкових розрахунків) до податкового органу |
| 5. Застосування ставки податку | 12. Сплата податку (виконання сплати, контроль дат і сум основних платежів, авансів або переплат) |
| 6. Уточнення порядку та терміну сплати податку | 13. Контроль дат і сум відшкодувань податку з бюджету (для ПДВ) |
| 7. Встановлення порядку обчислення податку та аналіз його результатів | |

Податкове рахівництво є складовою частиною податкового обліку та передбачає реалізацію переважно процедурного (технологічного) аспекту процесу оподаткування. Інший - логічний, творчий аспект пов'язаний з аналізом та оцінкою подій і операцій та прийняттям рішення щодо застосування альтернативних варіантів господарських рішень. Характерним для податкового обліку у більшості випадків є багатоваріантність рішень, з яких платник обирає найкращий і несе відповідальність за прийняте рішення.

Податкове рахівництво можна розглядати у широкому та вузькому сенсі.



Сферою дії податкового обліку є документообіг господарських операцій, розрахункове узагальнення даних про об'єкт, базу оподаткування і податкові зобов'язання, відображення оподатковуваних операцій та результатів розрахунків в реєстрах обліку, на рахунках обліку та в формах податкової звітності. Однак сьогодні податковий облік виконує не лише функцію рахівництва. Суб'єкти господарювання активно використовують надані їм податковим законодавством можливості щодо оптимізації сплати податків, застосуванню альтернативних систем оподаткування тощо.

Податковий облік виконує наступні функції:

| Функції податкового обліку | Характеристика функцій |
|-----------------------------------|--|
| Фіскальна | Одержання необхідної інформації для розрахунку податкових надходжень бюджету |
| Інформаційна | Кількісний вимір та якісна характеристика фінансового стану платника податків для складання податкової звітності, планування й прогнозування податкових витрат, розрахунку податкового навантаження та податкових зобов'язань платника податку, виявлення резервів оптимізації оподаткування |
| Контрольна | Контроль за правильністю нарахування податкового зобов'язання, своєчасністю й повнотою розрахунків з бюджетом, правомірністю використання пільг, звільнень, інших преференцій |

За ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку можна виділити три види податкового обліку [39]:

| Види податкового обліку | Характеристика |
|--------------------------------|--|
| Бухгалтерський | показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського (фінансового) обліку |
| Змішаний | показники податкового обліку формуються на основі даних бухгалтерського (фінансового) обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування |
| Абсолютний | показники податкового обліку формуються без участі бухгалтерського (фінансового) обліку (мито, державне мито, земельний податок) |

Форма податкового обліку - сукупність технічних носіїв податкової інформації у вигляді первинних документів, реєстрів інформації

Ці технічні носії мають певну структуру (таблиці, розрахунки, накопичувальні реєстри тощо) та призначення – зведення податково-облікової інформації з метою заповнення зведених форм податкової звітності.

До методичних прийомів податкового обліку відносяться [62]:

| |
|---|
| визначення бази оподаткування та її інформаційного джерела |
| визначення дати виникнення податкового зобов'язання або його елементів |
| розрахунок бази оподаткування, її складових елементів |
| розрахунок суми податкового зобов'язання та його елементів |
| застосування первинних або зведених документів для фіксації елементів бази оподаткування або елементів податкового зобов'язання |
| застосування форм реєстрів аналітичного та синтетичного (зведеного) податкового обліку бази оподаткування та податкового обліку податкового зобов'язання або його елементів |

Кожний платник податку повинен самостійно використовувати прийоми ведення податкового обліку із закріпленням їх в обліковій політиці підприємства.

Існують декілька методів податкового обліку: касовий метод; метод нарахувань; метод першої події; метод останньої події [58].

| Метод податкового обліку | Характеристика |
|---------------------------------|--|
| Касовий метод | окремі складові податкових зобов'язань змінюються в тому податковому періоді, коли кошти на оплату товарів (робіт, послуг) списані з рахунку платника (надійшли на рахунок), або видані з каси підприємства (надійшли до каси) |
| За нарахуванням | окремі складові податкових зобов'язань змінюються в тому податковому періоді, у якому був відвантажений (оприбуткований) товар, надані (отримані) послуги або результати робіт незалежно від їх оплати |
| За першою подією | окремі складові податкових зобов'язань змінюються в тому податковому періоді, у якому сталася перша з подій: відвантаження (оприбуткування) товарів або отримання (оплата) коштів |
| За останньою з подій | окремі складові податкових зобов'язань змінюються в тому податковому періоді, у якому сталася заключна подія |

Питання для обговорення та самоконтролю

1. У чому відмінності фінансового, управлінського і податкового обліку?
2. Дайте визначення поняття «податкове рахівництво».
3. Яке з понять ширше – податкове рахівництво чи податковий облік?
4. Що собою являє податкове рахівництво у широкому та вузькому сенсі?
5. За якими кроками працівників підприємства слід розглядати процес справляння податків?
6. Які функції виконує податковий облік?
7. Які види податкового обліку можна виділити за ступенем участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку?
8. Назвіть форми податкового обліку.
9. Що можна віднести до методичних прийомів податкового обліку?
10. Які існують методи податкового обліку?

Тема 7. Податкове прогнозування та планування

7.1. Сутність податкового прогнозування та планування

У системі управління податковими відносинами і вдосконалення податкової політики держави важливе місце відводиться прогнозуванню та плануванню.

Прогноз (від грец. Πρόβωσις - передбачення) - це передбачення майбутнього за допомогою наукових методів або сам результат передбачення

Прогнозування - спеціальне наукове дослідження конкретних перспектив розвитку будь-якого процесу

Методологічною основою прогнозування є теорія розвитку об'єкта (явищ, процесів), яка розкриває сутність тенденцій і закономірностей, зміст основних причинно-наслідкових зв'язків досліджуваного явища, процесу. Кінцевим результатом процесу прогнозування є система прогнозів.

Прогнозування застосовується на передплановій стадії прийняття рішень і сприяє виробленню концепції економічного розвитку на перспективу.

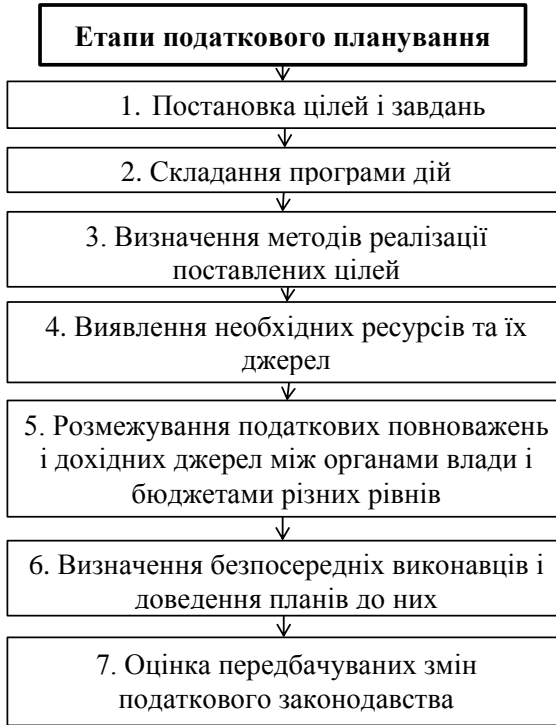
Прогнозування тісно пов'язане з плануванням, є необхідною передумовою планових розрахунків.

Планування - це вид діяльності, пов'язаний з постановкою цілей, завдань і дій у майбутньому

Результатом планування є план, який являє собою конкретизовану характеристику об'єкта, що є цільовою задачею. Відмінною рисою плану є кількісна визначеність завдання, яку слід виконати протягом планового періоду.

Логічна формула процесів розроблення прогнозу і плану полягає в наступному: прогнозування - ймовірно буде; планування - повинно бути. Виходячи з цієї формули методологічний підхід до використання прогнозів у плануванні ґрунтується на концепції єдиного процесу «прогноз-план».

Податкове планування у загальному вигляді передбачає виконання наступних етапів:



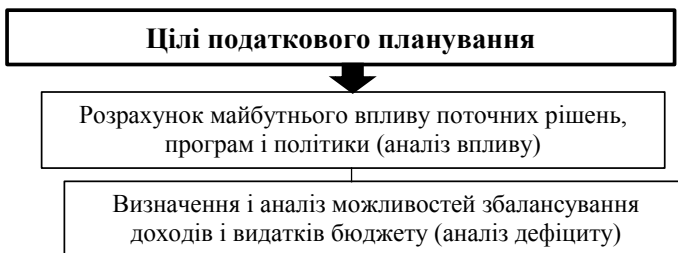
Податкове прогнозування і планування є особливими елементами бюджетної системи держави, які пов'язані з перерозподілом ВВП. Податкове прогнозування виступає базою податкового планування. Основне завдання податкового прогнозування - визначення на заданий часовий період економічно обґрунтованого розміру надходжень податків до відповідного бюджету.

Державне податкове планування - це формалізована послідовність дій усіх гілок влади, пов'язаних з розробкою прогнозних даних щодо збирання податкових платежів, їх розглядом та затвердженням задля визначення основних параметрів податкової системи з метою реалізації податкової, бюджетної та фінансової політики держави

Проведемо класифікацію податкових планів. Вона дозволить повніше уявити зміст планування та прогнозування податкових надходжень.



Податкове планування спрямовано на виконання таких цілей:



Обсяг надходжень податкових платежів до бюджету залежить від наступних макропоказників соціально-економічного розвитку країни:

- номінальний ВВП;
- темпи зниження (зростання) реального ВВП;
- обсяг продукції промисловості у діючих оптових цінах;
- валова продукція сільського господарства;
- індекс споживчих цін;
- індекс цін виробників;
- офіційний обмінний курс гривні до долара США;
- темпи росту монетарної бази;
- темпи зростання грошової маси;
- грошові доходи населення;
- середньомісячна зарплата робітників і службовців;
- рівень зареєстрованого безробіття на кінець року;
- зовнішньоторговельний оборот;
- експорт та імпорт товарів і послуг.

При плануванні податкових надходжень також необхідно враховувати вплив окремих екзогенних та ендогенних **факторів**.

Екзогенні фактори:

- зовнішньоекономічна кон'юнктура,
- вибір концепції економічного розвитку країни,
- рівень цін на певні види продукції у світі,
- політична ситуація у світі,
- міжнародна координація національних податкових політик у рамках інтеграційних об'єднань і т. ін.

Ендогенні фактори:

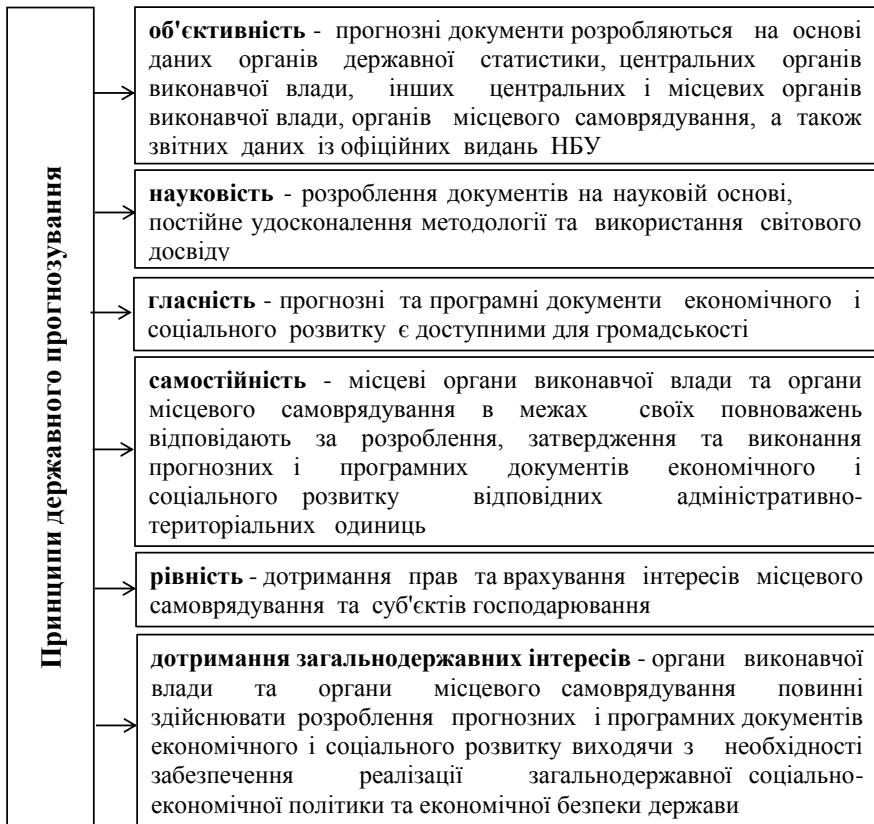
- зношеність основних засобів,
- податкові пільги,
- податковий борг,
- стан розрахунків за окремими податками,
- рівень інвестиційної, інноваційної та підприємницької активності,
- політична ситуація у державі

Всі вище перелічені фактори впливу на рівень податкових надходжень до бюджету мають комплексний характер.

7.2. Принципи податкового прогнозування і планування

Основні засади прогнозно-планової роботи у бюджетному процесі в Україні визначені Конституцією України, Бюджетним кодексом, Законом України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного та соціального розвитку України» тощо. На макрорівні планування податкових доходів бюджету здійснює Міністерство фінансів України.

Основними принципами, на яких базується державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку, є [34, ст. 2]:



Побудова ефективної моделі розвитку економіки ринкового типу потребує підвищення ролі податкового планування. При цьому систему принципів державного прогнозування можна доповнити принципами податкового планування.

Принципи планування – це правила, яких необхідно дотримуватися у плановій роботі

Принципи податкового планування мають свої специфічні риси.



Розглянемо сутність кожного принципу податкового планування.

| Принцип | Сутність принципу |
|---------------------------------------|--|
| необхідність | податкове планування має виступати обов'язковим елементом процесу управління податками |
| єдність | податкові плани різних рівнів повинні кореспондувати один з одним і складати єдину систему планів |
| безперервність | процес податкового планування має здійснюватися безупинно, з урахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів |
| гнучкість | адекватна реакція на зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі |
| точність | податкові плани мають бути точними, конкретизованими й деталізованими такою мірою, якою на це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори |
| партисипативність | залучення максимального числа працівників до планування |
| реальність | планові завдання і показники повинні бути виконуваними |
| інтеграція і диференціація | здійснення планування на всіх рівнях управління і координація планових завдань |
| директивність | обов'язковість виконання планових завдань і показників |
| системність | податкові надходження розглядаються як частина доходів бюджетної системи країни, податкових надходжень по окремих податках у взаємозв'язку з іншими податками, обсяг і структура яких знаходяться під впливом соціально-економічного розвитку, політичної ситуації в країні та інших факторів зовнішнього середовища |
| комплексність | охоплення всіх ланок податкової системи та усіх боків взаємовідносин держави і платників податків, всебічне вивчення причинно-наслідкових зв'язків у податкових відносинах |
| наукова обґрунтованість | процес планування повинен ґрунтуватися на положеннях діалектичної теорії пізнання, враховувати вимоги економічних законів розвитку і т. ін. |
| об'єктивність | використання достовірної інформації про прогнози соціально-економічного розвитку країни, аналітичних матеріалів про динаміку податкових надходжень, реальне відображення об'єктивної дійсності |
| законність | податкові плани повинні складатися на основі чинного фінансового, бюджетного та податкового законодавства. Принцип встановлює статус закону для більшості державних податкових планів, що визначає обов'язковість їх виконання |
| повнота відображення показників плану | повний облік податкових надходжень, категорій платників податків, податкової бази, наданих відстрочок і наявних пільг по всім податкам |

| | |
|---|--|
| узгодження інтересів платників податків і держави | наявність оптимального значення податкового навантаження обумовлює необхідність розробки компромісних методів, які враховували б і інтереси держави, і інтереси платників податків |
|---|--|

7.3. Методи податкового прогнозування і планування

Податкове прогнозування являє собою оцінку податкового потенціалу і надходжень податків і зборів у бюджетну систему і ґрунтується на соціально-економічному прогнозуванні розвитку країни. Податкове прогнозування включає в себе визначення податкових баз по кожному податку і збору, моніторинг динаміки їх надходження за кілька періодів, розрахунок рівнів збирання податків і зборів, обсягів випадаяючих доходів, стан заборгованості з податкових платежів, оцінку результатів зміни податкового законодавства і т. ін.

Прогноз податкових надходжень впливає на динаміку та ефективність розвитку галузевої та територіальної структури економіки, вдосконалення податкової політики, забезпечення раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, рівень доходів і ступінь соціальної захищеності населення.

Оскільки прогнозування і планування – взаємопов'язані і взаємодоповнюючі процеси, то не доцільно строго розмежувати і методи податкового прогнозування і планування. Майже кожний з наведених нижче методів у рівній мірі застосовується і при прогнозуванні, і при плануванні.

Методи прогнозування і планування дозволяють визначити міру впливу окремих умов та факторів на формування тенденцій і закономірностей розвитку об'єкта і тим самим дати можливість відтворити його майбутній стан у вигляді прогнозу.

Методи прогнозування і планування - це конкретні прийоми і способи, які використовуються для обґрунтування планових показників

Сьогодні нараховується більше 200 різних методів прогнозування, серед яких на практиці використовують лише 15-20 методів. Через велику кількість існуючих методів прогнозування

застосовуються різноманітні їх класифікації та групування. Однією з таких класифікацій є розподіл методів прогнозування і планування на формалізовані і неформалізовані.



Формалізовані методи прогнозування базуються на побудові прогнозів формальними засобами математичної теорії, які дозволяють підвищити достовірність і точність прогнозів, значно скоротити терміни їх виконання, полегшити обробку інформації та оцінки результатів.

Формалізовані методи, що застосовуються при прогнозуванні змін у податковій системі, поділяються на групи:

1. **Економічні методи**, в основі яких лежить економічний підхід до закономірності розвитку процесу. Застосовуються для передбачення загального стану економіки й обсягу податкових надходжень.

2. **Детерміністичні методи** - застосовуються тоді, коли відомо багато взаємозв'язаних змінних і потрібно знайти оптимальне рішення.

3. **Методи екстраполяції (трендові методи)** припускають постійність відношень між прогнозованою змінною та певним іншим фактором. Ця тенденція переноситься на майбутні періоди.

4. **Економетричні методи** дозволяють отримувати залежності досліджуваних величин від набору характеристик, які спостерігаються як в економіці у цілому, так і в окремих економічних агентів.

Неформалізовані методи засновані на описі аналітичних процедур без використання аналітичних залежностей. Застосування цих методів характеризується певним суб'єктивізмом, оскільки велике значення мають інтуїція, досвід та знання аналітика. Інтуїтивні методи використовуються у випадку неможливості кількісної оцінки окремих явищ (процесів) або неможливості врахування багатьох факторів через складність об'єктів. Ці методи базуються на використанні експертних оцінок. З їх допомогою встановлюється ступінь складності і актуальності проблеми, визначаються основні цілі та критерії, виявляються найбільш важливі фактори і взаємозв'язок між ними, вибираються альтернативи, яким віддають найбільші переваги.

Дамо коротку характеристику найбільш поширеним методам та моделям прогнозування податкових надходжень [11, 37].

| Метод | Сутність | Де застосовується |
|---|---|--|
| Метод реальної (ефективної) ставки | Передбачає розрахунок реальної ставки як співвідношення суми податкових надходжень і величини податкової бази. Прогнозне значення розраховується як добуток цієї ставки на величину майбутньої податкової бази. | Прогнозування податкової ставки |
| Метод репрезентативної податкової системи | Прогнозування потенційних податкових надходжень бюджету регіону за допомогою застосування стандартних (чи середніх по країні) податкових ставок до відповідних податкових баз. | Прогнозування податкових надходжень по регіону |
| Метод макроекономічних показників | Заснований на спроможності регіональної влади мобілізувати податкові доходи залежно від сумлінності платників податків. Ці доходи обчислюються на підставі середньої частки податкових вилучень у кінцевому доході на території регіону, тобто моделювання здійснюється без урахування особливостей податкових баз і ставок окремих податків. | |

| | | |
|---|--|--|
| <p>Умовний метод</p> | <p>Грунтується на одержанні оцінок еластичності податкових надходжень по базі оподаткування. Базується на розрахунках статистичних та економічних моделей.</p> | <p>Статистичні моделі прогнозування податкових надходжень орієнтовані на облік прямих ефектів впливу на податкову базу, зокрема зміни структури податків. Динамічні моделі засновані на побудові скоригованих часових рядів податкових надходжень з урахуванням змін у податковому законодавстві та податковому адмініструванні, що виникали на всьому часовому інтервалі. За допомогою динамічних моделей враховується не тільки прямий ефект впливу податкової бази на обсяг надходжень, а й непрямі ефекти, такі як реакція бази оподаткування на зміну структури податкової системи і т. ін.</p> |
| <p>Метод «податкового калькулятора»</p> | <p>Використовується, коли доступна база даних з індивідуальними податковими звітами платників податків.</p> | <p>Поширений при моделюванні податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток. Застосування моделі типового платника податків передбачає, поперше, пошук типового представника для кожної групи платників; подруге, на основі індивідуальної податкової декларації розрахунок поточних податкових зобов'язань. Ця модель дозволяє розглядати вплив змін податкового законодавства на різні категорії платників податків.</p> |

| | | |
|---|--|--|
| Метод змінного середнього | Розрахунок показника на прогнозований момент часу будується шляхом усереднення значень цього показника за кілька попередніх моментів часу. | |
| Метод експоненціального згладжування | Величина, спрогнозована для останнього періоду, коригується на основі інформації про помилку прогнозу в останньому періоді. Скоригований за останній період прогноз стає прогнозом на наступний період. Використовується для короткострокових періодів. | Розрахунок перспективних податкових надходжень |
| Метод найменших квадратів | Дозволяє розрахувати параметри функції, яка найкращим чином описує певну експериментальну залежність. Задачею методу є оцінка закономірностей, які спостерігаються на тлі випадкових коливань, та її використання для подальших розрахунків. | |
| Регресійний аналіз | Дозволяє оцінити рівень статистичного зв'язку (функціональної залежності) між досліджуваними показниками, зокрема, бази оподаткування конкретним податком та іншими макропоказниками-факторами, які виступають як ендегенні та екзогенні змінні. Має в основі припущення про стаціонарність, з якого виходять усі авторегресійні підходи: наступне значення прогнозованої величини має лінійно залежати від деякої сукупності її попередніх значень. | Застосування багатofакторних лінійних регресійних моделей дозволяє отримувати достатньо достовірні прогнозні розрахунки, при тому, що вони більш доступні для широкого кола користувачів |
| Методи ARCH і GARCH | На відміну від авторегресійних моделей, базуються на припущенні про нестаціонарність випадкового процесу та прогнозують не тільки залежну змінну, але й параметри розподілу помилок прогнозу. | |
| Авторегресійні інтегровані моделі ковзної середньої (ARIMA) | Визначається порядок різниці між рівнями тимчасового ряду для отримання у разі необхідності стаціонарного ряду. Процес, що породжується моделями ARIMA, характеризується трьома параметрами: p - порядок авторегресії; d - порядок попередньо визначених різниць; q - порядок ковзної середньої в моделі. | Прогнозування надходжень за окремими типами податків, зв'язок між значеннями яких у часі значний |
| Модель ARIMA*ARIMAS | Особливість, яка проявилася у результаті аналізу статистичних характеристик рядів податкових надходжень, — це відсутність значущого зв'язку між надходженнями в сусідні місяці. Якщо побудувати авторегресійну функцію надходжень за окремими типами податків, то виявиться, що зв'язок між суміжними у часі значеннями відносно незначний (дискретність рядів дорівнює одному місяцю). Цю особливість процесу добре описує модель ARIMAS. | Прогнозування надходжень за окремими типами податків, зв'язок між значеннями яких у часі незначний |
| Анкетний | Розробляється спеціальна анкета, яка містить перелік питань, на які експерта просять дати відповіді у письмовій формі. | |

| | | |
|-------------------|--|--|
| Інтерв'ю | Здійснюється безпосереднє опитування експерта-спеціаліста. | При розрахунку майбутніх податкових доходів, ефективних ставок оподаткування, податкового навантаження на економіку тощо |
| Аналітичний | Передбачається проведення всебічного аналізу прогнозованого соціально-економічного явища з підготовкою відповідної доповідної записки. | |
| Побудови сценарію | Визначається логіка розвитку прогнозованого об'єкта за різних умов. | |
| «Дерево цілей» | Метод може оперувати з якісною і кількісною інформацією. Він дає змогу розбивати основну задачу прогнозування на підзадачі і створювати систему "зважених" за експертними оцінками зв'язків. | |
| Метод «комісії» | Призначається чи вибирається комісія, яка організує "круглий стіл", у рамках якого будуть узгоджуватись думки експертів з метою вироблення єдиної думки. | |
| «Мозкова атака» | Одержання колективної генерації ідей і творче вирішення поставленої проблеми з визначенням можливих варіантів розвитку подій. | |
| Матричний | Метод використовується у випадку експертного прогнозування великих систем, коли виникає необхідність узгодження прогнозів окремих компонентів, встановлення і прогнозування основних зв'язків між ними, тобто події в системі мають перехресний вплив, який необхідно виявити. | |
| Метод «Дельфі» | Проведення анкетних опитувань експертів (висококласних фахівців у необхідних галузях знань). Особливості: повна анонімність експертів; використання результатів попереднього туру опитування; повна статистична характеристика групової відповіді. В ході процедури прогнозування експерти не знають один одного і не спілкуються між собою. При використанні результатів попереднього туру фахівець вибирає з анкет тільки ту інформацію, яка стосується поставленої проблеми; не допускається постановка нових задач і нових проблем. Статистична оцінка припускає усереднену оцінку прогнозу показників цієї проблеми групою експертів. | |
| Консенсус-прогноз | Усереднене значення прогнозів різних аналітичних центрів (банків, інвестиційних компаній тощо). | |

До головних завдань, яким повинні задовольняти методи та моделі прогнозування податкових надходжень, належить їх здатність

враховувати максимально широкий спектр факторів, що впливають на формування обсягів баз оподаткування та сум податкових надходжень, і отримувати прогнози з найбільшою точністю.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення прогнозування і планування.
2. Охарактеризуйте етапи державного податкового планування.
3. Дайте класифікацію планів податкових надходжень.
4. Назвіть цілі податкового планування.
5. Від яких макроекономічних показників залежить обсяг надходжень податкових платежів до бюджету?
6. Дайте характеристику екзогенних та ендогенних факторів, вплив яких необхідно враховувати при плануванні податкових надходжень.
7. На яких принципах базується державне прогнозування?
8. Охарактеризуйте принципи податкового планування.
9. Розкрийте сутність методів прогнозування і планування.
10. У чому різниця між формалізованими і неформалізованими методами податкового прогнозування і планування?
11. Розкрийте сутність і дайте характеристику основних економічних методів прогнозування податкових надходжень.
12. Розкрийте сутність і дайте характеристику основних детерміністичних методів прогнозування податкових надходжень.
13. Розкрийте сутність і дайте характеристику основних трендових методів прогнозування податкових надходжень.
14. Розкрийте сутність і дайте характеристику основних економетричних методів прогнозування податкових надходжень.
15. Дайте характеристику основних неформалізованих методів, на яких базується прогноз змін у податковій системі.

Тема 8. Податкове регулювання

8.1. Сутність податкового регулювання

Державне регулювання економіки в умовах ринкового господарства здійснюється з метою надання певної спрямованості господарській діяльності, узгодженості дій суб'єктів національної економіки і досягнення бажаних результатів.

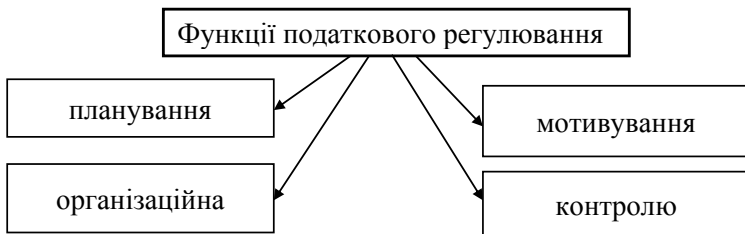
Державне регулювання економіки – сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на економіку, спрямованих на досягнення цілей державної економічної політики

Податкове регулювання є складовою державного регулювання економіки.

Податкове регулювання - цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики

Податкове регулювання економіки як система управління характеризується наявністю об'єкта та суб'єкта регулювання, важелів впливу, функцій, принципів, методів та механізму регулювання, організаційною структурою, тривалістю регулюючого впливу. Воно здійснюється на всіх рівнях: як на загальнодержавному, так і на місцевому.

Податкове регулювання повинне розглядатися не тільки як інструмент наповнення бюджету, а передусім як інструмент регулювання економіки. А тому йому притаманні загальні **функції**, за допомогою яких держава впливає на хід соціально-економічних процесів у країні [87].



| Функції | Зміст |
|-----------------------|--|
| Функція планування | Передбачає генерування системи цілей державної податкової політики та обґрунтування найбільш ефективних з них на основі визначення та чіткого розмежування повноважень між центральними та місцевими органами державної влади. Передбачає прогнозне розподілення обмеженого обсягу фінансових ресурсів з урахуванням пріоритетів та цілей економічного та соціального розвитку між державним і місцевими бюджетами. Реалізується шляхом складання довгострокових програм економічного та соціального розвитку країни загалом та її територій, проектів бюджетів, коригування системи оподаткування тощо. |
| Організаційна функція | Передбачає розроблення та затвердження згідно з чинним законодавством підзаконних нормативно-правових актів, що визначають порядок застосування норм податкового законодавства; складання та подання податкової звітності; нарахування та сплати податків; визначення повноважень органів державної влади, відповідальних за контроль за дотриманням податкового законодавства. |
| Функція мотивування | Передбачає реалізацію заходів, спрямованих на досягнення визначеної системи цілей податкового регулювання економічного та соціального розвитку країни. За допомогою цієї функції інтерпретуються фактори, що впливають на діяльність у сфері оподаткування, та враховуються інтереси платників податків в отриманні додаткових фінансових ресурсів для забезпечення свого функціонування та розвитку. |
| Функція контролю | Сприяє досягненню визначених цілей та завдань податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни. Її виконання передбачає систематичний контроль з боку відповідних органів державної влади за повнотою та своєчасністю сплати податків та встановлення відповідальності платників податків і посадових осіб за порушення норм податкового законодавства. |

Заходи податкового регулювання мають комплексний характер. Вони можуть бути як стимулювальними, так і стримувальними, виходячи із завдань фіскальної політики, що знаходить своє відображення у *завданнях податкового регулювання* [38].



8.2. Принципи податкового регулювання

Податкове регулювання економіки повинно ґрунтуватись на засадних принципах державного регулювання економіки країни.

Принципи податкового регулювання – основні положення, що визначають сутність та основу процесу податкового регулювання

До *принципів податкового регулювання* відносять такі принципи:

1. Ефективність
2. Наукова обґрунтованість
3. Пріоритетність
4. Системність
5. Стабільність

6. Оптимальне поєднання адміністративно-правових та економічних важелів
7. Оперативність
8. Комплексність
9. Адаптивність
10. Безперервність
11. Законодавча урегульованість
12. Матеріально-фінансова збалансованість

| Принцип | Зміст |
|--|---|
| Ефективність | Порівнянність втрат бюджетів та витрат, пов'язаних з податковим адмініструванням заходів податкового регулювання, з результатами державного втручання в економіку засобами податкової політики |
| Наукова обґрунтованість | Передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного і соціального життя суспільства, національних особливостей |
| Пріоритетність | Передбачає чітке визначення пріоритетів податкового регулювання - основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких через податкові заходи слід зосередитися державі у конкретний момент часу |
| Системність | Передбачає комплексний, системний підхід до розв'язання економічних, соціальних, екологічних, зовнішньоекономічних та інших проблем |
| Стабільність | Забезпечує необхідний вплив на економіку з метою вирівнювання підйомів і нівелювання спадів ділового циклу, стримування безробіття, підтримки економічного розвитку. За допомогою заходів державної податкової політики здійснюється вплив на рівень виробництва, зайнятість, інфляцію. |
| Оптимальне поєднання адміністративно-правових та економічних важелів | Адміністративні методи макроекономічного регулювання мають гарантувати формування оптимальної відтворювальної структури. Економічні важелі застосовуються з метою стимулювання ефективного використання ресурсів, виробничої та інвестиційної діяльності, розв'язання соціальних проблем. |
| Оперативність | Оперативне реагування органів державної влади, що наділені повноваженнями у сфері оподаткування, на зміни ключових показників функціонування національної економіки та вжиття адекватних заходів, чим забезпечуватиметься унеможливлення негативних проявів та напруженості у суспільстві |

| | |
|---------------------------------------|---|
| Комплексність | Податкове регулювання має застосовуватися у комплексі з іншими прямими та непрямими методами державного регулювання, як то митно-тарифне регулювання, державна політика ціноутворення, бюджетна та монетарна політика тощо |
| Адаптивність | Здатність органів державної влади, наділених повноваженнями у сфері оподаткування, оперативно пристосовуватися до змін в умовах ведення господарської діяльності у суспільстві, рівні життя населення, чим забезпечуватиметься адекватність системи оподаткування реальним умовам |
| Безперервність | Функціонування державного податкового регулювання має здійснюватися на постійній основі, що унеможливить неврахування певних подій та факторів, що відбуваються у суспільстві та господарській діяльності |
| Законодавча урегульованість | Всі інструменти державного регулювання у сфері оподаткування мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами |
| Матеріально-фінансова збалансованість | Забезпечення ресурсного потенціалу суспільства, регулювання фінансових потоків (гроші, зобов'язання за кредитом, акції, цінні папери тощо) |

8.3. Методи і способи податкового регулювання

Методи податкового регулювання – це систематизована сукупність кроків, дій держави у сфері оподаткування, які націлені на підтримку певних галузей економіки чи суб'єктів оподаткування

Застосування методів податкового регулювання передбачає цілеспрямований вплив держави на всі стадії розширеного відтворення з метою впливу (стимулювання або стримування) на підприємницьку, інвестиційну і трудову діяльність, розвиток науки, техніки і соціальної сфери.

Той чи інший метод податкового регулювання визначається різними чинниками, але насамперед, метою податкового регулювання, його завданням.

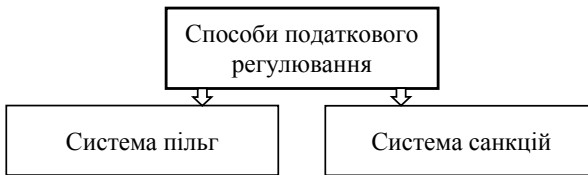
Методи податкового регулювання



| Методи | Зміст |
|--|---|
| Інвестиційний податковий кредит | Відстрочення на визначений час строку сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток, який отримано суб'єктом підприємницької діяльності від реалізації інвестиційних та інноваційних проектів |
| Податкова амністія | Заходи з надання платникам податків права сплатити суми податків, по яким минули встановлені податковим законодавством терміни платежів, задля легалізації тіньового капіталу |
| Податковий період | Період часу, протягом якого завершується процес формування податкової бази і остаточно визначається розмір податкового зобов'язання |
| Реструктуризація податкової заборгованості | Розстрочення сплати податкової заборгованості платників податків рівними частками на визначений строк |
| Податкові канікули | Термін, що надається законодавством, протягом якого платнику податків дозволено не сплачувати податки |
| Спрощені технології оподаткування | Застосовуються для оподаткування окремих видів підприємницької діяльності чи суб'єктів оподаткування з метою їх підтримки |
| Податкові вирахування | Суми, на які зменшується податкова база |
| Оптимізація податкових ставок | Встановлення ставки будь-якого податку має бути настільки оптимальним, щоб дозволити господарюючим суб'єктам здійснювати свою |

| | |
|---|--|
| | фінансово-господарську діяльність з максимальним прибутком, але при цьому дотримуватися і фіскальних інтересів держави |
| Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування | Угоди, які укладаються між країнами з метою уникнення оподаткування одного і того ж об'єкту ідентичними або аналогічними податками |

Методи податкового регулювання займають особливе місце в системі податкового регулювання. Вони можуть здійснюватися через застосування певних способів, до яких належать система пільг і система санкцій.



Розглянемо більш докладно систему пільг, яка є дуже ефективним способом податкового регулювання.

Пільги - це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання

Податкові пільги - це право суб'єкта господарювання, передбачене чинним законодавством, на повне або часткове звільнення від оподаткування

Згідно статті 30 ПКУ [79] *податкова пільга* – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав: особливостей, що характеризують певну групу платників податків, виду їх діяльності, об'єкту оподаткування або характеру та суспільного значення здійснюваних ними витрат.

Метою надання податкових пільг є:

- зниження податкового тиску;
- визначення пріоритетів економічного розвитку країни;
- формування ринкових перетворень;
- вирішення соціальних питань;
- державна підтримка підприємств провідних галузей.

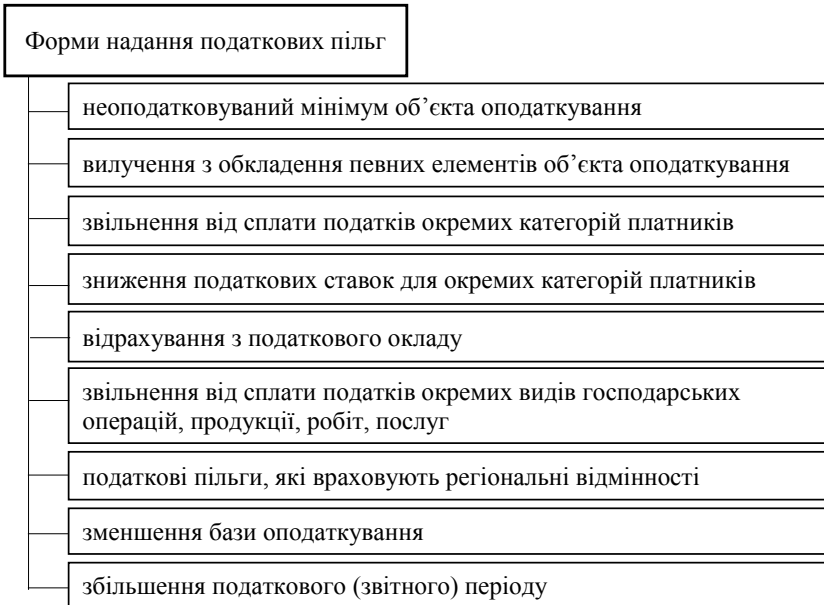
Податкові пільги є одним з елементів податкової політики і переслідують як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення.



Застосування податкових пільг повинне здійснюватися відповідно до певних *принципів*.



Система податкових пільг знаходить свою реалізацію у різних *формах*.



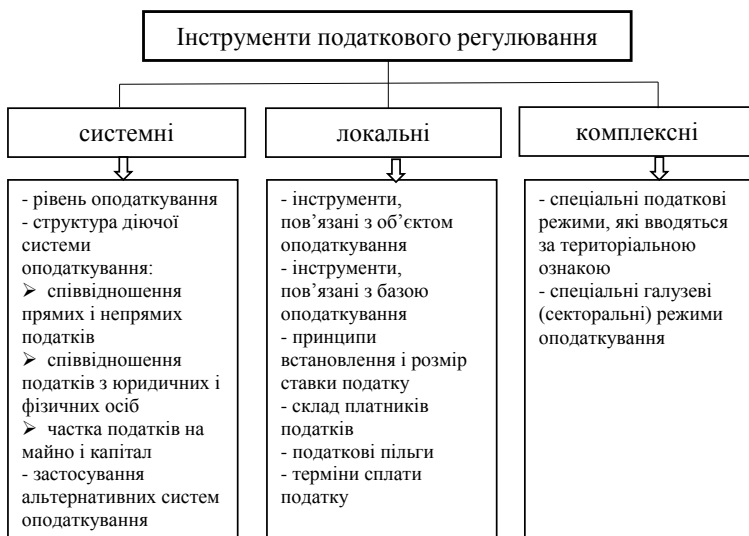
В умовах ринкових відносин податкові пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Що стосується використання системи санкцій як способу податкового регулювання, то відповідна інформація буде наведена у наступній темі.

8.4. Інструменти податкового регулювання

Податкове регулювання економіки здійснюється за допомогою комплексу спеціальних інструментів, вбудованих у систему оподаткування. Однією з головних його задач є гармонійне поєднання того інструментарію, який застосовується у зв'язку із встановленням і сплатою податкових платежів у бюджет.

Всі інструменти податкового регулювання можна поділити на три групи.



Системні інструменти податкового регулювання формують податкову систему, впливаючи на розмір податкових вилучень, її структуру та макроекономічні характеристики. Системний характер цих інструментів проявляється у тому, що у випадку їх застосування принципово змінюється структура податкових платежів платників, механізм їх стягнення.

Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з кожним окремим податком або збором.

Комплексні інструменти податкового стимулювання стосуються декількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для визначених груп платників податків.

За допомогою інструментів податкового регулювання держава створює необхідні умови для прискореного накопичення капіталу в найбільш пріоритетних галузях, що визначають науково-технічний прогрес, а також у малорентабельних, але життєво необхідних сферах виробництва і послуг.

Ефективність податкового регулювання залежить від дотримання наступних умов:

- відповідності використовуваних податкових інструментів цілям і задачам держави;
- відповідності використовуваних податкових інструментів рівню розвитку національної і регіональної економіки і рівню життя населення;
- недоцільності переважання податків, які деформують переважаючу роль факторів виробництва (наприклад, податків на фонд оплати праці);
- необхідності застосування податкових інструментів для стимулювання підприємницької діяльності у ключових і соціально значущих сферах економіки і для досягнення самодостатності регіонів;
- забезпечення балансу інтересів держави, регіонів і платників податків [64].

Ефективність застосування інструментів податкового регулювання повинна оцінюватися, виходячи з росту економіки і покращення якості життя у країні. Критеріями оцінки ефективності інструментів податкового регулювання виступають достатність і ефективність їх використання.

Достатність – відповідність податкового навантаження на платників податків рівню їх платоспроможності при умові наповнення бюджету податковими доходами на рівні, необхідному для фінансового забезпечення головних функцій держави

Рівень достатності має певні межі [107].

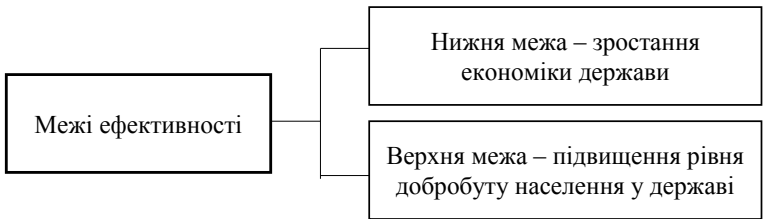


Нижня межа достатності вказує на те, що рівень оподаткування не може бути нижче межі потреб бюджету для фінансування основних функцій держави. А верхня межа свідчить про необхідність встановлення такого рівня податкового навантаження на платників

податків, який не знизить їх податкові надходження у бюджет внаслідок банкрутства, припинення господарської діяльності тощо.

Недотримання критерію достатності автоматично веде до неефективності податкового регулювання.

Ефективність – збалансоване співвідношення між податковими доходами країни та витратами на їх стягнення, яке характеризує рівень відповідності результатів застосування інструментів податкового регулювання цілям податкової політики держави



Індикаторами достатності та ефективності застосування інструментів податкового регулювання є кількісні та якісні показники, які його характеризують і взаємопов'язані між собою. При цьому кількісні показники характеризують достатність, а якісні – ефективність.

Розглянемо механізми розрахунку кількісних показників.

Рівень податкового навантаження на 1 суб'єкта господарювання (Р) розраховується за формулою:

$$P = \Sigma H \div K \quad (8.1)$$

де ΣH – сума всіх податків, сплачуваних у бюджет суб'єктами господарювання, грн.;

K - кількість зареєстрованих суб'єктів господарювання.

Для достовірності одержаних даних розрахунки повинні проводитись за категоріями платників податків (підприємства, громадяни-суб'єкти підприємницької діяльності), за галузями, за розміром суб'єктів господарювання.



Рівень податкового потенціалу країни (ПП) можемо розрахувати по формулі:

$$ПП = \sum_{i=1}^n ПБ_i \times C_i \quad (8.2)$$

де ПБ – податкова база і-го податку;

n – кількість податків;

C – середньозважена ставка і-го податку, обчислена за видами податкової бази.

При аналізі впливу оподаткування на обсяг виробництва, споживання, накопичення, динаміку інвестицій, попиту і пропозиції необхідно порівнювати якісні характеристики по регіону, галузі і категоріям платників податків.

Узагальнюючим показником ефективності використання інструментів податкового регулювання може бути коефіцієнт еластичності податків. Він характеризує зміни податкових надходжень під впливом визначальних економічних факторів (валового національного продукту, доходів населення, рівня роздрібних цін і т. ін.). Коефіцієнт еластичності податкових надходжень (E) розраховується за формулою:

$$E = \frac{\Delta \text{ПН}}{\Delta \text{ВВП}} \quad (8.3)$$

де $\Delta \text{ПН}$ – відсоткова зміна податкових надходжень;

$\Delta \text{ВВП}$ – відсоткова зміна визначального фактору.

Коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків змінюються податкові надходження при зміні визначального фактору на 1 %. Даний коефіцієнт може бути більше, дорівнює або менше одиниці. Якщо він дорівнює одиниці, то частка податкових доходів держави в ВВП залишається стабільною. Якщо коефіцієнт більше одиниці, то податкові доходи збільшуються швидшими темпами, ніж зростає ВВП, і питома вага податкових доходів в ВВП зростає. При коефіцієнті менше одиниці частка податкових надходжень у ВВП знижується. Податкову систему вважають еластичною, якщо коефіцієнт еластичності податків вищий за 1.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення державного регулювання економіки і податкового регулювання.

2. Які функції притаманні податковому регулюванню?
3. Назвіть завдання, які має виконувати податкове регулювання на макrorівні.
4. Охарактеризуйте принципи податкового регулювання.
5. Назвіть методи податкового регулювання і дайте їх характеристику.
6. Які ви знаєте способи податкового регулювання і у чому їх відмінність від методів?
7. Дайте характеристику системи податкових пільг: визначення, мета, види, принципи і форми надання.
8. Яка існує класифікація інструментів податкового регулювання?
9. Охарактеризуйте критерії оцінки ефективності інструментів податкового регулювання.
10. Які кількісні показники характеризують ефективність застосування інструментів податкового регулювання?
11. Назвіть якісні показники, які характеризують ефективність застосування інструментів податкового регулювання.
12. Поясніть економічну сутність коефіцієнту еластичності податків.

Тема 9. Податковий контроль

9.1. Сутність і характеристика податкового контролю

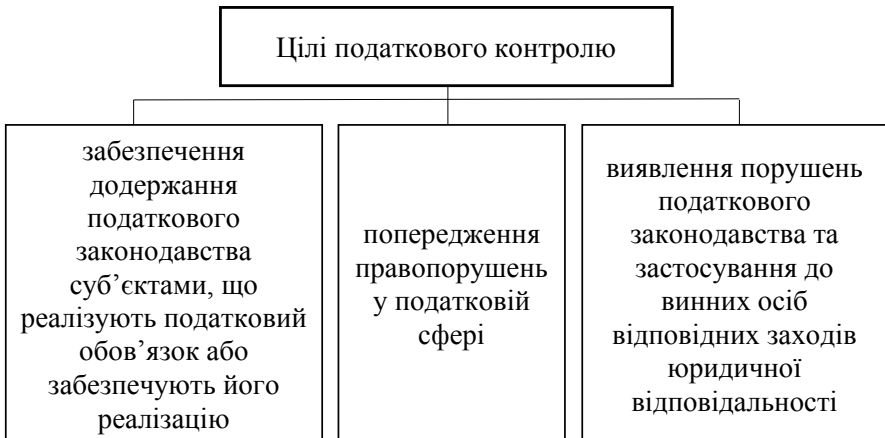
Державний податковий контроль є важливим елементом державного регулювання економіки і обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Його можна розглядати у широкому та вузькому сенсі.

У широкому сенсі податковий контроль - це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують в цілях здійснення ефективної державної фінансової політики економічну безпеку країни.

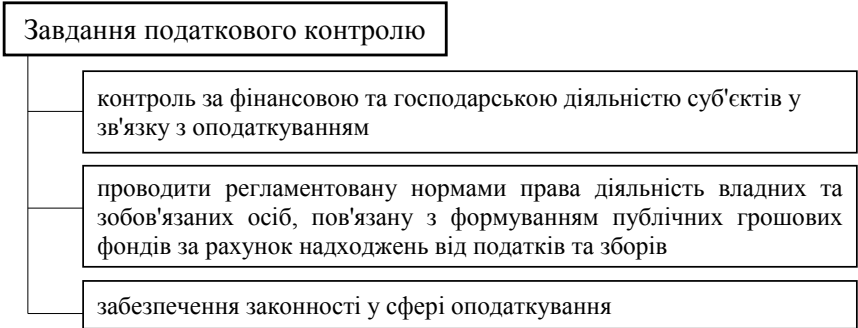
У вузькому сенсі податковий контроль - це контроль держави в особі компетентних органів за законністю і доцільністю дій у процесі введення, сплати або стягнення податків і зборів.

Згідно із Податковим кодексом України [79, ст. 61.1]:

Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи



Податковий контроль як елемент управління вирішує декілька завдань.



До основних **функцій податкового контролю** можна віднести наступні:



Податковий контроль проводиться за різними напрямками у залежності від питань, які необхідно перевірити, та якісного складу суб'єктів перевірки.

Напрямки податкового контролю - відносно відокремлені у структурі податкового контролю сфери контрольної діяльності, що охоплюють однорідні за своїм змістом дії платників податків по виконанню покладених на них обов'язків у сфері оподаткування

Виділяють наступні **напрямки податкового контролю**:

1. Облік організацій і фізичних осіб.
2. Контроль за своєчасністю сплати податків і зборів.
3. Контроль за правильністю обчислення і повнотою сплати сум податків і зборів, за належним нарахуванням доходів, витрат і об'єктів оподаткування.
4. Контроль за законністю використання податкових пільг.
5. Контроль за своєчасністю та правильністю утримання сум податків податковими агентами.
6. Контроль за відповідністю великих витрат фізичних осіб їх доходам.
7. Контроль за своєчасним перерахуванням податкових платежів і виконанням платіжних доручень платників податків та інкасових доручень податкових органів у кредитних організаціях.
8. Контроль за правомірністю відшкодування сум податків з бюджету.
9. Контроль за дотриманням особливих режимів оподаткування.

Згідно з ст. 62 ПКУ в Україні існують наступні **способи здійснення податкового контролю** [79]:

Способи здійснення податкового контролю

→ ведення обліку платників податків

→ інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів

→ перевірки та звірки відповідно до вимог ПКУ, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин

Ведення обліку платників податків нами докладно розглянуто у темі 2 цього навчального посібника.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [79, ст. 71.1]. Ця інформація надходить від:

- 1) від платників податків та податкових агентів - про фінансово-господарські операції платників податків, про застосування реєстраторів розрахункових операцій, зокрема інформація, що міститься у податкових деклараціях, розрахунках, первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;
- 2) від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України - про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами, про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності тощо;
- 3) від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;
- 4) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
- 5) за результатами податкового контролю;
- 6) інша оприлюднена інформація.

Матеріал про **перевірки та звірки** буде докладно наданий у наступних параграфах цієї теми.

У ході розгляду характеристик процесу здійснення податкового контролю, важливу роль відіграє визначення основних принципів, на яких він базується.

Принцип контрольної діяльності державних органів у сфері оподаткування - основна ідея, що концентрує у собі досягнення науки та практики, виражає соціальні інтереси, виконує функцію загальнонормативного орієнтира здійснення контрольної діяльності у сфері оподаткування, що спрямована на вдосконалення та ефективність такої діяльності

Можна виділити загальноправові принципи податкового контролю, які притаманні будь-якому виду контролю, і спеціальні принципи, пов'язані з трактуванням контрольної роботи як особливого виду державної управлінської діяльності.

Наведемо характеристику **принципів податкового контролю**.

| Принцип | Характеристика |
|--|---|
| <i>Загальноправові принципи</i> | |
| Законність | Будь-які дії у рамках податкового контролю повинні базуватися на чинному законодавстві |
| Рівність | Податки і збори не можуть мати дискримінаційного характеру і по-різному застосовуватися до суб'єктів, виходячи із соціальних, расових, національних, релігійних та інших критеріїв |
| Дотримання прав людини і громадянина | Органи та особи, уповноважені здійснювати податковий контроль, зобов'язані коректно і уважно ставитися до платників податків, не принижувати їх честь і гідність |
| Гласність | Діяльність державних контролюючих органів, а також отримання інформації від них повинні бути відкритими і доступними для всіх суб'єктів господарювання і громадян |
| Відповідальність | До особи, яка вчинила правопорушення, застосовуються заходи юридичної відповідальності. Також передбачається відповідальність контролюючих органів, їх посадових осіб за порушення законодавства при здійсненні контролю. |
| Захист прав | Контрольовані суб'єкти можуть оскаржити дії і акти податкових органів на будь-якій стадії здійснення контрольної діяльності |
| Презумпція сумлінності і невинності суб'єкта | Кожний обвинувачуваний у скоєнні злочину вважається невинним, поки його винність не буде доведена у передбаченому законом порядку |
| <i>Спеціальні принципи</i> | |
| Незалежність | Контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки у тому випадку, коли вони є незалежними від перевірених ними суб'єктів господарювання та фізичних осіб і захищені від стороннього впливу |
| Планомірність | Заходи податкового контролю належним чином готуються, встановлюються терміни і черговість перевірок тих чи інших суб'єктів господарювання |
| Регулярність | Контрольна діяльність носить циклічний характер і окремі її дії повторюються через певні проміжки часу |

| | |
|--|--|
| Об'єктивність і достовірність | Рішення керівника уповноваженого органу має відповідати фактично існуючим обставинам, виявленим у ході проведення заходів податкового контролю, і містити висновок про відповідність / невідповідність податковому законодавству здійснених платником податків дій |
| Документальне оформлення результатів контролю | У ході здійснення заходів податкового контролю всі виявлені факти, дії і події повинні фіксуватися у документах встановлених видів і форм з обов'язковою наявністю відповідних реквізитів |
| Взаємодія і обмін інформацією з іншими державними органами | Для реалізації результатів контрольної діяльності, особливо у тих випадках, коли виявлені порушення законодавства, контролюючим органам необхідно звертатися до інших державних органів, які можуть надати додаткові відомості за фактом зловживань |
| Розподіл контрольних повноважень (компетенція) | При здійсненні заходів податкового контролю суб'єкти контролюючого органу мають реалізовувати лише те коло повноважень, якими вони наділяються законом для виконання покладених на них функцій |

Усі принципи податкового контролю пов'язані між собою і доповнюють один одного.

9.2. Елементи податкового контролю

Податковий контроль як вид діяльності уповноважених державних органів можна структурувати, виділивши наступні основні його елементи:



Суб'єкти податкового контролю поділяються на *контролюючі і контролювані*. У відносинах, що виникають між державою й платником із приводу сплати податків, інтереси держави представляють насамперед органи, що здійснюють управління у галузі

надходження податкових платежів – контролюючі органи. У статті 41.1 ПКУ наведено визначення складу контролюючих органів. У їх складі діють підрозділи податкової міліції.

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

У ст. 14.1.137 ПКУ введено визначення органу стягнення як суб'єкту податкового контролю.

Орган стягнення - державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, встановлених Податковим кодексом та іншими законами України

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень [79, ст. 41.2].

Також можна виділити категорію допоміжних суб'єктів податкового контролю (експерти, свідки, поняті, органи, що надають додаткову інформацію, та ін.), які впливають на процес податкового контролю опосередковано, і їхній вплив визначається через діяльність контролюючих суб'єктів.

До контрольованих суб'єктів податкового контролю відносяться юридичні і фізичні особи, які підлягають контролю.

Зміст податкового контролю визначається комплексом прав і обов'язків його суб'єктів (див. § 1.3).

Об'єктом податкового контролю є інформація про дії (бездіяльність) платників податків і податкових агентів, яка оцінюється з позиції законності, достовірності та своєчасності.

Контролюючі і контрольовані суб'єкти одночасно впливають на об'єкт контролю.

Форма проведення податкового контролю являє собою зовнішнє вираження практичної реалізації контрольної діяльності податкових органів.

Форма податкового контролю - регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів заходів податкового контролю, що представляють собою єдину сукупність дій податкових органів щодо виконання конкретного завдання податкового контролю

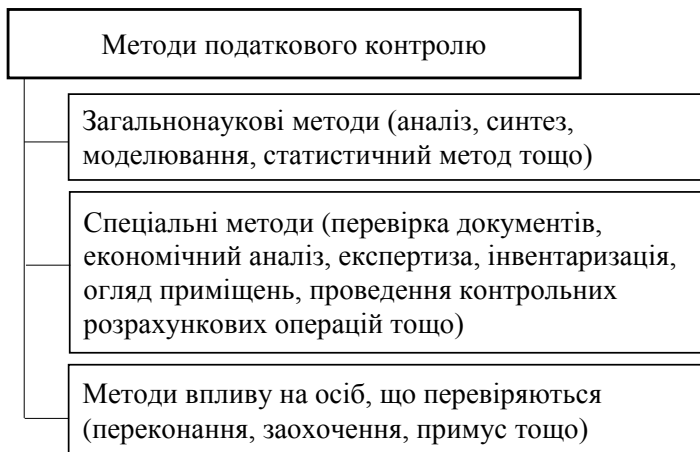
Податковий контроль може здійснюватися у наступних формах:



У нерозривній єдності з формами податкового контролю знаходяться і методи його здійснення.

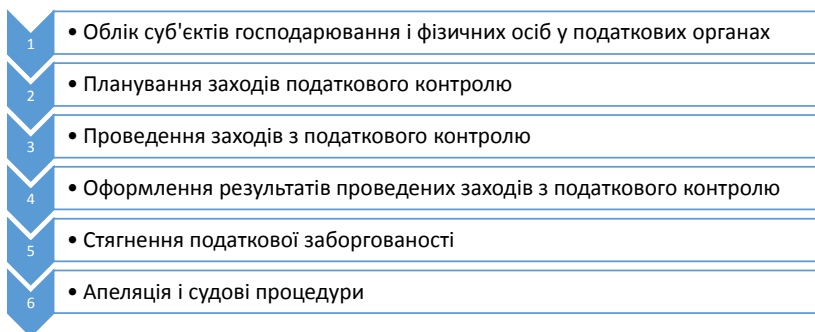
Метод податкового контролю - сукупність прийомів, застосовуваних уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту і своєчасність сплати податків і зборів до відповідного бюджету або у позабюджетний фонд, а також про виконання покладених на осіб інших податкових обов'язків

Метод податкового контролю можна охарактеризувати як спосіб здійснення податково-контрольних заходів. Залежно від суб'єктів, об'єкту, форм і мети, підстав виникнення контрольних правовідносин вибираються і конкретні методи для ефективного проведення заходу, реалізації обраної форми податкового контролю.



Застосування конкретного методу податкового контролю залежить від виду здійснюваного контрольного заходу.

У ході податкового контролю здійснюється безперервний процес контрольних заходів і застосовуються різні методи, які мають певну форму на різних стадіях і етапах контрольної-перевірочної роботи. Розглянемо послідовність проведення заходів з податкового контролю або **етапи податкового контролю**.



Класифікація видів податкового контролю



Оскільки податковий контроль завжди слід розглядати як систему його елементів, критерії класифікації його видів будуть визначатися, виходячи з характеристики покладеного в її основу елемента контролю та деяких інших факторів. Вище наведена класифікація видів податкового контролю [40, с. 153].

Слід мати на увазі, що немає жодного виду податкового контролю у чистому вигляді. У ході проведення податкового контролю застосовуються заходи, які характеризуються сукупністю різних класифікаційних ознак.

9.3. Податкові перевірки

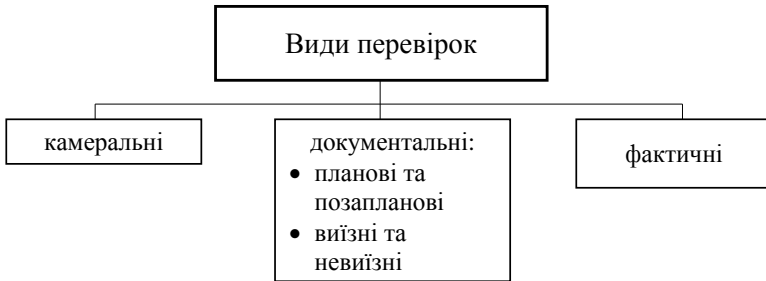
Однією з основних форм податкового контролю є податкові перевірки. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з позиції реалізації фіскальної функції податків. Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль та повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, своєчасністю їх перерахування у бюджет.

Податкова перевірка — це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів

Нормативна диференціація податкових перевірок значною мірою впливає на загальну теоретичну модель податкового контролю. Класифікувати податкові перевірки слід з урахуванням вищевикладеної класифікації видів податкового контролю та усієї сукупності принципів особливостей їх організації та проведення. Будь-яка податкова перевірка поєднує у собі риси, які можна вважати підставами для класифікації та, відповідно, включення до різних видів податкових перевірок [75].

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних

системи електронного адміністрування реалізації пального [79, ст. 75.1.1].



Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Їй підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальною вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються у бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [79, ст. 75.1.2].

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення

документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків. Платники податків за різним ступенем ризику мають різні строки включення до плану-графіку перевірок:

- з незначним - не частіше, ніж раз на три календарних роки,
- з середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки,
- з високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки [79, ст. 77.4].

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ:

- отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства;
- платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законом;
- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків тощо [79, ст. 78.1].

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу. Вона відбуваються за наявності тих же обставин, що і виїзні перевірки. За наявності письмового звернення платника податків замість документальної невиїзної перевірки може проводитися документальна виїзна перевірка.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності

такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо:

- дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки,
- порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій,
- ведення касових операцій,
- наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів,
- дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [79, ст. 75.1.3].

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків. Вона проводиться на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або особам, які фактично проводять розрахункові операції, під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства;
- письмового звернення покупця (споживача) про порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;
- неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;
- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації тощо [79, ст. 80.2].

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

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

Згідно із ст. 82 ПКУ встановлені такі строки проведення виїзних перевірок:

тривалість (можливість збільшення строку перевірки)

| Категорії платників податків | Види виїзних перевірок | | |
|--------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------|
| | планові документальні | позапланові документальні | фактичні |
| Великі платники податків | 30 робочих днів (на 15 роб. днів) | 15 робочих днів (на 10 роб. днів) | 10 діб (на 5 діб) |
| Суб'єкти малого підприємництва | 10 робочих днів (на 5 роб. днів) | 5 робочих днів (на 2 роб. днів) | 10 діб (на 5 діб) |
| Інші | 20 робочих днів (на 10 роб. днів) | 10 робочих днів (на 5 роб. днів) | 10 діб (на 5 діб) |

Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акту або довідки, які підписуються посадовими особами податкового органу та платниками. У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

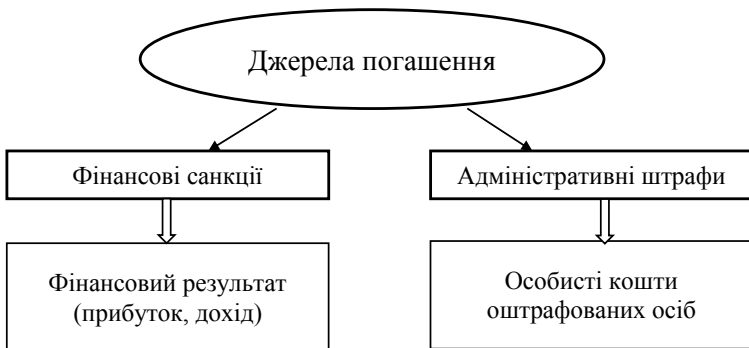
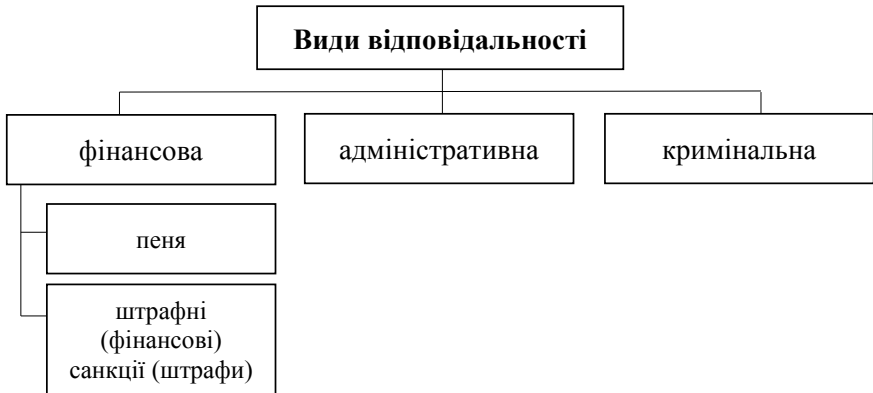
Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення податкового контролю у вузькому, широкому сенсі та згідно із Податковим кодексом України.
2. Визначте цілі проведення податкового контролю.
3. Які завдання вирішує здійснення податкового контролю?
4. Охарактеризуйте функції податкового контролю.
5. Назвіть напрями податкового контролю.
6. Дайте характеристику способів здійснення податкового контролю.
7. Охарактеризуйте принципи податкового контролю.
8. Хто відноситься до контролюючих та контрольованих суб'єктів податкового контролю?
9. Дайте характеристику форм, методів і етапів проведення податкового контролю.

10. Які ознаки покладено у класифікацію видів податкового контролю?
11. Дайте визначення та назвіть види податкових перевірок.
12. Охарактеризуйте порядок проведення камеральної перевірки.
13. Охарактеризуйте порядок проведення документальної перевірки.
14. Охарактеризуйте порядок проведення фактичної перевірки.
15. Назвіть строки проведення виїзних перевірок.

Тема 10. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства

Згідно зі ст. 111 ПКУ до платників податків застосовуються наступні види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи:



10.1. Фінансова відповідальність

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не

звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

10.1.1. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)

При порушенні податкового законодавства до платника податків застосовується відповідальність у вигляді штрафної (фінансової) санкції (штрафу).

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

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 [79, ст. 14.1.265]

У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення-рішення.

Згідно із Податковим кодексом України до платників податків застосовуються наступні **штрафні санкції**:

| Стаття глави 11 ПКУ | Підстави для застосування штрафних санкцій | Розмір штрафних санкцій |
|---------------------|---|---|
| 117 | Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах | Штраф на самозайнятих осіб - 170 грн., на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи - 510 грн. За ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення: |

| | | |
|-------|--|---|
| | | на самозайнятих осіб - 340 грн., на юридичних осіб - 1020 грн. |
| 118 | Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків | Штраф на банк - 340 грн. за кожний випадок неподання або затримки |
| 119.1 | Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків | Штраф у розмірі 85 грн. При повторі протягом року - штраф 170 грн. |
| 119.2 | 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, а також суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку | Штраф 510 грн. При повторі протягом року - штраф 1020 грн. |
| 119.3 | 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 використанням недостовірного номера | Штраф 170 грн. |
| 120.1 | Неподання або несвоєчасне подання платником податків податкових декларацій | Штраф у розмірі 170 грн. за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. При повторі протягом року - штраф 1020 грн. |

| | | |
|------------------|---|---|
| | (розрахунків), а також іншої звітності | |
| 120.3 | Неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції | 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, - у разі неподання звіту про контрольовані операції; 1 % суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції |
| 120 ¹ | Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та допущення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної | 10 % суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів; 20 % суми ПДВ, - у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів; 30 % суми ПДВ, - у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів; 40 % суми ПДВ, - у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів. |
| 120 ² | Порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних | 2 % від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів; 10 % суми акцизного податку, - у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів; 20 % суми акцизного податку, - у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів; |

| | | |
|-------|--|---|
| | | 30 % суми акцизного податку, - у разі порушення терміну реєстрації від 61 до 90 календарних днів; 40 % суми акцизного податку, - у разі порушення терміну реєстрації на 91 і більше календарних днів. |
| 121 | Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів | Штраф 510 грн. При повторі протягом року - штраф 1020 грн. |
| 122 | Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені ПКУ | Штраф у розмірі 50 % ставки єдиного податку |
| 123.1 | Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі самостійного визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання | Штраф у розмірі 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. При повторі протягом 1095 днів – штраф у розмірі 50 %. |
| 124 | Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу | Штраф у розмірі вартості відчуженого майна |
| 126.1 | Якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ | При затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - штраф у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, - у розмірі 20 %. |
| 127.1 | 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 | Штраф у розмірі 25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. При повторі протягом 1095 днів – 50 %. Якщо такі дії протягом 1095 днів вчинені втретє - 75 %. |

| | | |
|------------------|--|--|
| 128 | Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку | Штраф 170 грн. При повторі протягом року - штраф 340 грн. |
| 128 ¹ | Вивезення пального з території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника контролюючого органу на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску | Штраф - 200 % вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15 000 грн. |

10.1.2. Пеня

Пеня - сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [79, ст. 14.1.162]

Нарахування пені розпочинається:

- при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки та у випадках, не пов'язаних з проведенням податкових перевірок, - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання;

- при нарахуванні суми податкового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, - після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

Нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів;

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

- у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів;

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

Після закінчення встановлених ПКУ строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день [79, ст. 129.4].

$$\text{Пеня} = \frac{\text{Сума податкового боргу} \times \text{Кількість днів існування боргу} \times \text{Річна облікова ставка НБУ}}{365} \times 120\% \quad (10.1)$$

На суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, - після спливу 90 календарних днів (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення у його сплаті, включаючи день погашення, із розрахунку 100 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Суми пені зараховуються до бюджетів або державних цільових фондів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

10.2. Адміністративні штрафи

Адміністративна відповідальність — це вид юридичної відповідальності, підставою для застосування якого є адміністративне правопорушення.

Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [45, ст. 9]

Питання порядку застосування адміністративної відповідальності регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення (КпАП). Суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути фізичні особи, які досягли 16-річного віку.

Виділяють основні та похідні ознаки адміністративної відповідальності. **Основні ознаки** властиві юридичній відповідальності в цілому. **Похідні ознаки** відмежовують адміністративну відповідальність від інших видів юридичної відповідальності.

| Ознаки адміністративної відповідальності (АВ) | |
|---|---|
| основні | похідні |
| АВ є засобом охорони встановленого державою правопорядку | підставою адміністративної відповідальності є не тільки проступки, передбачені нормами адміністративного права, а й порушення, передбачені нормами інших галузей права (наприклад, житлового, трудового, земельного та ін.) |
| АВ нормативно визначена і полягає у застосуванні (реалізації) санкцій правових норм | |
| АВ є наслідком винного антигромадського діяння | |
| АВ супроводжується осудом із боку держави правопорушника та правопорушення | право притягати до адміністративної відповідальності належить державним органам та їхнім посадовим особам |
| АВ пов'язана із застосуванням примусу та негативних для правопорушника наслідків | існує особливий порядок притягнення до адміністративної відповідальності (складання протоколу, збір і оцінка доказів, винесення постанови тощо) |
| АВ реалізується у визначених законодавством процесуальних формах | адміністративна відповідальність полягає у застосуванні до винних адміністративних стягнень |

До порушників застосовуються адміністративні стягнення (попередження, штраф, платне вилучення предмета, конфіскація, позбавлення спеціального права, громадські роботи, виправні роботи, адміністративний арешт).

Види адміністративних правопорушень у галузі податкового законодавства та застосування адміністративних штрафів до них наведено у наступній таблиці (глава 12 КпАП).

| Стаття КпАП | Підстави для застосування штрафних санкцій | Розмір штрафних санкцій (НМДГ) |
|------------------|--|---|
| 163 ¹ | Відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку | 5-10 При повторі протягом року - 10-15 |
| 163 ² | Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів | 5-10 При повторі протягом року - 10-15 |
| 163 ³ | Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів | 5-10 При повторі протягом року - 10-15 |
| 163 ⁴ | Неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян | 2-3 При повторі протягом року – 3-5 |
| 164 | Провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання або без одержання ліцензії на провадження певного виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону | 1000-2000 з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей. При повторі протягом року – 2000-5000 |
| 164 ¹ | Неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат | 3-8 При повторі протягом року – 5-8 |
| 164 ⁵ | Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає належним | 50-200 з конфіскацією |

| | | |
|------------------|---|---|
| | чином розміщених марок акцизного податку, або з підробленими чи фальсифікованими марками акцизного податку посадовими особами підприємств-виробників, імпортерів і продавців цих товарів | таких алкогольних напоїв або тютюнових виробів. При повторі протягом року – 200-500 |
| 165 ¹ | Порушення порядку нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування | 30-40 При повторі протягом року – 40-50 |

НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян = 17 грн.

За правопорушення у сфері оподаткування адміністративні штрафи накладаються на:

- керівників підприємств;
- посадових осіб підприємств;
- громадян-підприємців;
- громадян.

10.3. Кримінальна відповідальність

За ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, у значних розмірах платники відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України (ККУ) можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності.

Кримінальна відповідальність за ст. 212 КК України настає лише за наявності сукупності таких **обов'язкових умов**, коли:

- податки, збори чи інші обов'язкові платежі, які не сплачено, передбачені податковим законодавством;

- об'єкт оподаткування передбачений законом;
- платник податку, збору чи іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законодавством;
- механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.

Для притягнення до кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства суб'єкту злочину необхідно довести:

- наявність наміру;
- значний розмір суми, прихованої від оподаткування;
- подання податковим органам неправдивих відомостей з метою ухилення від сплати податків;
- попередню змову групи осіб;
- злісність ухилення від сплати податків.



НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян = розміру 100 % податкової соціальної пільги з ПДФО на календарний рік, яка регламентується пунктом 5 підрозділу 1 розділу XX ПКУ

Суб'єктами злочину, який кваліфікується як «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», можуть бути:

1) службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи, на яких покладені обов'язки з ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів (керівники; особи, котрі виконують їхні обов'язки; інші службові особи, яким у встановленому законом порядку надане право підпису фінансових документів);

2) особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;

3) будь-які особи, котрі зобов'язані утримувати та/або сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку, в тому числі податкові агенти—фізичні особи та службові особи податкових агентів—юридичних осіб при несплаті ними податку з доходів фізичних осіб.

Згідно із ст. 212 ККУ [52] за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачені такі *види відповідальності*:

| Правопорушення | Відповідальність |
|---|---|
| 1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах | Штраф від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років |
| 2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах | Штраф від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років |
| 3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах | Штраф від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна |

Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) статті 212 ККУ, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Назвіть види відповідальності, які застосовуються до платників податків за порушення податкового законодавства.
2. Назвіть джерела погашення фінансових санкцій та адміністративних штрафів.
3. Дайте визначення поняття «штрафна санкція (фінансова санкція, штраф)».
4. Яка штрафна санкція застосовується за неподання або несвоєчасне подання платником податків податкових декларацій?
5. Дайте визначення поняття «пеня».
6. Дайте визначення поняття «податковий борг».
7. Який механізм розрахунку пені?
8. Який розмір облікової ставки НБУ застосовується при розрахунку пені?
9. Дайте визначення поняття «адміністративне правопорушення».
10. Охарактеризуйте основні ознаки адміністративної відповідальності.
11. Охарактеризуйте похідні ознаки адміністративної відповідальності.
12. Який адміністративний штраф накладається за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання?
13. Назвіть осіб, на яких накладаються адміністративні штрафи за правопорушення у сфері оподаткування.
14. Які обов'язкові умови потрібні для настання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків?
15. Назвіть розміри ухилень від сплати податків.
16. Хто може бути суб'єктом злочину у вигляді ухилення від сплати податків?

17. Яка відповідальність застосовується за умисне ухилення від сплати податків, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів коштів у значних розмірах?
18. Яка відповідальність застосовується за умисне ухилення від сплати податків, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів коштів у великих розмірах?
19. Яка відповідальність застосовується за умисне ухилення від сплати податків, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів коштів у особливо великих розмірах?

Тема 11. Розрахунок податкового навантаження на макrorівні

Показник податкового навантаження є основним критерієм ефективності системи оподаткування країни. Надмірне податкове навантаження стимулюватиме зростання тіньової економіки, відтоку національних капіталів за кордон, зниження ділової активності суб'єктів господарювання. За недостатнього рівня податкового навантаження державний бюджет недоотримає кошти, а тому уряд держави не буде в змозі ефективно та у повному обсязі виконувати свої функції. Забезпечити оптимальний рівень податкового навантаження – одне з першочергових завдань податкової системи кожної країни.

Податкове навантаження (тягар, тиск) - частка доходів, яка сплачується державі у вигляді податків

Існують різні методики розрахунку рівня податкового навантаження у країні.

1. Показник загального рівня податкового навантаження на економіку (податковий коефіцієнт). За його допомогою можна розрахувати як фактичний рівень оподаткування економіки країни, так і потенційний.

а) Фактичний рівень податкового навантаження ($ПН_{\phi}$) розраховується як відношення суми сплачених податків (податкових надходжень зведеного бюджету), включаючи обов'язкові відрахування до державних цільових фондів, до ВВП.

$$ПН_{\phi} = (П_c + B) / ВВП \times 100\% \quad (11.1)$$

де $П_c$ – сума сплачених податків;

B – сума обов'язкових відрахувань у державні соціальні фонди;

$ВВП$ – валовий внутрішній продукт.

б) Потенційний рівень податкового навантаження ($ПН_{п}$) розраховується як відношення суми нарахованих податків до зведеного бюджету, включаючи обов'язкові відрахування до державних цільових фондів, до ВВП.

$$ПН_{п} = (П_{н} + B) / ВВП \times 100\% \quad (11.2)$$

де P_n – сума нарахованих податків.

Розраховані показники дають можливість порівнювати податкове навантаження в різних країнах, оскільки у міжнародній статистиці для виміру його загального рівня на економіку використовується саме податковий коефіцієнт.

2. Показники податкового тягара за окремими податками розраховуються як відношення сумарних надходжень того або іншого податку до величини податкової бази.

а) Податкове навантаження з податку на прибуток ($P_{пп}$) розраховується як відношення сумарних надходжень податку на прибуток (ПП) до фінансового результату прибуткових підприємств (ФР).

$$P_{пп} = ПП / ФР \times 100\% \quad (11.3)$$

б) Податкове навантаження з податку на доходи фізичних осіб ($P_{пдфо}$) розраховується як відношення сумарних надходжень податку (ПДФО) до суми доходів, відносно яких сплачується даний податок (Д).

$$P_{пдфо} = ПДФО / Д \times 100\% \quad (11.4)$$

в) Податкове навантаження з податку на додану вартість ($P_{пдв}$) розраховується як відношення сумарних надходжень податку на додану вартість (ПДВ) до кінцевих споживчих витрат домогосподарств (ВД).

$$P_{пдв} = ПДВ / ВД \times 100\% \quad (11.5)$$

3. Показник рівня оподаткування юридичних і фізичних осіб ($P_{юф}$) розраховується як відношення середньозваженого навантаження з основних податків ($P_{ср}$) до сумарної частки основних податків у ВВП (Ч).

$$P_{юф} = P_{ср} / Ч \times 100\% \quad (11.6)$$

Середньозважене навантаження $ПН_{ср}$ з основних податків, що формують доходи бюджету, можна розрахувати за формулою:

$$ПН_{ср} = \sum_i (B_i \times O_i / B_i) \quad (11.7)$$

де O_i – обсяги окремих видів податків у доходах зведеного бюджету;

B_i – частка окремого виду податку в сумарному обсязі основних податків, що формують доходи бюджету у визначеному році;

B_i – базові показники для нарахування відповідного податку.

Частку податків, що формують дохідну частину бюджету, у ВВП можна розрахувати за формулою:

$$Ч = \sum_i (O_i / ВВП_i) \quad (11.8)$$

де $ВВП_i$ – обсяг ВВП за відповідний рік.

4. Показник рівня оподаткування на основі доданої вартості.

Джерелом усіх податків є саме додана вартість. Так, її частиною є заробітна плата, з якої вираховується податок на доходи фізичних осіб і на яку нараховується єдиний соціальний внесок. Іншою частиною є прибуток, який оподатковується податком на прибуток підприємств. Крім того, із загальної величини доданої вартості, створеної підприємством, стягується ПДВ.

Отже, величина рівня оподаткування може бути визначена послідовним зменшенням доданої вартості пропорційно податковим ставкам:

$$ПН = [1 - (1 - П_d) (1 - П_n) / (1 + П_ф)] / (1 - У_n) \quad (11.9)$$

де $ПН$ – рівень податкового навантаження в країні;

$П_d$ – середня величина ставки ПДВ;

$П_n$ – середня величина ставки прибуткових податків;

$П_ф$ – середня величина ставки єдиного соціального внеску;

$У_n$ – питома вага непрямих податків у загальній сумі податкових надходжень.

Усі складові формули використовують у долях одиниці. Середні ставки податків та зборів потрібно розраховувати шляхом ділення суми надходжень відповідних податків на базовий показник для їх нарахування.

5. Показник податкового навантаження на макрорівні можна розрахувати також за формулою:

$$\text{ПН} = \frac{\text{Пс} + \text{В} + \text{П} + \text{Зпдв}}{\text{ВВП}} \times 100\% \quad (11.10)$$

де ПН – податкове навантаження;

Пс – сума сплачених податків;

В – сума обов'язкових відрахувань у державні соціальні фонди;

П – сума переплати податків;

Зпдв - заборгованість держави із відшкодування ПДВ.

Вибір методики розрахунку рівня податкового навантаження у країні залежить від мети аналізу та статистичних даних, які є в наявності.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «податкове навантаження».
2. Яким чином розраховується фактичний та потенційний рівень податкового навантаження?
3. Охарактеризуйте методику розрахунку показників податкового тягаря за окремими податками.
4. Як розрахувати показник рівня оподаткування юридичних і фізичних осіб?
5. Охарактеризуйте методику розрахунку показника рівня оподаткування на основі доданої вартості.
6. Як заборгованість держави із відшкодування ПДВ впливає на рівень податкового навантаження у державі?

РОЗДІЛ II. КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Тема 12. Теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту

12.1. Сутність корпоративного податкового менеджменту

Податковий менеджмент є важливою складовою фінансової діяльності підприємства. Фінансові показники діяльності суб'єктів господарювання безпосередньо залежать від належно організованого податкового менеджменту, адже він забезпечує узгодженість фінансово-господарської діяльності з оподаткуванням.

Корпоративний податковий менеджмент (КПМ) – система управління податками суб'єктів господарювання-платників податків, яка регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів господарюючих суб'єктів і формування доходів

Метою діяльності підприємницьких структур є отримання найбільшого прибутку, що не суперечить Господарському кодексу України.

Підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [17, ст. 42]

Корпоративний податковий менеджмент охоплює рівень управління податковими потоками на підприємствах. Він повинен вирішувати проблеми управління податковими взаєминами підприємств з державою, що виникають із приводу виконання обов'язків щодо сплати податкових платежів.

Мета КПМ – розробка управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу суб'єкта господарювання і підвищення його ефективності; активний вплив на максимізацію чистого прибутку при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури

Цілі державного та корпоративного податкового менеджменту відрізняються. Держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а підприємства – у зменшенні податкових платежів. Проте спільна мета податкового менеджменту, незважаючи на його рівень, полягає у зміцненні фінансів, підвищенні економічної ефективності, забезпеченні економічного зростання країни.

Об'єкт КПМ - процес управління податковими потоками суб'єкта господарювання шляхом використання науково обгрунтованих ринкових форм і методів прийняття управлінських рішень, які не суперечать чинному законодавству щодо формування податкових витрат на мікрорівні

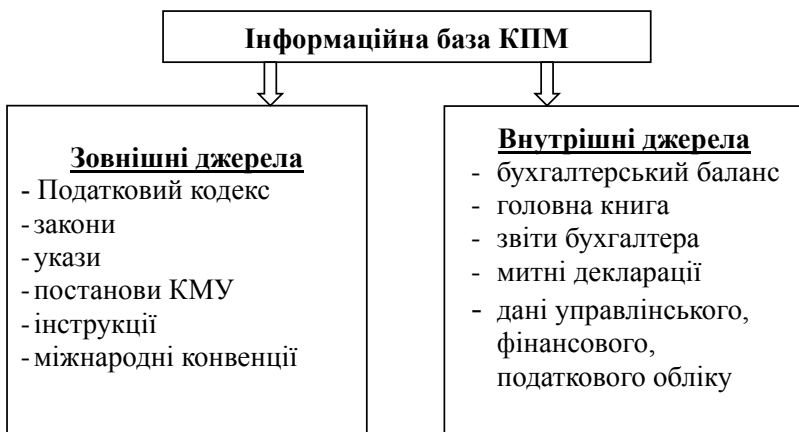
Для функціонування як корпоративного, так і державного податкового менеджменту об'єктом управління є вхідні та вихідні податкові потоки, незважаючи на те, що одні і ті ж потоки для держави вважаються доходом, а для підприємств-платників податків – витратами. Тільки комплексне управління вхідними та вихідними податковими потоками в цілому і на кожному рівні окремо дозволить досягти бажаної мети і забезпечити ефективність податкового менеджменту.

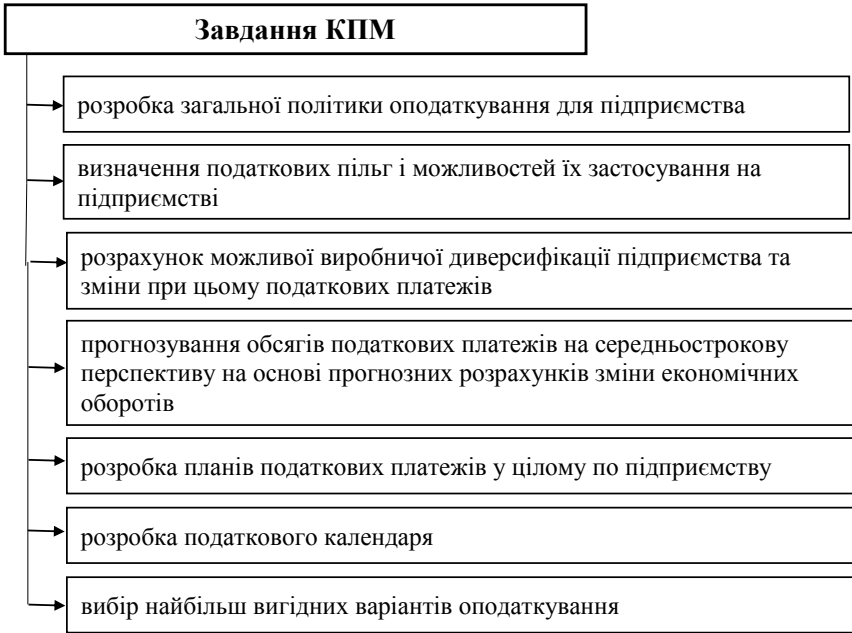
Предмет КПМ – податкова політика суб'єкта господарювання, що визначає рівень його оподаткування, та її практична реалізація

Суб'єкти КПМ – юридичний відділ, бухгалтерія, керівник підприємства, фінансова служба, податкові менеджери

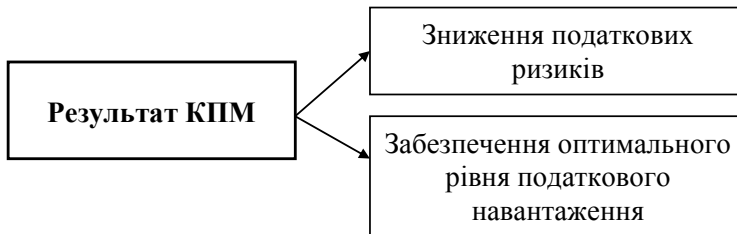
Функціями суб'єктів КПМ є:

- > участь у розробці регламентуючих документів суб'єкта господарювання, статуту і різних положень;
- > аналіз зовнішнього податкового середовища;
- > розробка та обґрунтування застосування ефективного податкового режиму;
- > створення і підтримання інформаційної бази з податкового законодавства;
- > участь в обґрунтуванні системи договорів і контрактів;
- > розробка корпоративної податкової політики та податкового бюджету;
- > здійснення корпоративного податкового планування, прогнозування та бюджетування;
- > здійснення корпоративного податкового регулювання;
- > податковий моніторинг господарських операцій;
- > забезпечення виконання зовнішнього податкового контролю (своєчасне і повне надання документації податковим органам);
- > здійснення податкового діловодства: своєчасна постановка на облік у відповідні органи і перереєстрація, розробка податкового календаря та регулювання платежів по окремих податках, взаємодія з місцевими податковими та фінансовими органами щодо податкових пільг та інших податкових питань;
- > організація взаємодії із внутрішніми структурами і зовнішніми суб'єктами;
- > оцінка результатів вжитих заходів





Корпоративний податковий менеджмент на чільне місце повинен ставити не тактику мінімізації податків, а стратегію оптимального управління податковими потоками і підприємством у цілому.

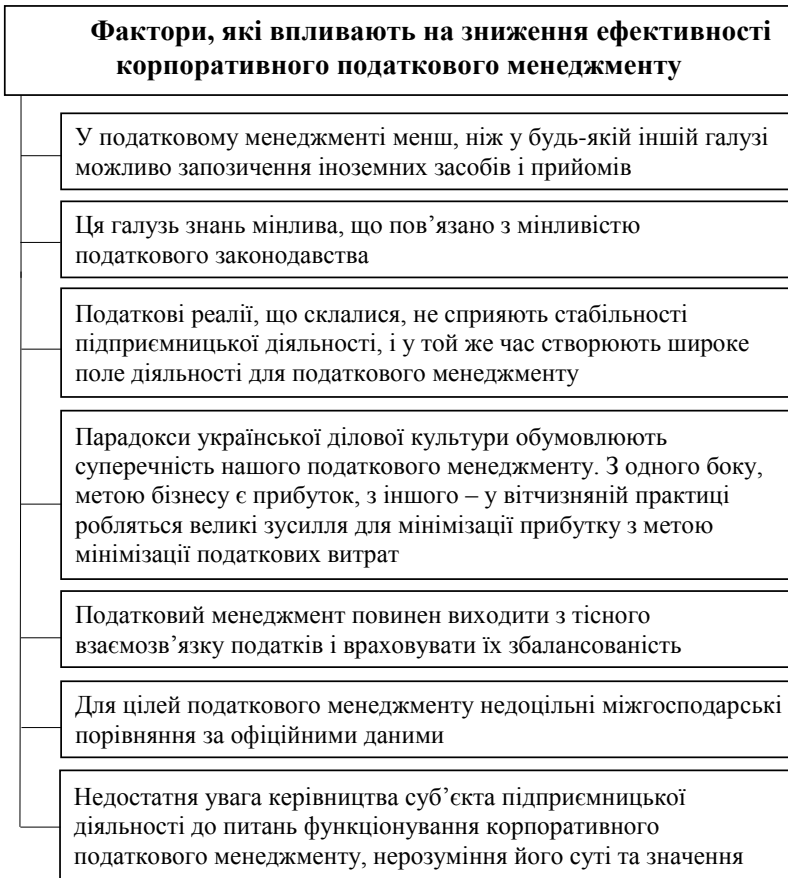


12.2. Особливості корпоративного податкового менеджменту

Корпоративний податковий менеджмент має певні **особливості** [92]:

| Особливість | Характеристика |
|-------------------|---|
| Універсальність | податкова складова існує у будь-якому бізнес- і обслуговуючому процесі і реалізується через планування і прийняття управлінських рішень |
| Багатофакторність | прийняття управлінських рішень у процесі реалізації податкового менеджменту здійснюється на основі великої кількості як фінансових, так і нефінансових чинників |
| Багаторівневість | реалізується як через окремого виконавця, підрозділ, відділ, суб'єкта господарювання в цілому або групи підприємств, так і через конкретну господарську операцію, групу операцій в рамках відносин з певним контрагентом і окремим напрямком бізнесу або за всіма бізнес-процесами в цілому |
| Фрактальність | заснована на процесі повторів на кожному з рівнів «схеми» прийняття управлінських рішень, що складається з палітри факторів прийняття управлінських рішень, контрасту інтересів господарюючих суб'єктів і чіткого контуру - порядку прийняття управлінських рішень |
| Багатогранність | реалізується через процес податкового менеджменту в різних часових рамках, на різних стадіях і по відношенню до різних бізнес-процесів, в кожному випадку може відкривати нові грані завдяки взаємодії з іншими видами управління, з іншими суб'єктами господарської діяльності |
| Безперервність | здійснюється незалежно від того, чи здійснюється усвідомлене податкове планування комплексно і системно або фрагментарно і несистематично; результати управління оподаткуванням прямо або опосередковано впливають практично на всі бізнес- і обслуговуючі процеси підприємства |

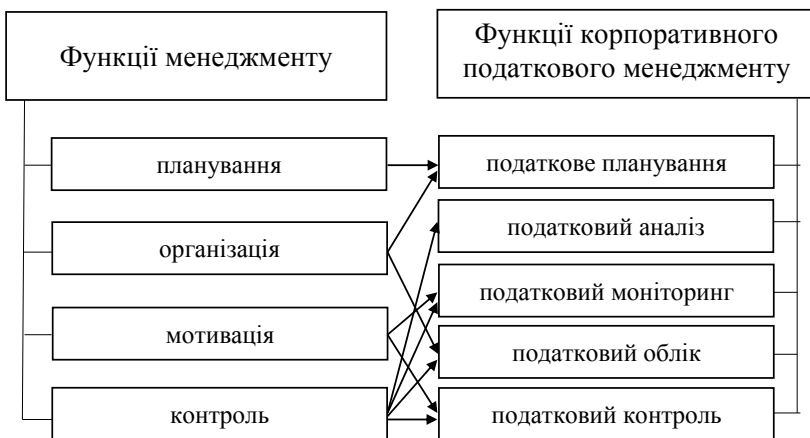
Організація корпоративного податкового менеджменту ускладнюється існуванням деяких несприятливих факторів [105].



12.3. Функції корпоративного податкового менеджменту

Корпоративний податковий менеджмент як складова менеджменту підприємства виконує ті ж функції, але вони дещо інтерпретовані під його специфіку. Всі функції корпоративного податкового менеджменту створюють єдину систему управління фінансовими потоками суб'єкта господарювання в процесі здійснення ним господарської діяльності.

Розглянемо взаємозв'язок функцій менеджменту і корпоративного податкового менеджменту.



Податкове планування передбачає оптимізацію виробничих альтернатив із застосуванням потенційних шляхів і методів зниження податкових зобов'язань. Сутність податкового планування на мікрорівні буде викладена більш докладно у наступному розділі.

Податковий аналіз діяльності суб'єктів господарювання полягає у визначенні динаміки податкових платежів за відповідний період, тенденцій їхнього розвитку, структури і складу податкових платежів та можливості їхньої зміни. Він передбачає оцінку ефективності податкового планування, аналіз рівня податкового навантаження і податкових ризиків на суб'єкта господарювання.

Податковий моніторинг господарських операцій полягає в постійному оперативному аналізі джерел витрат, податковій експертизі проектів, договорів, а також розробленні податкових схем проведення розрахунків. Такий моніторинг дає змогу істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімізувати податкові зобов'язання суб'єкта підприємницької діяльності в конкретних ситуаціях [99, с. 335].

Податковий облік представляє собою процес реєстрації одних і цілеспрямований підбір інших інформативних показників, які необхідні для аналізу, планування і прийняття управлінських рішень, пов'язаних з оподаткуванням діяльності суб'єкта господарювання. На його основі складають податкову звітність і він є обов'язковим для всіх суб'єктів підприємницької діяльності, що визначені законодавством платниками податків. На корпоративному рівні обліковується вся

вхідна та вихідна податкова документація, строки здачі декларацій та сплати податків. Взаємозв'язки податкового обліку із фінансовим та управлінським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту.

Корпоративний *податковий контроль* направлений на забезпечення достовірності податкового обліку суб'єкта підприємницької діяльності (СПД), правильності зіставлення податкових розрахунків, дотримання термінів сплати податків і зборів та усунення виявлених помилок до перевірок контролюючих органів. У процесі податкового контролю співставляють фактичні показники оподаткування з плановими, визначають відхилення і їх розміри, пошук причин, які обумовили відхилення, обґрунтовують систему дій по цілеспрямованій зміні ситуації.

12.4. Етапи корпоративного податкового менеджменту

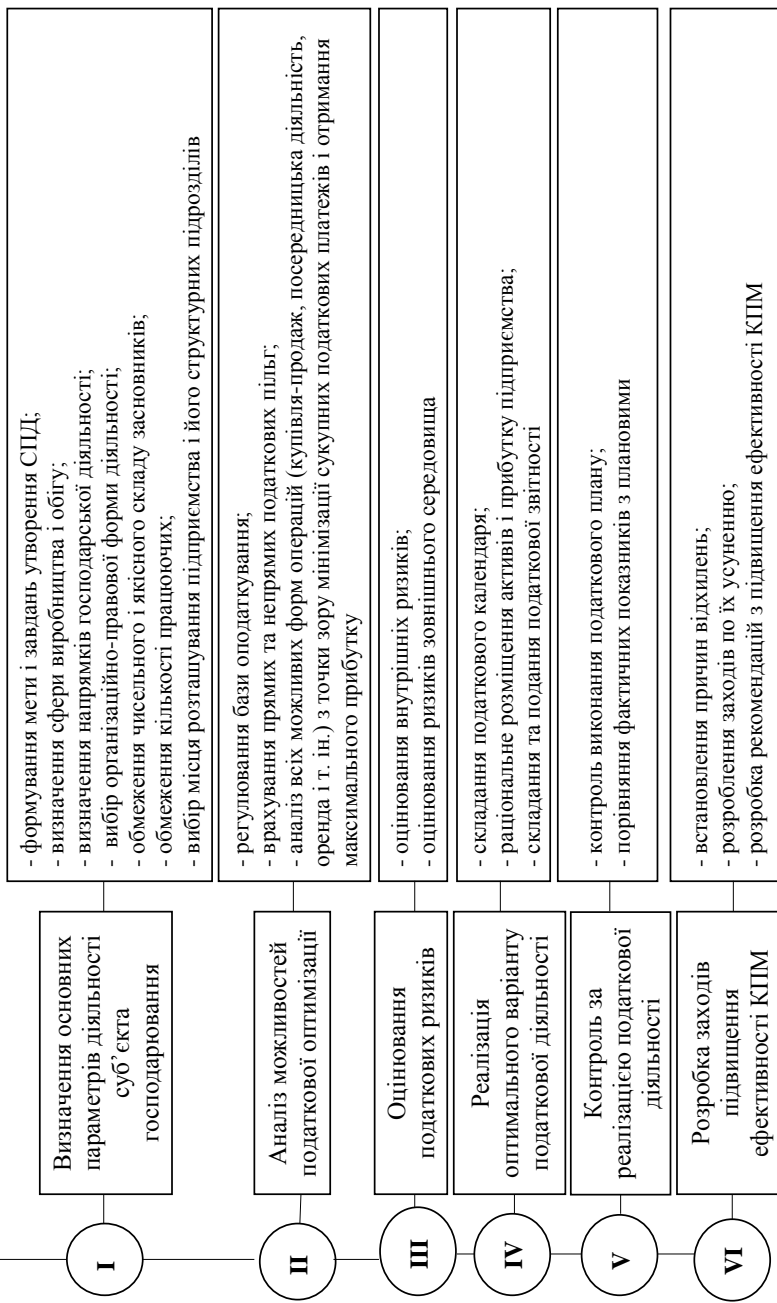
Дослідження функцій корпоративного податкового менеджменту дозволило розробити модель його реалізації з виділенням окремих послідовних взаємопов'язаних між собою етапів.

Залежно від масштабів і фінансових можливостей суб'єкта підприємницької діяльності застосовують різні моделі податкового менеджменту – від найпростіших, які зводяться до ведення податкового обліку чи здійснення податкового планування, до складних, які охоплюють весь спектр інструментів податкового менеджменту: податкове планування, податковий аналіз, моніторинг господарських операцій, податковий облік і звітність та податковий контроль [99].

Реалізація корпоративного податкового менеджменту за певними етапами визначається потребами суб'єкта господарювання відповідно до встановлених стратегічних цілей діяльності. Ми пропонуємо розглянути модель реалізації корпоративного податкового менеджменту, яка передбачає використання всіх інструментів та їхню взаємодію.

І якщо перший етап має місце лише один раз - до реєстрації суб'єкта господарювання, то етапи 2-6 відносяться до поточного, повсякденного корпоративного податкового менеджменту.

Етапи корпоративного податкового менеджменту



Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення категорії «корпоративний податковий менеджмент».
2. Визначте мету корпоративного податкового менеджменту.
3. У чому спільні риси та відмінності державного і корпоративного податкового менеджменту?
4. Визначте об'єкт та предмет корпоративного податкового менеджменту.
5. Хто є суб'єктами корпоративного податкового менеджменту і які функції вони виконують?
6. Сформулюйте завдання корпоративного податкового менеджменту.
7. Які особливості притаманні корпоративного податкового менеджменту?
8. Назвіть фактори, які впливають на зниження ефективності корпоративного податкового менеджменту.
9. Охарактеризуйте функції корпоративного податкового менеджменту.
10. Охарактеризуйте етапи корпоративного податкового менеджменту.

Тема 13. Податкове планування

13.1. Сутність податкового планування

Податкове планування є одним з основних видів загальноекономічного планування і впорядковує господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідно до стратегії його розвитку.

Податкове планування на мікрорівні – це система заходів суб'єкта господарювання, спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації його податкових платежів

Податкове планування повинно бути не самостійним завданням, а складовою частиною управління підприємством.

Можливість впровадження заходів з податкового планування закладена в самому податковому законодавстві, яке передбачає різні податкові режими для різних господарських операцій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і дає можливість платникам податків застосовувати різноманітні податкові пільги.

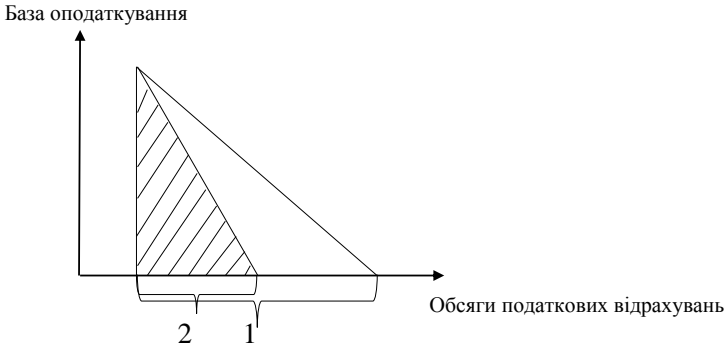
Податкове планування доцільне завжди: і коли підприємство процвітає, і коли воно балансує на межі рентабельності, і коли знаходиться на грані банкрутства.

Завдання податкового планування

- Суворе дотримання податкового законодавства;
- Забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності;
- Максимальне збільшення прибутковості бізнесу;
- Законне використання податкових пільг і особливостей податкового права;
- Зменшення витрат підприємства;
- Управління потоками грошових коштів;
- Мінімізація податкових ризиків підприємства;
- Ефективне співробітництво з учасниками податкового планування;
- Партнерські відносини з місцевими органами самоврядування, фіскальними та судовими органами

Податкове планування дозволяє знизити об'єми витрат на сплату податків на основі оптимізації податкових платежів.

На обсяги податкових відрахувань підприємства можна впливати за допомогою застосування заходів податкового планування (ПП).

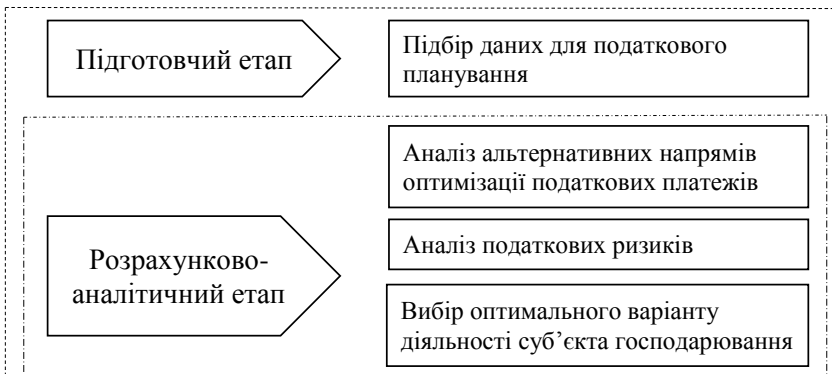


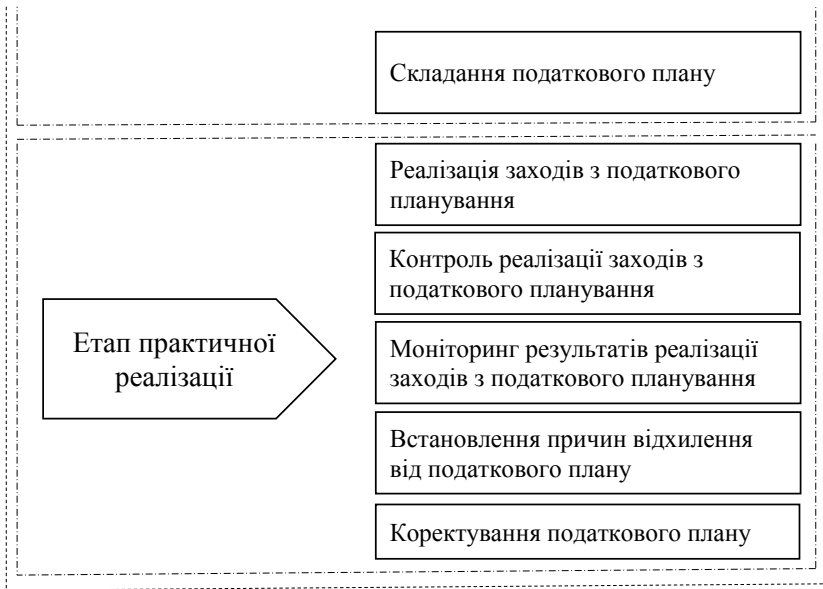
- 1 – обсяги податкових відрахувань при правильній сплаті податків
- 2 – обсяги податкових відрахувань при здійсненні заходів з податкового планування

Рівень перший — опанувати податкове законодавство і навчитися своєчасно і правильно сплачувати податкові платежі.

Рівень другий — навчитися платити оптимально, застосовуючи методи податкового планування.

Податкове планування на підприємстві здійснюється у кілька етапів. Кожний з них передбачає реалізацію певних заходів.





Перерозподіл функцій фахівців з податкового планування на підприємстві здійснюється в залежності від етапів податкового планування.



Однак податкове планування, яке здійснюється суб'єктом господарювання, має свої обмеження. Вони обумовлені такими факторами:

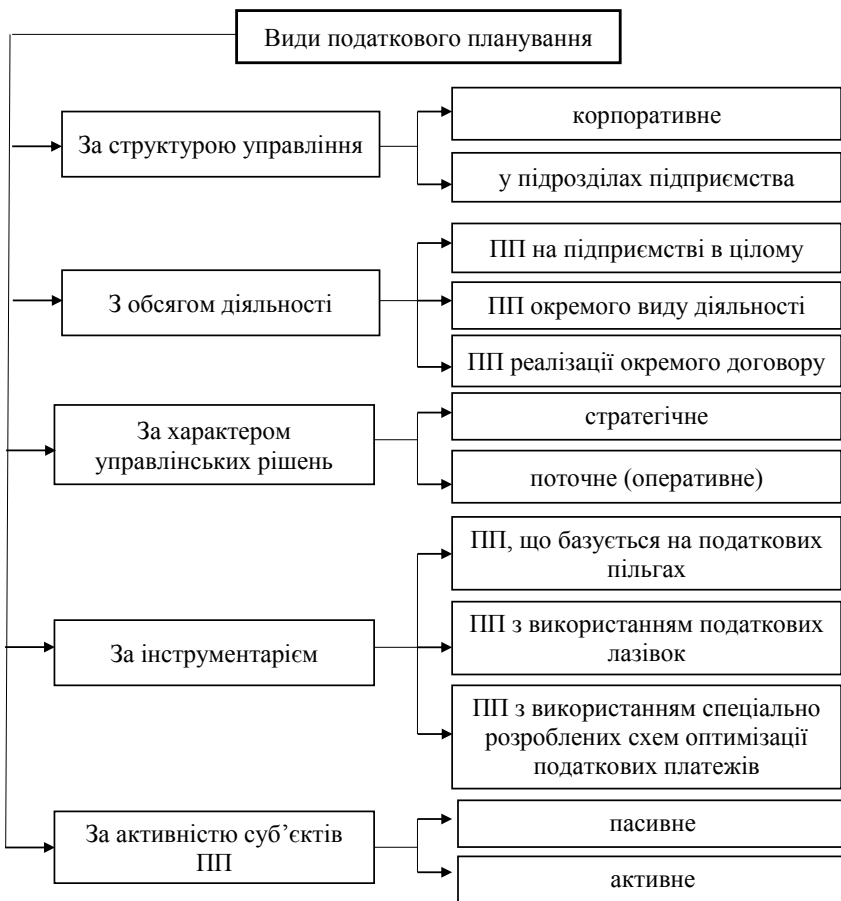


13.2. Види податкового планування

Існують різні види податкового планування, які класифікуються за низкою критеріїв. На підставі існуючих підходів можна виділити такі критерії класифікації видів податкового планування.

Всі окремі види податкового планування взаємозалежні і доповнюють один одного.

Залежно від характеру управлінських рішень податкове планування на мікрорівні розподіляють на **стратегічне і поточне (оперативне)**. Стратегічне податкове планування визначає основні напрямки та принципи податкової політики господарюючого суб'єкта та носить тривалий характер. Поточне податкове планування – це прийняття рішень про те, як повинні бути розподілені ресурси підприємства для досягнення стратегічних цілей. Воно складається на короткотерміновий період.



Основне питання стратегічного податкового планування – які фінансові результати хоче досягти суб'єкт господарювання. Поточне податкове планування зосереджує свою увагу на тому, яким чином він повинен досягти своїх цілей. Тобто різниця між стратегічним та поточним податковим плануванням - це різниця між цілями та засобами.

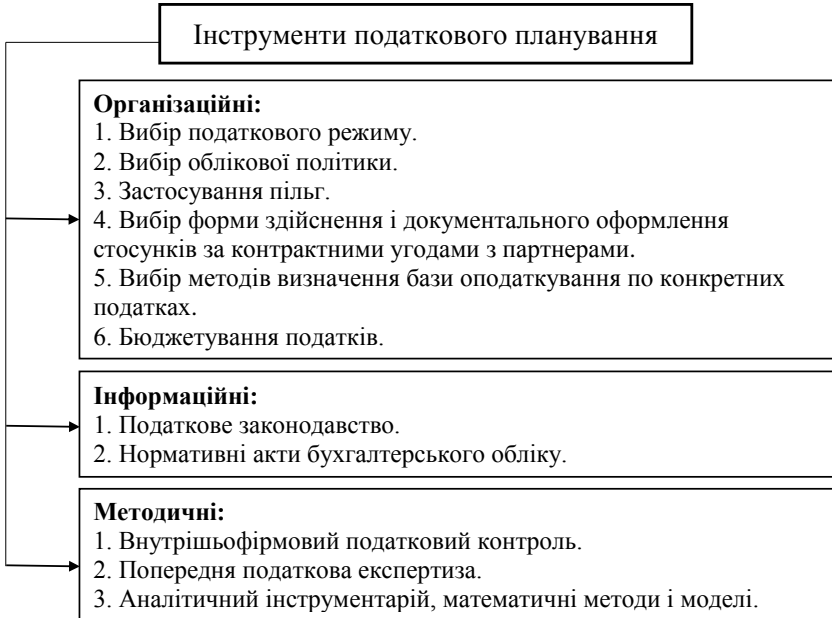
Залежно від активності суб'єктів податкового планування воно поділяється на пасивне і активне. В основу пасивного ПП покладений принцип альтернативності податкового законодавства та фінансово-господарської діяльності підприємства.

| Податкове планування | |
|---|---|
| Стратегічне | Поточне |
| Заходи | |
| <ul style="list-style-type: none"> - визначення мети і завдання; - визначення сфери виробництва та обігу; - визначення напрямків та видів діяльності; - вибір організаційно-правової форми; - вибір форми власності; - вибір місця реєстрації, його територіальне розташування; - вибір юрисдикції; - визначення часток та складу засновників; - формування внутрішньої організаційної структури суб'єкта господарювання | <ul style="list-style-type: none"> - вибір облікової політики суб'єкта господарювання; - вибір форм оплати праці найманих працівників; - вибір форм господарських договорів; - планування податкових платежів; - застосування схем з оптимізації податкових платежів |
| Напрями реалізації заходів з ПП | |
| <p>1. Стадія створення суб'єкта господарювання - здійснюється оцінка альтернативних варіантів функціонування і складається вихідна інформаційна податкова база.</p> <p>2. Стадія кардинальних змін умов функціонування суб'єкта господарювання - проводиться аналіз змін та оцінка їх податкового ефекту.</p> <p>3. Стадія щоденного функціонування суб'єкта господарювання - проводиться аналіз вже існуючих умов функціонування, формується "податкове поле" для здійснення поточного податкового планування.</p> | <p>1. Розрахунок, аналіз і управління податковими базами по групах податків, об'єднаних за тими або іншими ознаками, і складання на цій основі середньострокових і короткострокових планів податкових платежів.</p> <p>2. Складання різноманітних податкових моделей при розгляді і прийнятті тих чи інших управлінських рішень і визначення критеріїв вибору оптимального варіанту.</p> <p>3. Оцінювання ефективності впроваджених заходів з ПП.</p> |

Рішення про доцільність вибору поміж різних варіантів приймає фахівець з податкового планування. До активного податкового планування належать специфічні методи планування діяльності підприємства із застосуванням спеціально розроблених оптимізаційних схем [1].

13.3. Інструменти, принципи і методи податкового планування

До числа основних і найбільш широко застосовуваних інструментів податкового планування відносяться:



Вони використовуються на різних етапах податкового планування і вимагають від суб'єкта господарювання дотримуватися вимог законодавства.

При систематизації податкового планування на перший план має виходити обґрунтування його принципів і методів, створення методології планування оподаткування підприємства. Без наявності принципових положень, методів і способів розробки (застосування) окремих податково-оптимізаційних заходів податкове планування не може бути реалізоване за призначенням, а виступатиме лише у ролі інструмента мінімізації податкових платежів у короткостроковому періоді без планування діяльності підприємства й розвитку бізнесу на довгострокову перспективу.

Принципи податкового планування поділяють на загальні та спеціальні.

До **загальних принципів** можна віднести принципи, властиві будь-якому виду планування суб'єкта господарювання, і зокрема податковому плануванню як підсистемі внутрішньофірмового планування підприємства.

До **спеціальних принципів** слід зараховувати принципи, які визначають специфіку процесу податкового планування, тобто його відмінні ознаки в системі внутрішньофірмового планування підприємства.

| Принципи податкового планування | |
|--|--|
| Принцип ПП | Сутність |
| <i>Загальні принципи</i> | |
| 1. Єдність й системність | податкове планування має системний характер |
| 2. Принцип участі | кожен співробітник підприємства, який має безпосереднє відношення до податкового планування, повинен брати участь у розробці податкових планів |
| 3. Безперервність | процес податкового планування має здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати й коригувати залежно від змін законодавства |
| 4. Гнучкість | податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати з урахуванням непередбачених змін обставин |
| 5. Точність | податкові плани мають бути точні, конкретизовані й деталізовані такою мірою, якою це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори |
| <i>Спеціальні принципи</i> | |
| 1. Законність | суворе дотримання діючого податкового законодавства |
| 2. Комплексність | податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу |
| 3. Економічна доцільність | економічний ефект, отриманий від податкової оптимізації, повинен бути значно вищий за витрати, які необхідно здійснити для реалізації даного рішення |
| 4. Індивідуальний підхід | механічно переносити одну й ту ж схему з одного підприємства на інше неможна |
| 5. Оперативність | затверджені облікова і податкова політики компанії повинні вчасно переглядатися для швидкого |

| | |
|------------------|--|
| | реагування на зміну норм податкового законодавства, що дозволяють знизити тягар зі сплати податків. Також зміни мають своєчасно вноситися і в разі появи нового напрямку діяльності, розширення або іншого переформатування бізнесу. |
| 6. Оптимальність | необхідно використання таких механізмів, які б призвели до зменшення податкового навантаження без шкоди для бізнес-цілей і інтересів власників підприємства |

Податкове планування в системі корпоративного податкового менеджменту неможливе без використання певних методів, які дають змогу оптимізувати податкові платежі.

Метод (від ст.-грец. Μέθοδος - шлях дослідження або пізнання) - систематизована сукупність кроків, дій, які націлені на рішення певної задачі або досягнення певної мети

Всі існуючі на сьогодні методи податкового планування можна об'єднати в три групи: загальні методи, стандартні методи та спеціальні методи [60].

| Метод ПП | Характеристика |
|-------------------|---|
| Загальні методи | <ol style="list-style-type: none"> 1. Формування облікової політики – дозволяє обрати оптимальний варіант обліку, отримати певну економію при сплаті податків. 2. Формування договірної політики – врахування всіх економічних та юридичних аспектів, які впливають на режим оподаткування укладеної угоди та операцій, які з неї впливають. 3. Використання системи пільг та звільнень від оподаткування за окремими податками – надає платникам податків можливість повного або часткового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування, а також передбачає інше пом'якшення податкового тягаря. |
| Спеціальні методи | <ol style="list-style-type: none"> 1. Метод заміни відносин - полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування. 2. Метод розподілу відносин - базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в |

| | |
|-------------------|---|
| | <p>методі розподілу відносин заміняється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин.</p> <p>3. Метод прямого скорочення бази оподаткування – використання інструментів ПП таким чином, щоб зменшити базу оподаткування, до якої застосовується ставка податку, і відповідно мінімізувати суму податку до сплати.</p> <p>4. Метод трансфертного ціноутворення - це викривлення цін угод або розподілу прибутків чи витрат задля мінімізації податкового навантаження.</p> <p>5. Метод відстрочення податкового платежу – перенесення моменту виникнення зобов'язань зі сплати податків на наступні податкові періоди.</p> <p>6. Застосування спеціальних режимів оподаткування - системи заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів.</p> <p>7. Використання територій пільгового оподаткування – реєстрація об'єкту оподаткування на території з досить м'яким режимом оподаткування.</p> <p>8. Перенесення бази оподаткування - господарсько-фінансові відносини між підприємствами, одне з яких має з певних податків менші ставки, ніж інші, або нульові ставки, організують таким чином, щоб база оподаткування зменшувалась у підприємства з більшими ставками податків.</p> |
| Стандартні методи | <p>1. Метод прямого рахунку - використовується, коли існують норми витрат матеріалу (сировини) для виготовлення одиниці продукції.</p> <p>2. Розрахунково-аналітичний метод - на основі аналізу досягнутої величини показника, прийнятого за базу, та індексів зміни в плановому періоді розраховується планова величина цього показника (застосовується при плануванні суми прибутку і доходів, потреби в основному і оборотному капіталах, собівартості, ціни і т. ін.).</p> <p>3. Методи оптимізації прийняття планових рішень – сукупність методів, за допомогою яких здійснюється розробка планів підприємства (нормативний, розрахунково-аналітичний, балансовий тощо).</p> <p>4. Метод мікробалансів - полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських розрахунків і визначення на їх основі проекту ПП з оптимальними показниками.</p> |

5. *Метод графоаналітичних залежностей* - ґрунтується на побудові графічної чи аналітичної залежності фінансового результату від одного або декількох показників балансу.

6. *Економіко-математичне моделювання* - ґрунтується на математичній побудові й опису моделі досліджуваного об'єкта, яким у ПП виступають альтернативні варіанти оподаткування.

Кожний із спеціальних методів податкового планування має свою сферу застосування, тому вибір певного методу визначається специфічними особливостями цілі, що поставлена в процесі податкового планування.

13.4. Ризики в податковому плануванні

Ризики податкового планування суб'єктів господарювання – це спричинена невизначеністю та конфліктністю податкової сфери імовірність виникнення негативних наслідків у процесі прийняття альтернативних управлінських рішень щодо реалізації податкової політики підприємства, спрямованої на мінімізацію податкових платежів

Таким чином, основними характеристиками ризиків податкового планування на мікрорівні є всеохоплюваність, невизначеність, імовірність, альтернативність та конфліктність [31].

| Характеристика ризика ПП | Сутність |
|--------------------------|--|
| Всеохоплюваність | ризики притаманні будь-якій сфері підприємницької діяльності, у тому числі і процесам податкового планування на підприємстві |
| Невизначеність | означає недостатнє забезпечення інформацією процесу податкового планування. Проявляється у постійних змінах податкового законодавства, його нестабільності, суперечливості багатьох його положень. |
| Імовірність | несподівана та неочікувана ситуація може як настати, так і не настати |

| | |
|------------------|---|
| Альтернативність | означає прийняття рішення працівниками економічних служб підприємства на основі вибору між декількома варіантами, що зумовлює різні ризики для кожного із варіантів |
| Конфліктність | проявляється у розбіжності прагнень, засобів досягнення поставленої мети за умов нетотожності інтересів зацікавлених сторін |

Факторами, які спричиняють виникнення ризиків податкового планування суб'єктів підприємництва, в основному, є недоліки нормативно-правового, соціально-економічного та організаційно-управлінського характеру. Розглянемо та класифікуймо ті ризики, які більш наочно визначають місце податкових ризиків у загальній системі ризиків підприємства [38].

| Ризики в ПП | Характеристика |
|---|---|
| <i>Ризики зовнішнього середовища</i> | |
| Фінансові | Фінансові втрати підприємства внаслідок реалізації заходів ПП у вигляді можливого донарахування сум податків і застосування фінансових (штрафних) санкцій, а також пов'язані з реалізацією схем оптимізації інші види фінансових ризиків (інвестиційні, процентні, кредитні тощо) |
| Ризики податкового законодавства | Містять в собі дві групи: а) ризики, які виникають при зміні законодавчих норм, що регулюють умови оподаткування і податкового адміністрування; б) ризики, які пов'язані з різним трактуванням норм регулюючих актів і внутрішньою суперечністю податкового законодавства |
| Комерційні | Обумовлені можливою реакцією партнерів з господарчих операцій на зміну форми їх здійснення, податкового статусу платника чи інших суттєвих умов господарчих операцій, які передбачені схемою оптимізації |
| Податкового контролю | Містять в собі дві групи: а) ризики, пов'язані зі збільшенням імовірності контрольно-перевірочних заходів органами податкової служби; б) ризики, пов'язані з можливим застосуванням санкцій нефінансового характеру за результатами контрольно-перевірочної діяльності і заходів адміністративної чи кримінальної відповідальності, нефінансових заходів відповідальності (податкової застави, адміністративного арешту активів тощо) |

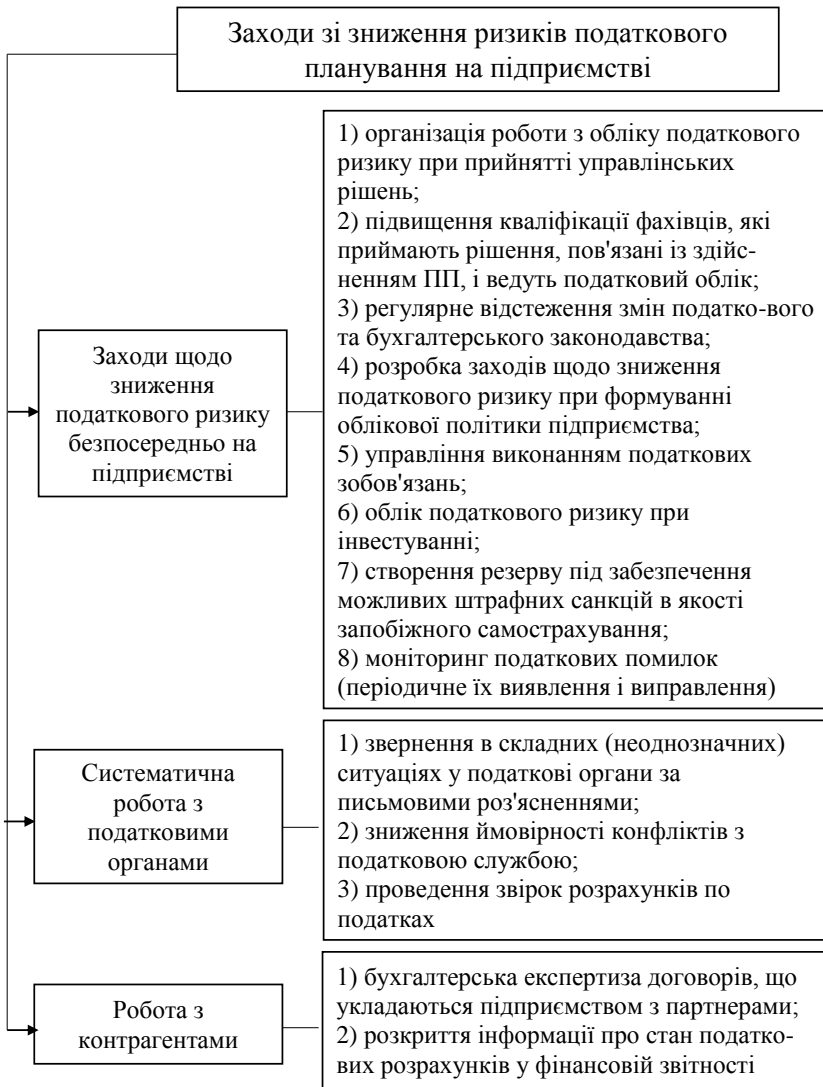
| Внутрішні ризики | |
|-------------------------|---|
| Ресурсні | Можливі втрати в результаті невідповідності ресурсного забезпечення підприємства вимогам конкретних заходів ПП |
| Організаційні | Пов'язані з організацією практичної реалізації заходів ПП |
| Соціальні | Пов'язані з можливістю виникнення конфліктних ситуацій в колективі підприємства внаслідок прояву різноспрямованих інтересів різних соціальних груп при реалізації заходів ПП |
| Психологічні | Обумовлені психологією фахівців, зайнятих ПП. В осіб, безпосередньо пов'язаних з практичною реалізацією інструментів ПП, може виникнути неадекватне сприйняття їх сутності, що суттєво збільшує ризик визнання конкретної угоди недійсною |

Наслідком настання ризикового випадку є потенційні (можливі) фінансові втрати, виражені в грошовому еквіваленті. Тому кожний суб'єкт господарювання має приділяти велику увагу тим ризикам, які притаманні реалізованому ним заходу із залученням інструментів податкового планування. Кожна схема податкової оптимізації має свої слабкі і сильні сторони, і фахівець з податкового планування повинен чітко розуміти, до яких наслідків це може призвести.

Суб'єкту підприємництва необхідно своєчасно відстежувати фактори, які ведуть до появи ризиків зовнішнього та внутрішнього середовища, і вживати відповідних заходів щодо їх обліку при здійсненні господарської діяльності.

Можна запропонувати наступні **заходи зі зниження ризиків податкового планування на підприємстві**, які наведені нижче [109].

Обґрунтована система податкового планування підприємства здатна достатньою мірою мінімізувати ризики, що виникають у зв'язку з оподаткуванням господарської діяльності.



13.5. Оцінювання результатів податкового планування

Суб'єкт підприємництва, який здійснює податкове планування, повинен планувати певні заходи, обґрунтовувати їх та розраховувати ефект від їх проведення. Ці розрахунки мають проводитись на розрахунково-аналітичному етапі податкового планування, а також на етапі практичної реалізації заходів з податкового планування.

На розрахунково-аналітичному етапі планування податкових платежів суб'єкт господарювання має розраховувати такі показники:

| Показник | Алгоритм обчислення |
|---|--|
| Планова сума податкових платежів, розрахована за величиною фонду оплати праці | $P_{\text{Фоп}} = \text{ФОП} * Z_{\text{ф}} / 100$ ФОП – сума фонду оплати праці, яка планується; $Z_{\text{ф}}$ – зведена ставка податкових платежів від величини фонду оплати праці |
| Планова сума податкових платежів, які входять у ціну продукції | $P_{\text{ц}} = D * Z_{\text{ц}} / 100$ D - розмір доходу від реалізації продукції, який планується; $Z_{\text{ц}}$ - зведена ставка податкових платежів, які входять у ціну продукції |
| Планова сума податку на прибуток | $P_{\text{п}} = K_{\text{п}} * C_{\text{п}} / 100$ $K_{\text{п}}$ - сума прибутку, який планується; $C_{\text{п}}$ - ставка податку на прибуток |
| Загальна сума податкових платежів підприємства, які плануються | $P_{\text{з}} = P_{\text{Фоп}} + P_{\text{ц}} + P_{\text{п}}$ |

Для оцінювання ефективності податкового планування на етапі практичної реалізації заходів з податкового планування проводиться моніторинг одержаних результатів і розраховуються такі показники:

| Показник | Алгоритм обчислення |
|---|--|
| Коефіцієнт ефективності податкового планування | $K_{\text{Е}} = E_{\text{п}} / P_{\text{з}}$ $E_{\text{п}}$ – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню у певному періоді; $P_{\text{з}}$ – сума податкових платежів |
| Абсолютне зменшення податкових платежів, які сплачуються підприємством за певний час, в | $\Delta P_{\text{а}} = P_{\text{п}} - P_{\text{о}}$ $P_{\text{о}}$, $P_{\text{п}}$ - загальна сума податків, які сплачує підприємство відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді |

| | |
|---|--|
| результаті застосування заходів ПП | |
| Відносне зменшення податкових платежів, які сплачуються підприємством за певний час, в результаті застосування заходів ПП | $\Delta Пв = П_1 * О_{Р1} / О_{Р0} - П_0$ О _{Р0} , О _{Р1} - обсяги реалізації відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді |
| Рівень пільгового оподаткування підприємства | $КП = \sum ПП / П_3$ $\sum ПП$ - загальна сума податкових пільг, які використовуються підприємством згідно з чинним законодавством упродовж певного часу |
| Ефективність діяльності служби податкового планування підприємства | $Еф = Еп / Вс$ Вс - витрати на утримання служби за певний період |
| Коефіцієнт ефективності пільгування | $Кеп = Е / Взг$ Е – економія, отримана в результаті використання пільг; Взг – загальна сума виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) |
| Коефіцієнт пільгового інвестування | $Кін = Е / Ін$ Ін – сума інвестицій, стосовно яких використовуються пільги |
| Показник коректності податкового планування | $Кпп = Ш / Е * 100$ Ш – сума штрафних санкцій (включаючи адміністративні й фінансові санкції), нарахованих підприємству за некоректні заходи податкового планування |

На відміну від $\Delta Па$, $\Delta Пв$ дозволяє врахувати вплив на зміну податкових платежів підприємства зміни обсягів реалізації продукції, адже більшість податків змінюється пропорційно до обсягу реалізації тих чи інших показників. Ці два показники, що використовуються як у процесі аналізу, так і при плануванні, можуть диференціюватися за видами податків, видами продукції, виробництв чи за окремими структурними підрозділами.

Оцінка ефективності системи податкового менеджменту на підприємстві здійснюється на основі порівняння вищенаведених показників з їх базисними значеннями. Як базисні можуть бути використані значення показників альтеративних проектів виробничої програми (наприклад, показники прибутковості), теоретично обґрунтовані - оптимальні або критичні - значення показників

(наприклад, максимально допустимий рівень податкових пільг, який визначений на основі законодавчих норм), значення показників підприємств-конкурентів та інші.

Результати податкового планування необхідно оцінювати не тільки сумами економії податків і отриманих вигод, але і з точки зору зменшення можливого збитку і витрат, які були б неминучими при веденні господарської діяльності без врахування існуючих особливостей оподаткування.

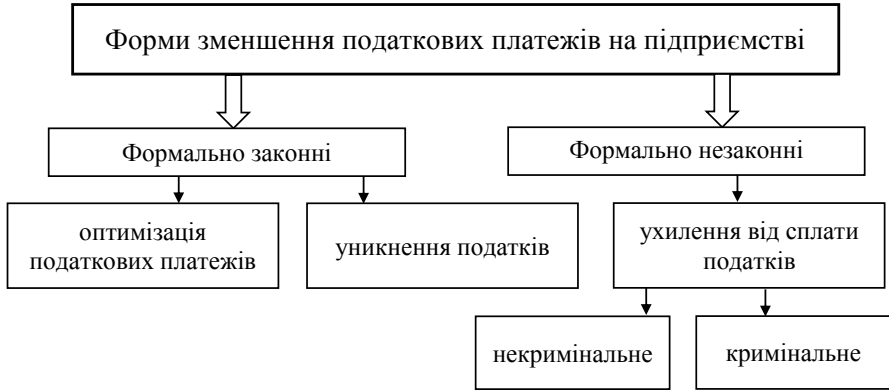
Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення податкового планування на мікрорівні.
2. Перерахуйте завдання, які стоять перед податковим плануванням.
3. Охарактеризуйте етапи податкового планування.
4. Які функції виконують фахівці з податкового планування?
5. У чому полягає обмеження податкового планування?
6. За якими ознаками можна класифікувати види податкового планування?
7. Дайте характеристику стратегічного і поточного податкового планування.
8. Які існують інструменти податкового планування?
9. Охарактеризуйте принципи податкового планування.
10. Розкрийте сутність методів податкового планування.
11. Які існують ризики при реалізації заходів податкового планування?
12. Запропонуйте заходи зі зниження ризиків податкового планування на підприємстві.
13. Які показники розраховує суб'єкт господарювання при плануванні сум податкових платежів?
14. Які показники використовують для оцінювання ефективності заходів з податкового планування?

Тема 14. Оптимізація податкових платежів

14.1. Характеристика форм зменшення податкових платежів

У світовій практиці використовуються такі терміни, які відображають можливі варіанти дій платника податків, що дозволяють зменшити його податкові платежі:



Оптимізація податкових платежів – вибір у межах податкового планування з числа альтернативних такого варіанта організації і ведення господарської діяльності, який забезпечує найкращий кінцевий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства і ефективного використання податкових інструментів існуючого законодавства

Уникнення податків (tax avoidance) – мінімізація податкових зобов'язань за рахунок законного використання податкових пільг і будь-яких законодавчих можливостей, що існують у податковому законодавстві

Ухилення від сплати податків (tax evasion) - податкове правопорушення з використанням заборонених законодавством заходів

Порівняльна характеристика механізмів зниження податкових платежів [74]

| Критерії порівняння | Ухилення від сплати податків | Уникнення податків | Податкова оптимізація |
|---|---|---|--|
| Економічна вигода суб'єкта за умови успішного застосування | Максимальна | Середня або мінімальна | Середня |
| Рівень ризику | Максимальний | Середній | Мінімальний |
| Необхідна кваліфікація персоналу | Не вимагає особливої кваліфікації | Спеціальна або висока | Висока |
| Можливі санкції з боку держави | Аж до кримінального переслідування | Як правило, податкові або адміністративні | Переважно податкові |
| Збиток, що наноситься державі і суспільству | Максимальний | Мінімальний | Може бути від мінімального до максимального |
| Переважне використання | Індивідуальні підприємці, малий бізнес | Малий, середній і великий бізнес | Великий бізнес |
| Поєднання з іншими механізмами зниження податкових платежів | Переважно застосовується самостійно | Може поєднуватися з ухиленням від сплати податків | Може поєднуватися з ухиленням від сплати податків і уникненням податків |
| Залежність від змін економічної політики держави | Найбільш схильні до економічних, політичних та інших коливань кон'юнктури | Переважно схильні до коливань у сфері оподаткування | Найменш схильні до економічних, політичних та інших коливань кон'юнктури |

Ухилення від сплати податків поділяють на два типи в залежності від тяжкості порушення законодавства:

- некримінальне ухилення від сплати податків (до винних застосовуються фінансова та адміністративна відповідальність) проявляється у неправильному віддзеркаленні операцій в бухгалтерському і податковому обліку, неправильному укладанні договорів або наданні їм ознак фіктивного характеру та ін.;

- кримінальне ухилення від сплати податків (до винних застосовується кримінальна відповідальність).



Мінімізація податкового навантаження на суб'єкта господарювання – це мета корпоративного податкового менеджменту, яка досягається через застосування комплексу методів і інструментів податкового планування. Реалізуючи заходи корпоративного податкового менеджменту, підприємство повинне мати на меті не тактику мінімізації податків, а стратегію оптимального управління податковими потоками та підприємством у цілому. Метою оптимізації є не зниження податків, а збільшення доходів суб'єкта підприємницької діяльності після сплати податкових

платежів. Адже податкова система сформована таким чином, що мінімізація одних податків може привести до збільшення інших.

Для проведення податкової оптимізації на вітчизняних підприємствах варто дотримуватись наступних **принципів**:

| Принцип податкової оптимізації | Сутність |
|--------------------------------|--|
| Законність проведених операцій | способи оптимізації податків не повинні суперечити чинному вітчизняному та міжнародному податковому законодавству |
| Обачність | оптимізація повинна ґрунтуватись на логічному використанні недоліків у законодавстві, а не на створенні штучних схем заниження податків |
| Послідовність | обрані інструменти податкового планування повинні формувати схему оптимізації, притаманну конкретному підприємству, що ґрунтується на дотриманні його типових господарських операцій |
| Комплексність | при формуванні того чи іншого способу (схеми) податкової оптимізації мають бути розглянуті всі істотні аспекти операції, а також діяльності підприємства в цілому |
| Ефективність | витрати на проведення заходів щодо оптимізації податкового планування не повинні перевищувати отриману економію від мінімізації оподаткування |
| Логістичний підхід | забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань у відповідності з існуючими фінансовими ресурсами |
| Конфіденційність | доступ до інформації про фактичне призначення і наслідки проведених трансакцій має бути максимально обмежений |
| Підконтрольність | досягнення бажаних результатів від використання схеми оптимізації податкових платежів залежить від добре продуманого контролю та існування реальних важелів впливу на всіх виконавців і на всіх етапах |

З точки зору фінансової оптимізації, мінімізація податків та їх несплата відкриває нові можливості для підприємств. Вивільняються обігові кошти, які суб'єкт господарювання може вкласти у розширення виробництва, або використати за власним розсудом.

Порівняємо величини штрафних санкцій за несвоєчасну сплату податків та проценти за кредит. При можливості отримання невеликих

штрафних санкцій, і якщо вони менші плати за кредит, доцільно затримати сплату податків, але взяти менше кредитів [29].

При здійсненні мінімізації податків необхідно досягати збільшення усіх видів фінансових ресурсів підприємства. Плануючи податкові наслідки своєї діяльності, необхідно наперед прораховувати суми передбачуваних податків для визначення можливості їх мінімізації або максимізації доходів законними способами і методами у межах бізнесової етики.

При прийнятті управлінських рішень податкове планування є обов'язковим інструментом керівництва підприємства. Однак окремі заходи щодо оптимізації оподаткування не стануть повноцінною системою податкового планування підприємства доти, доки вони не будуть здійснюватись у рамках єдиного стратегічного плану розвитку й діяльності підприємства.

14.2. Методи оптимізації податків

Методи податкової оптимізації класифікують за певними ознаками та критеріями:

| Метод податкової оптимізації | Характеристика |
|--|--|
| Заміна відносин | підприємство при юридичному оформленні господарських відносин зі своїми контрагентами одні господарські правовідносини, оподаткування результатів яких відбувається за підвищеними ставками, замінюються на інші близькі, однорідні правовідносини, що мають пільговий режим оподаткування |
| Розподіл відносин | ґрунтується на поділі одного складного блоку відносин на декілька простих господарських операцій, хоча перший може функціонувати і самостійно |
| Пряме скорочення об'єкту оподаткування | має на меті позбавитися від певних операцій, що підлягають оподаткуванню, і при цьому не здійснити негативного впливу на господарську діяльність підприємства |
| Відстрочення платежу | ґрунтується на тих обставинах, що термін сплати більшості податків обумовлений моментом виникнення об'єкта оподаткування та календарним періодом (місяць, квартал, рік) |

| | |
|---|---|
| Делегування податкової відповідальності підприємству-сателіту | полягає в передачі відповідальності за сплату основних податкових платежів спеціально створеній організації, діяльність якої покликана зменшити фіскальний тиск на материнську компанію усіма можливими способами |
| Облікова політика | полягає в складанні податкового бюджету підприємства таким чином, щоб не було коливання в розмірах сплати податків у різних податкових періодах |
| Застосування законодавчо встановлених пільг і преференцій | використання методу для різних галузей економіки та груп платників податків стало можливим завдяки встановленню особливих режимів оподаткування для окремих галузей, видів діяльності, що найбільше потребують державної підтримки для забезпечення зростання економіки і економічної безпеки країни (сільське господарство), окремих груп платників податків (суб'єктів малого бізнесу), окремих територій, підприємств, що беруть участь у вирішенні соціальних питань (працевлаштування інвалідів, надання добродійної допомоги неприбутковим організаціям та особам, що потребують такої підтримки), підприємств, що орієнтуються на експорт тощо |
| Зміна юрисдикції | полягає в переносі об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна) або реєстрації організації на території (внутрішній (регіональний) або зовнішньоекономічний), що надає певні особливі умови оподаткування (офшор) |

Перераховані методи в більшості сепаративні (не взаємодіють у комплексі один з одним) і короткострокові. Найбільш ефективним є поєднання методів податкової оптимізації, яке дає змогу підприємству досягти поставлених цілей (зростання продажів, прибутку тощо) у найбільш короткий проміжок часу з найменшими витратами з урахуванням довготривалої перспективи економічного зростання і фінансової стабільності підприємства [38].

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Назвіть форми зменшення податкових платежів на підприємстві.
2. Дайте визначення категорії «оптимізація податкових платежів».
3. Дайте визначення категорії «уникнення податків».
4. Дайте визначення категорії «ухилення від сплати податків».
5. Які дії можна класифікувати як ухилення від сплати податків?
6. Охарактеризуйте відмінності різних механізмів зниження податкових платежів.
7. Що є метою податкової оптимізації?
8. Охарактеризуйте принципи податкової оптимізації.
9. Дайте характеристику методів оптимізації податків.

Тема 15. Території пільгового оподаткування

Податкові системи різних країн мають певні території (зони), на яких діє спеціальний режим оподаткування. Цей режим, як правило, за деякими елементами відрізняється від загальновстановленого, чинного на всій території країни. До територій пільгового оподаткування належать офшорні центри, вільні економічні зони і території пріоритетного розвитку.

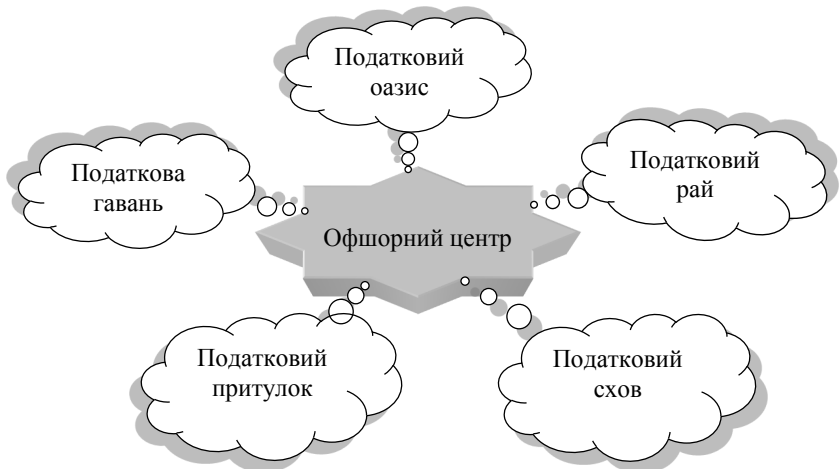
15.1. Офшорні центри

Особливе місце серед податкових систем зарубіжних держав займають податкові системи тих держав, які встановлюють на своїй території пільговий режим оподаткування, який може поширюватися як на всю територію держави, так і на певну її частину.

Офшорний центр (зона) (від англ. "off shore" - "поза берегом") – територія, на якій відносно низький рівень податків та діють податкові пільги, які відсутні в інших місцях

Характерною рисою офшорного центру є те, що депонований у ньому капітал не лежить без руху, а призначається для інвестування у високоприбуткові галузі з низьким оподаткуванням за кордоном.

У сучасній літературі для позначення офшору можна зустріти і інші терміни:



Держава, яка створює офшорну зону, переслідує такі **цілі**:



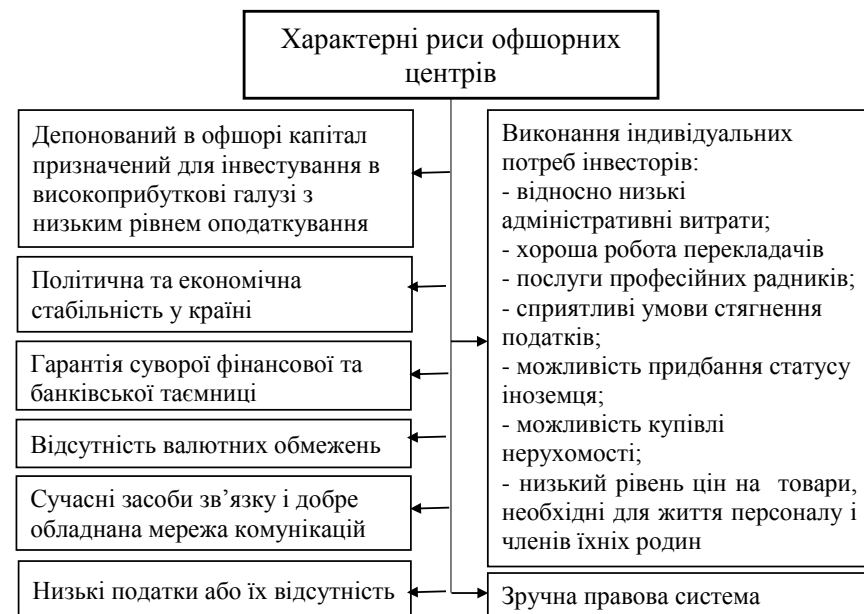
Одним з легальних інструментів податкового планування суб'єктів господарювання є використання офшорних юрисдикцій. Особливістю офшорної юрисдикції є розширення пільгового режиму винятково на нерезидентні (офшорні) компанії, які не здійснюють діяльність на території юрисдикції.

Офшорні зони виступають як канали для світової торгівлі і полегшують перебіг міжнародних фінансових потоків. Реєстрація в офшорній зоні дозволяє знизити податкове навантаження на бізнес.

Офшорна компанія – компанія, зареєстрована в юрисдикції з низьким оподаткуванням, власниками якої є іноземці

З метою захисту національного бізнесу офшорним компаніям заборонено займатися будь-якою підприємницькою діяльністю в

межах самої офшорної зони. Компанії в офшорних зонах є в основному представниками середнього або великого бізнесу. Суб'єктам малого підприємництва реєструвати і утримувати офшорні компанії занадто дорого, тому їм вигідніше організувати діяльність у своїй країні.



Типи офшорних юрисдикцій

- а) невеликі незалежні держави (часто це колишні колонії): Багамські острови, Невіс, Сейшельські острови, Маврикій, Барбадос
- б) відокремлені території, що мають особливий державно-правовий статус: о-в Мен, Гібралтар, о-в Гернси, о-в Джерсі, о-ви Теркс і Кайкос, Бермудські о-ви, Гонконг
- в) орендовані території чи державні утворення, що досі мають статус колонії: Британські Віргінські о-ви, Кайманові о-ви, що належать Великобританії
- г) деякі цілком респектабельні держави: Ірландія, Швейцарія, Ліхтенштейн, Австрія, Голландія

Існує безліч критеріїв **класифікації офшорних центрів**. В основу головних критеріїв, які використовуються представниками ділового світу при виборі таких центрів з метою мінімізації податкових зобов'язань, кладеться підсумований обсяг і характер привілеїв, пропонованих клієнтам, а також враховуються різноманітні переваги для різних категорій платників податків [59].

| | | |
|-------------------------------|---|---|
| Класифікація офшорних центрів | За сумарним об'ємом і характером привілеїв, які надаються клієнтам | <p>Країни з невеликим населенням і малою земельною площею (міні-держави):</p> <ul style="list-style-type: none"> - відсутній податок на прибуток для іноземних „пільгових” компаній; - відсутні угоди з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування (Гібралтар, Панама, о-в Мен, Багамські о-ви тощо) |
| | За специфікою різноманітних переваг для різних категорій платників податків – це країни і території, в яких | <p>Юрисдикції, що мають статус респектабельних держав: стягується помірний податок на прибуток; є численні угоди з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування (Швейцарія, Голландія, Австрія, Ірландія, Бельгія)</p> <p>Резиденти не обкладаються ніякими податками (Андорра, Багамські о-ви)</p> <p>Оподатковується тільки доход, одержаний у цій країні, але звільняються від податків доходи, які надходять з-за кордону (Коста-Ріка, Гонконг)</p> <p>Одержаний там доход не обкладається податком, проте обкладається доход, одержаний з-за кордону (Монако)</p> <p>Обкладається доход, одержаний з-за кордону, але податкові ставки досить низькі – нижче 1% (о-ви Гернси, Джерсі, Шарп)</p> <p>Оподатковується накопичене багатство (матеріальні цінності), а не поточний дохід (Уругвай)</p> <p>Дозволяється застосовувати різні комбінації з пільгових податкових правил, що створює особливо вигідні умови для фізичних осіб (Ірландія, Монако, Багамські та Бермудські о-ви, о-в Святого Варфоломія)</p> |

Як правило, офшорні фінансові центри - це маленькі держави з невисокою чисельністю населення, тому надходжень до бюджету від оплати щорічних зборів цілком достатньо для підтримки високого рівня життя в країні. Крім того, за рахунок припливу в країну власників бізнесу та інвесторів, створюється велика кількість робочих місць.

Глобальна мережа офшорних центрів розподілена по континентах нерівномірно: 7 з них знаходяться в Північній Америці, 25 - в Південній і Центральній Америці, 28 - в Європі, 19 - в Азії, 7 - в Африці і 14 - в Океанії (Додатки 3, К). Конфігурація офшорних зон, що сформувалася, свідчить про те, що фінансовий капітал став таким же важливим елементом світової економічної системи, як торговий і виробничий капітал.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у 2009 році країни, що мають норми законодавства, які дозволяють проводити значну податкову мінімізацію, поділила на три групи, взявши за основу ступінь імплементації податкових стандартів, пов'язаних із поширенням офшорів.

| Групи офшорів | Характеристика |
|-----------------|---|
| «білий» список | країни, які імплементували в своє національне законодавство рекомендації щодо боротьби з офшорами значною мірою |
| «сірий» список | країни, які не доклали достатніх зусиль для співпраці з «нормальними» у податковому сенсі країнами |
| «чорний» список | країни, які не взяли на себе жодних зобов'язань зі збільшення податкової прозорості |

Метою прийняття «чорного» списку офшорів є цілеспрямований політичний тиск на перераховані юрисдикції з метою змусити їх діяти відповідно до сучасних міжнародних стандартів. У «чорний» список, як правило, потрапляють країни, які не пропонують конфіденційної інформації про власників бізнесу і мають згідно законодавству податкові пільги, які звільняють від оподаткування всі доходи компанії, а також не вимагають подачі бухгалтерської та фінансової звітності. У зв'язку з цим дані країни внесені до «чорного» списку України (Додаток Л), що означає на практиці, що якщо українська компанія укладе угоду з офшором із закупівлі (імпорту) товарів або послуг, то на витрати дозволяється віднести лише 85 % від суми контракту. Таким чином держава збільшує оподатковувану базу

підприємств при роботі з офшорами. Також операції з контрагентами цих країн підлягають контролю у рамках адміністрування закону про трансфертне ціноутворення.

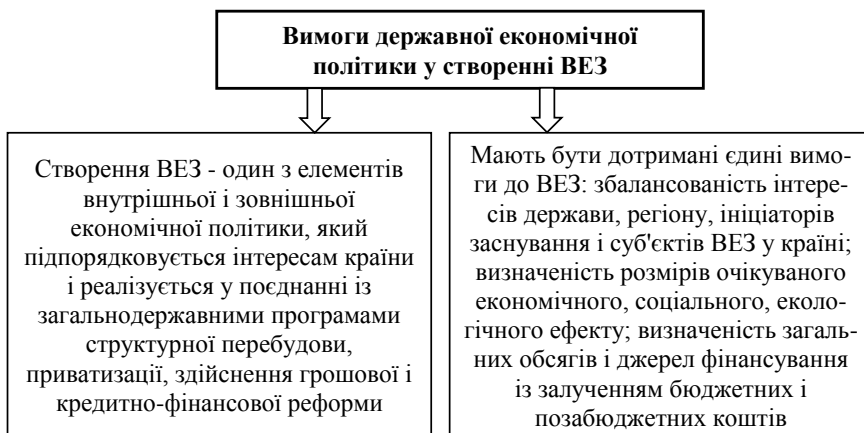
«Білий» список офшорів з позицій українського законодавства представлений у Додатку М.

15.2. Вільні економічні зони

Спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ/ВЕЗ) широко використовуються у світовій господарській практиці для розв'язання різномасштабних соціальних і господарських завдань.

Вільна економічна зона (ВЕЗ) — частина території країни, виділена із загального митного кордону держави, яка має повну свободу в режимі господарських питань, з особливим режимом управління і пільговими умовами діяльності, податковими пільгами для місцевих підприємців та іноземних фірм

У процесі розбудови ВЕЗ в Україні виникає необхідність дотримуватися визначених на даний період стратегій та тактики, узгоджених із загальноекономічним розвитком держави.



У відповідності з прийнятою концепцією ВЕЗ створюється в Україні з метою:



Підставою для створення ВЕЗ в Україні є Закон України від «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [33]. Ним визначено порядок створення, ліквідації і механізм функціонування ВЕЗ, загальні правові й економічні основи, а також загальні правила регулювання відносин суб'єктів цих зон з місцевими радами народних депутатів, органами державної виконавчої влади й іншими органами. По кожній ВЕЗ прийнято окремий закон про її створення, в якому регламентовано правовий режим і термін її функціонування. Перелік спеціальних (вільних) економічних зон України наведено у Додатку Н.

У світі склався досить широкий спектр форм вільних економічних зон. Встановилися цілі їх функціонування, напрями і

стратегія розвитку, підходи до зонування, визначено цілком чіткі поняття термінів і закономірностей розвитку. Загальними є й критерії віднесення територіальних утворень до різних типів зон.

В Україні залежно від господарської спрямованості та економіко-правових умов діяльності можуть створюватися такі ВЕЗ:

| Види ВЕЗ | Характеристика |
|---|---|
| <i>Зовнішньоторговельні</i> (експортні, імпорتنі, транзитні, порто-франко, вільні митні зони, митні склади тощо) | Частина території держави, де товари іноземного походження можуть зберігатися, купуватися і продаватися без сплати мита і митних зборів чи з їх відстрочкою. Створюються з метою активізації зовнішньої торгівлі шляхом надання митних пільг, послуг по зберіганню і перевалці вантажів, надання в оренду складів, приміщень для виставкової діяльності тощо. |
| <i>Комплексно-виробничі</i> (експортні чи імпоротно-орієнтовані) | Частина території держави, на якій введений спеціальний режим економічної діяльності (податковий пільговий, валютно-фінансовий, митний тощо) з метою стимулювання підприємництва, залучення інвестицій у пріоритетні галузі господарства, розширення зовнішньоекономічних зв'язків, запозичення нових технологій, забезпечення зайнятості населення. |
| <i>Науково-технічні</i> (у формі регіональних інноваційних центрів, науково-виробничих парків і локальних інноваційних центрів) | ВЕЗ, спеціальний правовий режим яких направлений на розвиток науково-виробничого потенціалу, досягнення нової якості економіки через стимулювання фундаментальних і прикладних досліджень з подальшим впровадженням результатів наукових розробок. |
| <i>Туристично-рекреаційні</i> | ВЕЗ, які утворюються в регіонах зі значним природним, рекреаційним та історико-культурним потенціалом з метою ефективного його використання і зберігання, а також активізації підприємницької діяльності (у тому числі із залученням іноземних інвестицій у сферу рекреаційно-туристичного бізнесу). |
| <i>Банківсько-страхові</i> | ВЕЗ, в яких введений особливо сприятливий режим здійснення банківських і страхових операцій в іноземній валюті для обслуговування нерезидентів. |
| <i>Зони прикордонної торгівлі</i> | Частина території держави на кордонах із сусідніми країнами, де діє спрощений порядок пересічення кордону і торгівлі. |

Крім вищезазначених, в Україні можуть створюватися ВЕЗ і інших типів, а також комплексні ВЕЗ, які поєднують у собі риси та елементи зон різних типів.

Вибір варіанта організації ВЕЗ визначається двома основними критеріями: економічна ефективність та оптимальне поєднання типових елементів із специфічними умовами конкретного об'єкта. Найбільш привабливе у вільних економічних зонах – наявність податкових пільг. Законодавством про ВЕЗ не визначено єдиного, однакового для усіх, шаблону щодо надання пільг в оподатковуванні.

На сьогодні у світі функціонує близько 4000 ВЕЗ, у тому числі понад 400 зон вільної торгівлі, стільки ж науково-промислових парків, більше 300 експортно-виробничих зон, 100 зон спеціального призначення (еколого-економічних, офшорних, туристичних і т. ін.). [100]. Найбільша кількість вільних зон сконцентрована в країнах, які розвиваються, а частка продукції, виробленої на території всіх ВЕЗ, перевищує 57 % загального обсягу світової торгівлі [94].

Проте необхідно розмежовувати поняття «офшорний центр» і «вільна економічна зона». Хоча ознака пільгового оподаткування притаманна як офшорам, так і ВЕЗ, але в той же час між цими дефініціями існує істотна відмінність: ВЕЗ орієнтовані на залучення продуктивного капіталу (як іноземного, так і вітчизняного), який накопичує доходи усередині зони, тоді як мета офшорних центрів - залучити іноземний фінансовий капітал, який приносить доходи як власникам цього капіталу, так і організаторам офшорних центрів. Джерела ж цих доходів перебувають за межами офшорних центрів.

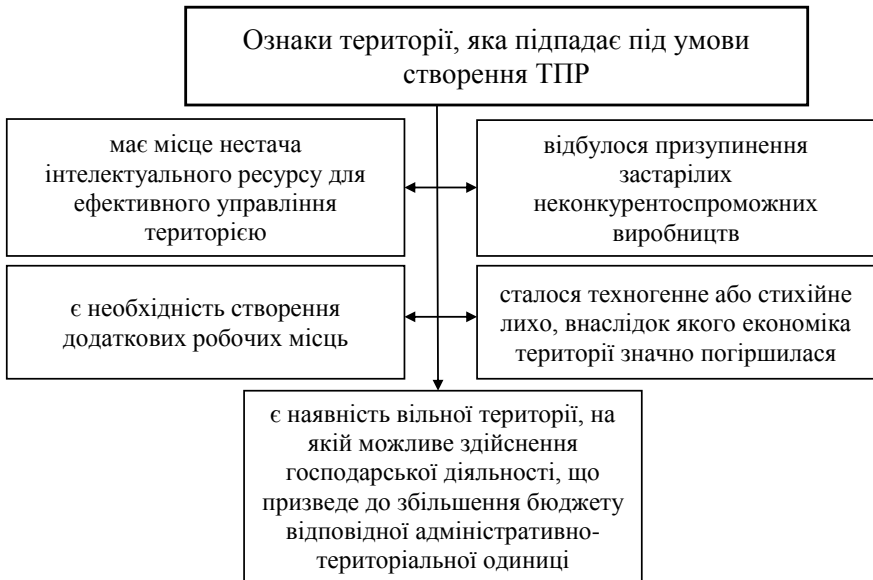
15.3. Території пріоритетного розвитку

Території пріоритетного розвитку є однією з чинних форм спеціальних правових режимів економічної діяльності в Україні, яка застосовується поряд зі спеціальними економічними зонами, технологічними парками та науковими парками.

Перші ТПР в Україні почали з'являтися з 1998 р., і невдовзі було утворено 72 ТПР у 8 областях України та Автономній Республіці Крим (Додаток П). На 12 ТПР у Донецькій, Житомирській і Луганській областях суб'єкти господарювання так і не розпочали своєї діяльності.

Територія пріоритетного розвитку (ТПР) – територія України в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій склалися несприятливі соціально-економічні та екологічні умови, існує незадовільний стан зайнятості населення, введений спеціальний правовий режим інвестиційної діяльності з метою створення нових робочих

На ТПР було створено сприятливі митні умови і режим митного оподаткування: пільговий режим і рівень оподаткування, специфічні валютно-фінансові умови, банківсько-кредитна система, система кредитування і страхування, система державного інвестування.



Створення ТПР повинно сприяти формуванню умов для економічного зростання, розвитку зовнішньо-економічної діяльності, залучення інвестицій (у тому числі іноземних), поновлення інноваційних процесів, розвитку національного виробництва і експортного потенціалу, забезпечення зайнятості населення, поліпшення соціально-економічної ситуації в регіонах.

По кожній ТПР прийнято закон «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на території пріоритетного розвитку».

Підприємства, організації, установи, що створюють на зазначених територіях свої виробництва, філії і додаткові робочі місця, користуються пільгами в порядку і на умовах, визначених законодавством України та рішеннями місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів відповідних рад.

Для цих територій Кабінетом Міністрів України встановлений перелік пріоритетних видів економічної діяльності, розвиток яких повинен здійснюватися в умовах спеціального пільгового режиму інвестування. Для реалізації інвестиційних проєктів на територіях пріоритетного розвитку в першочерговому порядку повинні надаватися кредити, отримані під державні гарантії від іноземних держав, міжнародних фінансово-кредитних організацій, іноземних банків, інших фінансово-кредитних установ.

Загальна територія, на яку поширюється режим СЕЗ і ТПР — 6360 тис. га або 10,5 % території України. Вони розташовані на території 12 областей, 41 району, 58 міст.

Територіям пріоритетного розвитку, що створюються відповідно до українського законодавства, притаманні усі характерні ознаки ВЕЗ, і тому їх слід розглядати як один з відповідних типів ВЕЗ. Основною відмінністю ВЕЗ від ТПР є те, що ВЕЗ створюється з конкретною, чіткою ціллю і на відносно невеликій території, а ТПР створюється на територіях в адміністративних межах районів, міст (ТПР в м. Шостка) або областей (ТПР в Чернігівській області).

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «офшорний центр».
2. Які цілі переслідує держава, створюючи офшорну зону?
3. Назвіть основні риси офшорних центрів?
4. Охарактеризуйте типи офшорних юрисдикцій.
5. Які критерії покладені в основу класифікації офшорних центрів?
6. Які існують групи офшорів за ступенем імплементації податкових стандартів до загальносвітових вимог?
7. Які офшорні юрисдикції відносяться до «білого» і «чорного» списку згідно із законодавством України?
8. Дайте визначення категорії «спеціальна (вільна) економічна зона».
9. Назвіть основні вимоги державної економічної політики у створенні ВЕЗ.

10. Визначте головні завдання, які вирішуються при функціонуванні ВЕЗ.
11. Дайте класифікацію ВЕЗ у залежності від господарської спрямованості та економіко-правових умов діяльності.
12. Які вільні економічні зони на території України ви знаєте?
13. Назвіть спільні риси і відмінності офшорних центрів і вільних економічних зон.
14. Дайте визначення поняття «територія пріоритетного розвитку».
15. Назвіть ознаки території, яка підпадає під умови створення ТПР.
16. Визначте мету створення ТПР.
17. Назвіть спільні риси і відмінності вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку.
18. Дайте перелік територій пріоритетного розвитку, розташованих в Україні.

Тема 16. Податкове бюджетування

16.1. Сутність податкового бюджету підприємства

Бюджетування податків є складовою частиною загального процесу бюджетування на підприємстві. Податкове бюджетування являє собою результуючу частину корпоративного податкового планування, регулювання і контролю, а також комбінований спосіб оптимізації податкових потоків господарюючим суб'єктом. Кінцевою метою податкового бюджетування є забезпечення довгострокової фінансової стабільності суб'єкта господарювання. Результати корпоративного податкового бюджетування мають відобразитися в податковому бюджеті, який розробляється підприємством.

Податковий бюджет підприємства – це оптимізований на альтернативній основі результуючий підсумок податкових доходів (економії на податках) і податкових витрат підприємства (витрат, пов'язаних з організацією корпоративного податкового менеджменту, податковим плануванням, оптимізацією і самоконтролем), націлений на отримання максимально можливого обсягу податкового прибутку і ефективне його використання

Податковий бюджет потрібний суб'єкту господарювання для оптимізації податків і формування платіжного податкового календаря, подальшої оптимізації фінансових параметрів підприємства і ефективного управління ними. Модель складання податкового бюджету підприємства наведена нижче.

Процес податкового бюджетування не полягає виключно в складанні бюджету податків і звіту про його виконання. На основі зміни бюджетних показників відбувається оперативний аналіз відхилень і розробка заходів оперативного реагування на виявлені відхилення.

Необхідність бюджетування податків на підприємстві визначається можливістю прогнозування майбутнього відтоку грошових коштів у вигляді податкових платежів підприємства. Це дозволяє заздалегідь визначити фактичну наявність необхідної кількості коштів підприємства, і у разі їх недостатності знайти

додаткові джерела для їх формування. Це знижує ризик застосування до суб'єкта господарювання штрафних санкцій за несплату податків.



На підставі складання окремих бюджетів податків на підприємстві формується зведений бюджет податків підприємства, який надалі використовується для складання бюджету адміністративних витрат і фінансових бюджетів підприємства.

Процес податкового бюджетування не може бути ізольованим від складання інших бюджетів підприємства. Для складання податкового бюджету використовуються дані з усіх оперативних бюджетів підприємства (бюджет продажів, закупівлі сировини і матеріалів, витрат на оплату праці, накладних витрат і т. ін.). Ці бюджети є основою податкового бюджетування, оскільки на базі даних, що містяться в них, робиться розрахунок усіх податків.

Бюджетування податків є одночасно системою і процесом. **Процес бюджетування податків** спрямований на плановий розрахунок податкових платежів, які підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах на основі показників бюджетів підприємства. **Система бюджетування податків** підприємства складається з бюджетів окремих податків, які сплачуються підприємством, і зведеного бюджету податків, у якому відображаються планові показники всіх податкових платежів підприємства.

Податковий бюджет складається щомісячно, щоквартально та щорічно. Цей документ несе в собі комерційну таємницю, тому він не є звітним та призначений для внутрішнього користування і внутріфірмового управління. Як правило, зведений бюджет формується на весь фінансовий період (календарний рік), а податки плануються залежно від законодавчо встановлених податкових періодів. У процесі податкового бюджетування також складаються окремі бюджети за кожним з податків, що сплачуються, або бюджети за групами податків.

Після одержання фактичних даних про податкові платежі підприємства за звітний період аналізують відхилення прогнозних показників бюджетів податків від фактичних, які можуть бути обумовлені дією внутрішніх і зовнішніх факторів.

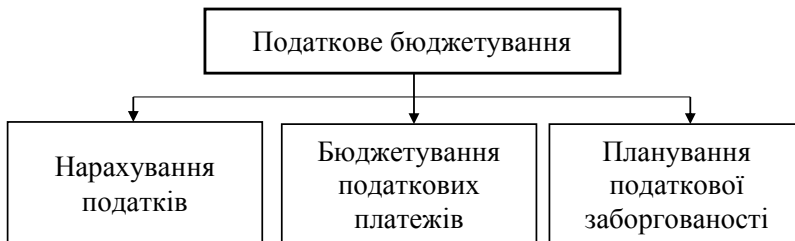
При складанні бюджету податків треба звернути увагу на те, що більшість податків згідно з діючим порядком обчислюються в звітному періоді, а сплачуються у наступних періодах. Простежити це можна шляхом складання податкового календаря.

Податковий календар – це план податкових платежів суб'єкта господарювання, у якому визначено граничні терміни подання звітності (декларацій, розрахунків тощо) і сплати податків (зборів, внесків, обов'язкових платежів)

Податковий календар призначений для чіткого прогнозування і контролю правильності обчислення і дотримання термінів сплати податків, а також недопущення порушення термінів надання звітності, що тягнуть штрафні санкції.

16.2. Складові механізму та етапи податкового бюджетування

Складовими механізму податкового бюджетування є нарахування податків, бюджетування податкових платежів та планування податкової заборгованості.



При *бюджетуванні нарахування податків* для розрахунку суми нарахування податків у плановому періоді використовують плановані показники для визначення бази оподаткування, податкове законодавство та інші дані.

Податки, що нараховуються, розраховуються по формулі [4]:

$$H_n = (H_{Br} - H_{Bn}) \times C_n - L_n \quad (16.1)$$

де H_n – нарахований податок;

H_{Br} – база оподаткування;

H_{Bn} – база оподаткування, що не оподатковується;

C_n – ставка податку;

Лн – пільги з податку.

Після визначення нарахувань за податками здійснюється процес **бюджетування податкових платежів**, який передбачає визначення податкових виплат для складання графіків розрахунків з бюджетом та формування бюджету руху грошових коштів підприємства.

Податкові платежі розраховуються по формулі:

$$Нв = Нн - Ан + Вр + Аб \quad (16.2)$$

де Нв – виплати по податках;

Ан – раніше сплачені аванси по податках;

Вр – виплати відповідно до графіків погашення реструктуризованої заборгованості, пені і штрафів;

Аб – аванси по податках у рахунок майбутніх періодів.

Для складання прогностичного балансу руху грошових коштів здійснюється **бюджетування податкової заборгованості**. Отримані в результаті розрахунків параметри бюджетування податкових зобов'язань мають самостійне значення і використовуються для складання прогностичного балансу руху грошових коштів підприємства, планування податкових доходів (економії на податках) у складі податкового бюджету.

$$З = Зн + Нн - Зр - Нв \quad (16.3)$$

де З – заборгованість по податках на кінець періоду;

Зн – заборгованість по податках на початок періоду;

Зр – реструктуризована заборгованість.

Процес управління податковими зобов'язаннями суб'єкта господарювання націлений на формування податкового бюджету, який у подальшому використовується для формування бюджету адміністративних витрат і фінансового бюджету підприємства. Цей процес включає п'ять етапів.

| Етапи податкового бюджетування | |
|---------------------------------------|---|
| Етап | Алгоритм дій |
| I | Систематизується інформація про податкові платежі за попередній рік, оцінюються податкові зобов'язання у звітному році в порівняних (за звітний період) умовах оподаткування. |
| II | Визначається коефіцієнт еластичності податків, який показує, як зміниться величина того чи іншого податку при зміні податкової бази чи ставки податку. |
| III | Розраховуються та оптимізуються податкові платежі. |
| IV | Формується податковий календар. |
| V | Здійснюється оцінка економічної ефективності передбачуваної оптимізації з урахуванням витрат на її реалізацію та формується податковий бюджет. |

16.3. Принципи та критерії оптимальності податкового бюджетування

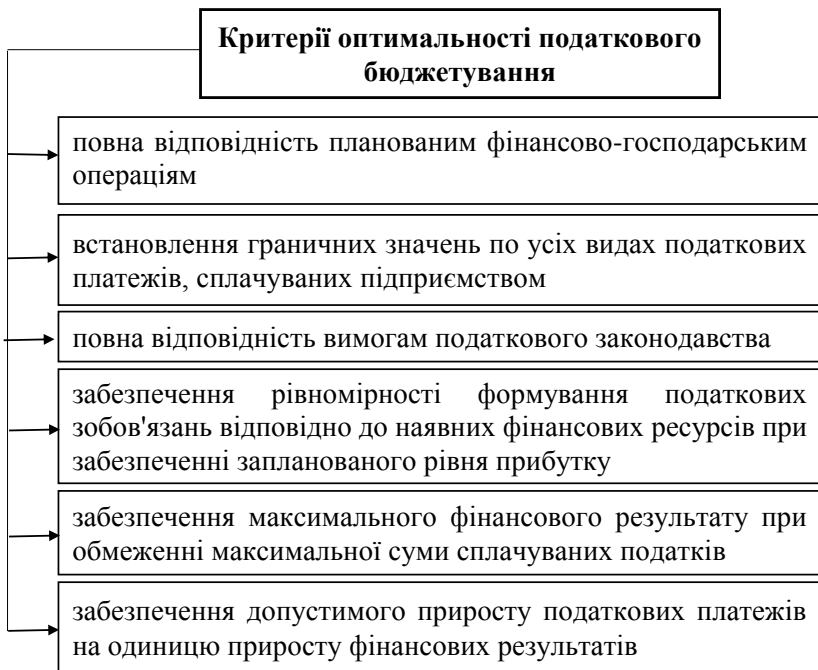
Будь-яка організаційна система має будуватись на визначальних принципах. Системі податкового бюджетування притаманні наступні принципи:

| Принцип податкового бюджетування | Характеристика |
|----------------------------------|--|
| Безперервність | Процес бюджетування податків повинен здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені бюджети податків необхідно постійно аналізувати й коригувати з урахуванням змін законодавства. |
| Гнучкість | Бюджети податків мають складатися таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати залежно від непередбачених обставин. |
| Точність | Бюджети податків мають бути точними, конкретизованими й деталізованими тією мірою, якою це дозволяють зовнішні й внутрішні фактори (умови). |
| Принцип участі | У розробці податкових бюджетів повинні брати участь усі співробітники підприємства, яких стосуються заходи бюджетування податків. |
| Комплексність | Усі рішення, які стосуються бюджетування податків, мають бути комплексними і забезпечувати облік змін як |

| | |
|-------------------------|---|
| | за окремими об'єктами, так і за підсумковими результатами підприємства в цілому. |
| Оптимальність | Впровадження досягнень соціального, науково-технічного та організаційного прогресу, повну реалізацію резервів використання ресурсів задля оптимізації податкових платежів. |
| Необхідність планування | При бюджетуванні нарахування податків для розрахунку суми нарахування податків у плановому періоді використовують плановані показники для визначення бази оподаткування. |
| Об'єктивність | Передбачає побудову податкового бюджету підприємства на об'єктивній інформації. |
| Інтегрованість | Зумовлюється потребами тісного взаємозв'язку (як горизонтально, так і вертикально) між різними видами і рівнями податкових бюджетів. Виконання цього принципу означає: при розробленні бюджетів податків нижчого рівня (наприклад, бюджети окремих підрозділів підприємства) обов'язково враховуються завдання, передбачені бюджетом податків вищого рівня (бюджет підприємства). |
| Економічність | Дотримання всіх вищезазначених принципів має сенс, якщо аналіз податкових доходів і податкових витрат свідчить про перевищення перших над останніми. |
| Централізація | Податкове бюджетування є важливим інструментом фінансового управління підприємством, яке повинно здійснюватися з єдиного центру. |
| Періодичність | Податкові бюджети повинні складатися на певні періоди. |
| Варіантність | Завдяки податковому бюджетуванню на підприємстві створено можливість розглядати альтернативні варіанти формування, розподілу і використання податкового прибутку. |
| Системність | Податкове бюджетування має носити системний характер: бюджет податків слід скоординувати з усіма бюджетами підприємства; податкові бюджети окремих підрозділів підприємства слід скоординувати зі зведеним бюджетом податків підприємства. |

Вказані принципи повинні враховуватися при розробці будь-яких заходів по бюджетуванню податків.

Критеріями оптимальності (основними показниками якості роботи системи) в податковому бюджетуванні можуть виступати наступні:



На практиці можуть використовуватися будь-які з перерахованих критеріїв, оскільки критерії оптимальності залежать від цільових установок керівництва підприємства.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «Податковий бюджет підприємства».
2. Що є метою податкового бюджетування на підприємстві?
3. Яким чином складається податковий бюджет підприємства?
4. Поясніть, чому бюджетування податків є одночасно системою і процесом.
5. Що таке «податковий календар» і для чого він призначений?
6. Охарактеризуйте складові механізму податкового бюджетування.
7. Охарактеризуйте етапи податкового бюджетування на підприємстві.
8. Назвіть і охарактеризуйте принципи, на яких базується бюджетування податків.
9. Перерахуйте критерії оптимальності в податковому бюджетуванні.

Тема 17. Розрахунок податкового навантаження на мікрорівні

Оцінка рівня податкового навантаження є інструментом дослідження впливу податків на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Для характеристики податкового навантаження можуть використовуватися різні показники як на макроекономічному, так і на мікроекономічному рівнях. У даному випадку звернемо увагу на такі основні показники, що характеризують податкове навантаження на рівні окремого підприємства.

Для визначення величини податкового навантаження використовують як абсолютні, так і відносні показники. Розрахунок величини абсолютного податкового тиску не дає повного уявлення про ступінь впливу сукупності податків і зборів на результати діяльності підприємства. Тому поряд з ними розраховуються показники відносного податкового тиску, що включають аналіз структури загального податкового тиску на підприємство, аналіз зовнішніх і внутрішніх аналітичних коефіцієнтів податкового тиску, специфічних для конкретної галузі економіки. Ці показники достатньо повно характеризують вплив оподаткування на кінцеві результати діяльності підприємства.

Розглянемо механізми розрахунку абсолютних та відносних показників податкового навантаження на суб'єктів господарювання.

До групи **абсолютних показників оцінки рівня податкового навантаження** відносять

1. Сума податків, які сплачуються підприємством:

- а) загальна сума податків;
- б) сума податків за окремі періоди (місяці, квартали, роки), їх динаміка;
- в) суми окремих видів податків;
- д) суми податків за складовими ціни реалізації (податки, які відносять на собівартість продукції, податки з прибутку, акцизи);
- е) суми податків на окремі види продукції, робіт, послуг;
- ж) суми податків за окремими видами виробництва;
- з) суми податків за окремими структурними підрозділами підприємства.

2. Показник чистого прибутку підприємства (Пч), максимізація якого є методологічною передумовою визначення

оптимального рівня випуску продукції при визначених податкових параметрах і ринковій кон'юнктурі:

$$Пч = Ц * Ов - Вз - Пз \quad (17.1)$$

де Ц – ринкова ціна продукції;

Ов - обсяг виробництва конкретного виду продукції в натуральному вираженні;

Вз - загальні витрати на виробництво продукції;

Пз - загальна сума податкових зобов'язань.

Витрати V_C включають у себе матеріальні витрати на проміжне споживання (сировина і матеріали), заробітну плату персоналу, амортизаційні відрахування та інші витрати, які забезпечують нормальний процес виробництва (крім податків).

$$Вз = V_C * Ов \quad (17.2)$$

де V_C - рівень середніх витрат на одиницю продукції.

До групи **відносних показників оцінки рівня податкового навантаження** на підприємстві належать:

1. Коефіцієнт ефективності оподаткування (K_E) показує величину чистого прибутку ($Пч$) на одиницю податкових витрат:

$$K_E = Пч / Пз \quad (17.3)$$

2. Коефіцієнт оподаткування доходів (K_D):

$$K_D = Пз / Д \quad (17.4)$$

де Д – сума доходу підприємства.

3. Коефіцієнт оподаткування витрат (K_B):

$$K_B = Пс / В \quad (17.5)$$

де P_c – сума податків, які відносяться на витрати виробництва (обігу), тобто зараховують до собівартості продукції (робіт, послуг);
 V – сума операційних витрат підприємства.

4. Коефіцієнт оподаткування прибутку ($K_{П}$):

$$K_{П} = P_{П} / P_{Р} \quad (17.6)$$

де $P_{П}$ – податки, які сплачуються з прибутку за певний період;
 $P_{Р}$ – балансовий прибуток підприємства за цей період.

5. Загальний коефіцієнт оподаткування прибутку підприємства ($K_{ЗАГ}$):

$$K_{ЗАГ} = P_{Ч} / P_{З} \quad (17.7)$$

де $P_{Ч}$ - чистий прибуток підприємства, отриманий від усіх видів господарської діяльності за певний час.

6. Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції ($K_{ПР}$):

$$K_{ПР} = P_{З} / O_{Р} \quad (17.8)$$

де $O_{Р}$ - обсяг реалізації продукції за певний період.

Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції має оціночну шкалу. Розглянемо рекомендовані заходи з податкового планування, необхідні при досягненні певного рівня коефіцієнту податкомісткості реалізованої продукції.

| Рівень $K_{ПР}$ | Заходи з податкового планування | Необхідність податкового планування |
|-----------------|---|-------------------------------------|
| 10 – 15 % | <ul style="list-style-type: none"> • чітке ведення бухгалтерського обліку, внутрішнього документообігу, використання прямих податкових пільг; • рівень професійного бухгалтера; • разові консультації зовнішнього податкового консультанту | мінімальна, разові заходи |

| | | |
|-------------|---|-----------------------------------|
| 20 – 40 % | <ul style="list-style-type: none"> • податкове планування стає частиною загальної системи фінансового управління і контролю, спеціальна підготовка (планування) контрактних схем типових, крупних і довгострокових контрактів; • необхідна наявність спеціально підготовленого персоналу, контроль і керівництво з боку фінансового директора; • абонентське обслуговування в спеціалізованій компанії | необхідно, регулярні заходи |
| 45 – 60 % | <ul style="list-style-type: none"> • податкове планування має стати найважливішим елементом створення і стратегічного планування діяльності підприємства і його поточної щоденної діяльності за всіма зовнішніми і внутрішніми напрямкам; • потребується наявність спеціально підготовленого персоналу і організація тісної взаємодії зі всіма службами з організацією і контролем з боку члену спілки директорів; • постійна робота із зовнішнім податковим консультантом і наявність податкового адвоката; • потрібна спеціальна програма розвитку, обов'язковий податковий аналіз і експертиза будь-яких організаційних, юридичних чи фінансових заходів та інновацій податковими консультантами | життєво необхідно, щоденні заходи |
| більше 60 % | <ul style="list-style-type: none"> • зміна сфери діяльності чи податкової юрисдикції | без коментарів |

7. Коефіцієнт рівня оподаткування виробленої продукції.

а) Коефіцієнт оподаткування одиниці продукції (K_p) характеризує середню по підприємству величину податків у розрахунку на одиницю продукції (O_B):

$$K_p = \Pi_3 / O_B \quad (17.9)$$

де O_B – об'єм виробленої продукції.

б) Коефіцієнт оподаткування одиниці продукції (K_{PH}) для підприємств, які виробляють неоднорідну продукцію:

$$K_{PH} = P_{zi} / O_{Vi} \quad (17.10)$$

8. Дохід на 1 гривню сплачених податків ($D_{П}$):

$$D_{П} = D / P_{з} \quad (17.11)$$

В основі оптимізації податкового навантаження на суб'єкта підприємницької діяльності лежить податкове планування.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. На які групи можна поділити показники податкового навантаження на суб'єктів господарювання?
2. У чому принципова різниця між розрахунком та застосуванням абсолютних і відносних показників рівня податкового тиску на підприємство?
3. Охарактеризуйте абсолютні показники оцінки рівня податкового навантаження на підприємство.
4. Охарактеризуйте відносні показники оцінки рівня податкового навантаження на підприємство.
5. Який з показників податкового навантаження має оціночну шкалу?

РОЗДІЛ ІІІ. ПЕРСОНАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Тема 18. Теоретичні основи та практична реалізація персонального податкового менеджменту

18.1. Теоретичні засади персонального податкового менеджменту

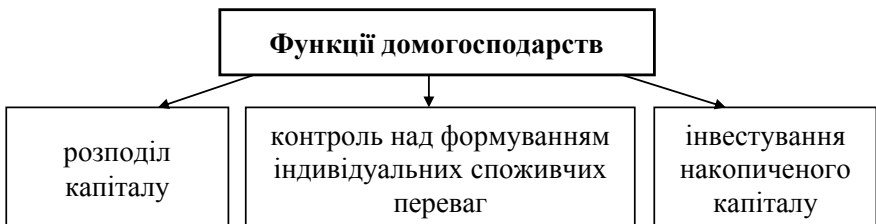
Персональний податковий менеджмент (ППМ) є складовою податкового менеджменту. Це сфера податкового управління на нанорівні (або субмікрорівні).

Персональний податковий менеджмент - система практичних заходів з цілеспрямованого впливу на оподаткування суб'єктів (фізичних осіб, сімей, домогосподарств) для максимізації чистого доходу, виконання індивідуальних потреб шляхом ефективного використання наявних фінансових ресурсів

Суб'єктами персонального податкового менеджменту є домогосподарства, податкові органи та держава.

Домогосподарство - інституційна соціальна одиниця, яка складається з однієї або відносно невеликої групи громадян, які проживають разом, в тій чи іншій мірі об'єднують свої доходи і ресурси та використовують їх на власний розсуд членів даного утворення

Як правило, домашні господарства ведуться сім'ями. Вони виконують такі економічні функції:



Бюджет домашнього господарства складається з доходів і витрат. Дохід домогосподарства - це сукупність доходів кожного його члена. Тому існує потреба у фіскальному регулюванні доходів сектору домогосподарств, в управлінні його складовими.

Формування доходної бази функціонування домогосподарства:

- виступає передумовою сплати податкових платежів до бюджетів;
- структура доходів домогосподарств дає змогу прогнозування структури майбутніх платежів та відрахувань до бюджетів;
- рівень доходів домогосподарств формує базу для здійснення витрат на споживання, які в переважній більшості випадків, пов'язанні зі сплатою податкових платежів [10].



Рівень та обсяг формування фінансових ресурсів домогосподарств в значній мірі впливають на можливості бюджетів різних рівнів щодо формування доходної бази, зокрема через сплату членами домогосподарства податків та платежів, які обумовлюються

як рівнем доходів, так і здійснюваними витратами та відповідним формуванням платоспроможного попиту.

Метою запровадження домогосподарствами заходів з персонального податкового менеджменту є поліпшення становища та достатку громадян, підвищення соціального добробуту.

Об'єкт ППМ - процес управління оподатковуваними доходами домогосподарства шляхом використання заходів з податкового планування, які не суперечать чинному законодавству щодо формування податкових витрат на нанорівні.

Результатом ППМ є збільшення чистого доходу домогосподарства після оподаткування.

18.2. Взаємозв'язок приватних і суспільних інтересів у процесі реалізації заходів з персонального податкового менеджменту

Зовнішній вплив на формування ресурсів домогосподарств здійснюється державою і окремими юридичними особами через систему пенсійного забезпечення, виплату стипендій, безкоштовне або пільгове навчання, медичне обслуговування, надання путівок і т. ін. Зовнішній вплив на використання ресурсів домогосподарств здійснює політика держави та місцевих органів влади щодо сплати податків, зборів і надання пільг і виплати допомоги з відповідних фондів грошових коштів.

Внутрішнім фактором, що впливає на доходи домогосподарств, є господарська діяльність домогосподарства, яка включає виконання домашньої роботи, роботу в особистому підсобному господарстві, роботу за межами домогосподарства та діяльність домогосподарства як самостійної одиниці на ринку товарів і послуг. Внутрішній вплив на використання ресурсів домогосподарств здійснюють пріоритети членів сім'ї у цей період часу.

Приймаючи рішення про втручання держави у податкове регулювання доходів і витрат домогосподарств, необхідно враховувати загальні зміни сукупного попиту. Причинно-наслідковий зв'язок між податковими інструментами впливу на доходи домогосподарств і їх розподіл відображений у наступній таблиці [20].

| <i>Інструмент</i> | <i>Прямі наслідки для сектору домогосподарств</i> | <i>Причинно-наслідковий вплив на економіку</i> | <i>Довгострокові наслідки в економічній та соціальній сферах</i> |
|--|---|--|--|
| Підвищення рівня податкового навантаження на доходи громадян | Зменшення реальних доходів | Зменшення заощаджень, скорочення обсягів споживання, збільшення рівня тіньових доходів | Зростання тіньового сектору економіки, підвищення рівня соціальної напруги |
| Зниження рівня податкового навантаження на доходи громадян | Збільшення реальних доходів | Збільшення сукупного попиту, збільшення заощаджень | Розвиток економічної та соціальної сфери |
| Підвищення рівня майнового оподаткування | Зменшення реальних доходів | Зменшення заощаджень, скорочення обсягів споживання | Ризик зростання тіньових операцій |
| Підвищення рівня оподаткування споживання | Зменшення реальних доходів | Підвищення рівня цін, зменшення заощаджень, скорочення обсягів споживання | Зниження добробуту населення |

Витрати домогосподарств в цілому поділяють на:

- споживчі;
- податки;
- добровільні платежі;
- заощадження.

Необхідно враховувати той факт, що є заощадження, які можуть бути вкладені (інвестовані) з метою отримання прибутку. Таким чином, вони будуть оподатковані у майбутніх періодах, що збільшить дохідну частину бюджету держави. І ці напрями використання вільних фінансових ресурсів домогосподарств мають бути підтриманими з боку держави.

Збільшення доходів домогосподарств призводить до розширення сфери використання їх вільних коштів, збільшення витратної частини. Наскільки домогосподарствам вистачає наявних коштів після оподаткування можна розрахувати за наступними показниками оцінювання фінансового стану домогосподарств [51, с. 11]:

| Назва показника | Спосіб розрахунку | Значення |
|--|--|-------------------------|
| Показники фінансового забезпечення споживчих витрат | | |
| Показник мінімальної достатності доходів (СМДД) | Д/ПМ, де ПМ – величина прожиткового мінімуму, Д – величина отриманих доходів | $СМДД \geq 1$ |
| Показник поточного фінансового забезпечення витрат (СВЗВ) | Д/С, де С – величина здійснених витрат на споживання, Д – величина отриманих доходів | $СВЗВ \leq 0,5$ |
| Показник абсолютного фінансового забезпечення витрат (САФЗВ) | С/ПМ, де ПМ – величина прожиткового мінімуму, С – величина здійснених витрат на споживання | $1 \leq САФЗВ \leq 2,5$ |
| Показники фінансового забезпечення інвестиційних ресурсів | | |
| Показник формування інвестиційного потенціалу (СФФП) | ІП/Д, де ІП – величина інвестиційного потенціалу, Д – величина отриманих доходів | $СФФП \geq 0,4$ |
| Показник використання інвестиційного потенціалу (СВФП) | І/П, де І – сума інвестованих заощаджень, П – величина інвестиційного потенціалу | $СВФП \geq 0,8$ |

Комплексний аналіз фінансового стану домогосподарства у відповідності до запропонованих показників становить основу дослідження змін фінансової стійкості домогосподарства та формує засади розробки стратегічних напрямів управління його фінансовими ресурсами.

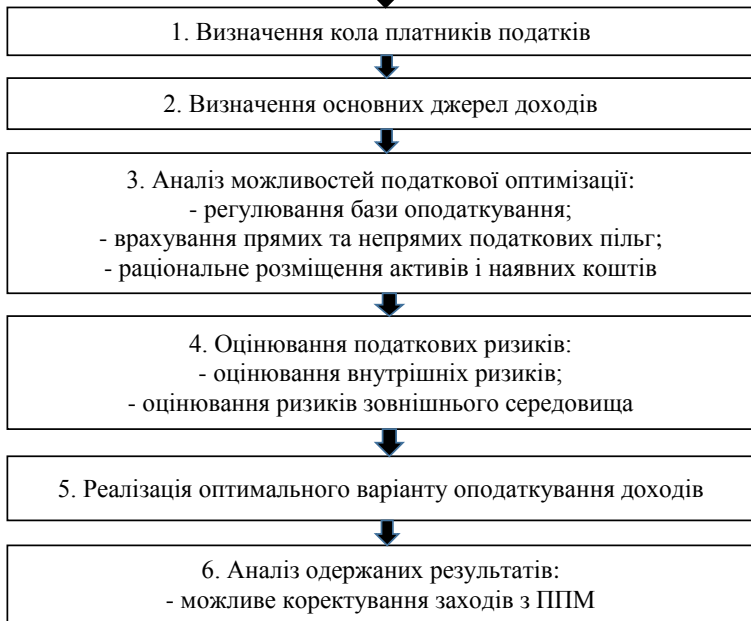
Далі розглянемо послідовність етапів реалізації заходів з персонального податкового менеджменту домогосподарства.

Платники податків зобов'язані здійснювати сплату податків з відповідною свободою вибору щодо:

- а) сплати податку в повному обсязі;
- б) мінімізації податкових зобов'язань за рахунок законного використання податкових пільг і будь-яких законодавчих можливостей, що існують у податковому законодавстві;
- в) недотримання власних обов'язків шляхом ухилення від сплати податку частково або повністю.

Використання інструментів податкового менеджменту дає можливість домогосподарствам-платникам податків легітимно оптимізувати відносини з державою у сфері оподаткування.

Етапи персонального податкового менеджменту домогосподарства



Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення категорії «персональний податковий менеджмент».
2. Визначте суб'єктів, об'єкт, мету і результат ППМ.
3. Дайте визначення категорії «домогосподарство».
4. Назвіть функції, які виконують домогосподарства.
5. Яка структура доходів домогосподарства?
6. Назвіть зовнішні і внутрішні фактори впливу на доходи і витрати домогосподарств.
7. За допомогою яких показників можна описати вплив податкових інструментів на доходи домогосподарств?
8. За якими показниками можна провести оцінювання фінансового стану домогосподарств?
9. Охарактеризуйте етапи проведення заходів з ППМ домогосподарства.

ГЛОСАРІЙ

Адміністративне правопорушення (проступок) - протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

Адміністрування податків, зборів, платежів - сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Асоціація платників податків України – добровільна неприбуткова та неполітична всеукраїнська громадська організація громадян, що створена на основі єдності інтересів для спільної реалізації своїх прав і свобод, на засадах добровільності та рівноправності, з метою представництва і захисту прав, економічних, соціальних, інших інтересів платників податків на місцевому, регіональному, галузевому, всеукраїнському рівнях, а також з метою координації та консолідації дій своїх членів.

Вільна (спеціальна) економічна зона - частина території країни, виділена із загального митного кордону держави, яка має повну свободу в режимі господарських питань, з особливим режимом управління і пільговими умовами діяльності, податковими пільгами для місцевих підприємств та іноземних фірм.

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Грошове зобов'язання платника податків - сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог

податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Державне податкове планування – формалізована послідовність дій усіх гілок влади, пов'язаних з розробкою прогнозних даних щодо збирання податкових платежів, їх розглядом та затвердженням задля визначення основних параметрів податкової системи з метою реалізації податкової, бюджетної та фінансової політики держави.

Державне регулювання економіки – сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на економіку, спрямованих на досягнення цілей державної економічної політики.

Державний податковий менеджмент – сукупність принципів, методів, засобів і форм управління податковою системою держави.

Домогосподарство - інституційна соціальна одиниця, яка складається з однієї або відносно невеликої групи громадян, які проживають разом, в тій чи іншій мірі об'єднують свої доходи і ресурси та використовують їх на власний розсуд членів даного утворення.

Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців - автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Звітний (податковий) період — період, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету.

Інтегрована картка платника – форма оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску та передоплати (доплати), що включає комплекс облікових показників з інтегрованих підсистем, за повноту, достовірність і своєчасність відображення яких несуть відповідальність структурні підрозділи органів Державної фіскальної служби України за функціональними напрямками роботи.

Контролюючими органами є органи доходів і зборів - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної

політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Корпоративний податковий менеджмент – система управління податками суб'єктів господарювання-платників податків, яка регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів господарюючих суб'єктів і формування доходів бюджету.

Менеджмент – сукупність прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт для досягнення певного результату.

Метод (від ст.-грец. Μέθοδος - шлях дослідження або пізнання) - систематизована сукупність кроків, дій, які націлені на рішення певної задачі або досягнення певної мети.

Методи податкового контролю - сукупність прийомів, застосовуваних уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту і своєчасність сплати податків і зборів до відповідного бюджету або у позабюджетний фонд, а також про виконання покладених на осіб інших податкових обов'язків.

Методи податкового регулювання – систематизована сукупність кроків, дій держави у сфері оподаткування, які націлені на підтримку певних галузей економіки чи суб'єктів оподаткування.

Методи прогнозування і планування - конкретні прийоми і способи, які використовуються для обґрунтування планових показників.

Напрямки податкового контролю - відносно відокремлені у структурі податкового контролю сфери контрольної діяльності, що охоплюють однорідні за своїм змістом дії платників податків по виконанню покладених на них обов'язків у сфері оподаткування.

Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Облікова ставка Національного банку - ключова процентна ставка Національного банку, яка є основним індикатором змін у

грошово-кредитній політиці та орієнтиром вартості залучених та розміщених грошових коштів для банків та інших суб'єктів грошово-кредитного ринку.

Оптимізація податкових платежів – вибір у межах податкового планування з числа альтернативних такого варіанта організації і ведення господарської діяльності, який забезпечує найкращий кінцевий фінансовий результат за рахунок раціональної податкової політики підприємства і ефективного використання податкових інструментів.

Орган стягнення - державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, встановлених ПКУ та іншими законами України.

Оскарження рішень контролюючих органів - оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені ПКУ за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку.

Офшорна компанія – компанія, зареєстрована в юрисдикції з низьким оподаткуванням, власниками якої є іноземці.

Офшорний центр (зона) (від англ. "off shore" - "поза берегом") – територія, на якій відносно низький рівень податків та діють податкові пільги, які відсутні в інших місцях.

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

Персональний податковий менеджмент - система практичних заходів з цілеспрямованого впливу на оподаткування суб'єктів (фізичних осіб, сімей, домогосподарств) для максимізації чистого доходу, виконання індивідуальних потреб шляхом ефективного використання наявних фінансових ресурсів.

Підприємництво - самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Пільги - надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання.

План-графік документальних виїзних перевірок - перелік платників податків, що підлягають плановій перевірці контролюючими органами у відповідний період календарного року.

Планування - вид діяльності, пов'язаний з постановкою цілей, завдань і дій у майбутньому.

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

Погашення податкового боргу - зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом.

Податкова вимога - письмова вимога органу Державної фіскальної служби України до платника податків щодо погашення суми податкового боргу.

Податкова застава - спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПКУ.

Податкова консультація - роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган.

Податкова перевірка — діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів.

Податкове законодавство – сукупність нормативно-правових актів, що регулюють відносини, пов'язані із встановленням та скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів, а також відносини, що виникають у процесі їх сплати, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

Податкове зобов'язання - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленний законом строк).

Податкове навантаження (тягар, тиск) - частка доходів, яка сплачується державі у вигляді податків.

Податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими актами законодавства, контроль за виконанням яких покладено на органи державної податкової служби, або внести відповідні зміни до податкової звітності.

Податкове регулювання - цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики.

Податкові пільги - право суб'єкта господарювання, передбачене чинним законодавством, на повне або часткове звільнення від оподаткування.

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

Податковий бюджет підприємства – оптимізований на альтернативній основі результуючий підсумок податкових доходів (економії на податках) і податкових витрат підприємства (витрат, пов'язаних з організацією корпоративного податкового менеджменту, податковим плануванням, оптимізацією і самоконтролем), націлений на отримання максимально можливого обсягу податкового прибутку і ефективно його використання.

Податковий календар – план податкових платежів суб'єкта господарювання, у якому визначено граничні терміни подання звітності (декларацій, розрахунків тощо) і сплати податків (зборів, внесків, обов'язкових платежів).

Податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий менеджмент – сукупність прийомів і методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування

доходної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери.

Податковий облік - система збору, фіксації, обробки і передачі фінансової інформації, необхідної для правильного обчислення податкових зобов'язань платника.

Податковий ризик держави – економічна категорія, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства.

Прогноз (від грец. Πρόβωσις - передбачення) - передбачення майбутнього за допомогою наукових методів або сам результат передбачення.

Прогнозування - спеціальне наукове дослідження конкретних перспектив розвитку будь-якого процесу.

Ризики податкового планування суб'єктів господарювання – спричинена невизначеністю та конфліктністю податкової сфери імовірність виникнення негативних наслідків у процесі прийняття альтернативних управлінських рішень щодо реалізації податкової політики підприємства, спрямованої на мінімізацію податкових платежів.

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 згідно ПКУ.

Самозайнята особа - платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Строк сплати податку та збору – 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.

Суб'єкт господарювання – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми та форми власності чи фізична особа, яка займається діяльністю з виробництва, реалізації, придбання товарів, іншою господарською діяльністю; будь-яка юридична або

фізична особа, яка здійснює контроль над суб'єктами господарювання, група суб'єктів господарювання, якщо один або декілька з них здійснюють контроль над іншими.

Територія пріоритетного розвитку – територія України в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій склалися несприятливі соціально-економічні та екологічні умови, існує незадовільний стан зайнятості населення, введений спеціальний правовий режим інвестиційної діяльності з метою створення нових робочих місць.

Уникнення податків (tax avoidance) – мінімізація податкових зобов'язань за рахунок законного використання податкових пільг і будь-яких законодавчих можливостей, що існують у податковому законодавстві.

Ухилення від сплати податків (tax evasion) - податкове правопорушення з використанням заборонених законодавством заходів.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Форма податкового контролю - регламентований нормами податкового законодавства спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів заходів податкового контролю, що представляють собою єдину сукупність дій податкових органів щодо виконання конкретного завдання податкового контролю.

Форма податкового обліку - сукупність технічних носіїв податкової інформації у вигляді первинних документів, реєстрів інформації.

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.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Адамик О. В. Податкове планування: навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – 99 с.
2. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Беларуси: монография / под ред. С. В. Онышко. - Ирпень: Национальный университет ГНС Украины, 2007. - 396 с.
3. Архипцева Л. М. Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему // Налоги и налогообложение. – 2007. – № 12. – С. 21–23.
4. Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент: учебное пособие. – М.: Омега-Л, 2007. – 272 с.
5. Безгубенко О. Ю. Прогнозування у податковому менеджменті / О. Ю. Безгубенко // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 33 – 38.
6. Бець М. Т., Клим Н. М. Оптимізація податкового планування на підприємствах України // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2007. – № 605: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 55–61.
7. Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Кучерявенко М. П. Податкове право: навчальний посібник. – К.: Юрінком Інтер. – 2003. – 400 с.
8. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навчальний посібник / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 288 с.
9. Василик О. Д. Податкова система України: навчальний посібник / О. Д. Василик– К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.
10. Бюджетна система: навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: Видавництво Бартенєва, 2014. – 392 с.
11. Бюджетна система: підручник / За наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. - К.: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка, 2012. – 871 с.
12. Бюджетна система України: проблемні питання: монографія / [Л. А. Васютинська, М. О. Слатвінська, О. Ю. Дубовик та ін.]; за заг. ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВО ИСОИУ «Атлант», 2013. – 251 с.

13. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 408 с.
14. Вітлінський В. В., Редич О. В. Методологічні основи управління ризиками адміністрування податків / В. В. Вітлінський, О. В. Редич // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2009. — № 3 (46) — С. 104-113.
15. Вишне夫斯基 В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монография / В. П. Вишне夫斯基, А. С. Веткин, Е. Н. Вишевская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневского. - Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. - 504 с.
16. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). — Тернопіль, 2003. — 522 с.
17. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
18. Гужва В. М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 400 с.
19. Гурська О. М. Проблема узгодження податкового менеджменту економічних суб'єктів України // Економічні науки. — Серія «Облік і фінанси». — Випуск 8 (29). Ч. 1. — 2011. — С. 100-104.
20. Дем'янчук І. А. Фіскальні інструменти регулювання доходів і витрат сектору домогосподарств // Економіка та держава. — 2015. - № 4. — С. 69-72.
21. Державне регулювання економіки: навчальний посібник / С. М. Чистов, А. Є. Никифоров, Т. Ф. Куценко та ін. — К.: КНЕУ, 2000. — 316 с.
22. Десятнюк О. М. Система заходів попередження та мінімізації податкових ризиків / О. Десятнюк // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: зб. наук. праць ДВНЗ «Прикарпат. нац. ун-ту ім. В. Стефаника». - 2009. — Вип. 5, т. 1. — С. 257-264.
23. Дубинецька П. П. Теоретичне конструювання механізму податкового регулювання економіки // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". — 2014. - № 4.
24. Дубовик О. Е., Баранова В. Г. Влияние налоговой нагрузки на развитие предпринимательства // Науковий вісник нац. ун-ту ДПСУ (економіка, право). — 2013. - № 1 (60). — С. 25-30.
25. Дубовик О. Ю., Баранова В. Г. Податковий механізм регулювання економіки // Економіка, фінанси та управління: проблеми та сучасні

шляхи розвитку. - Львів: Львівська економічна фундація, 2015. – С. 39-41.

26. Дубовик О. Ю., Гавриленко Н. В. Доцільність стимулювання малого і середнього бізнесу // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. - № 13. – С. 15-17.

27. Дубовик О. Ю. Пільги як інструмент державного податкового регулювання // Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. – 2011. - № 3 (43). – С. 61-66.

28. Дуплинская Е. Б. Совершенствование системы прогнозирования бюджетно-налоговых доходов / Е. Б. Дуплинская // Финансы и кредит. – 2010. – № 31. – С. 33-40.

29. Єлісеєв А. В., Підлужний М. П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. – Львів: Ліга-Прес, 2003. – 274 с.

30. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.02.03 / Т. І. Єфименко; НАН України, Ін-т екон. прогнозування. – К., 2003. – 33 с.

31. Загородній А. Г., Фецишин Н. І. Ризики податкового планування суб'єктів господарювання // Вісник нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2010. – № 682. – С. 299-305.

32. Закон України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо гуманізації кримінальної відповідальності» від 15.04.2008 р. № 270-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/270-17>.

33. Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» від 13.10.92 р. № 2673-XII.

34. Закон України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного та соціального розвитку України» від 23.03.2000 р. № 1602-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1602-14>.

35. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.

36. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

37. Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно-аналітичній системі державної податкової служби: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2010. – 358 с.
38. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: підручник. – К.: Знання. – 2008. – 525 с.
39. Іванов Ю. Б., Найдено О. Є. Податкове рахівництво: конспект лекцій. – Харків: Вид-во ХНЕУ, 2007. – 112 с.
40. Каратаев А. С. Теория налогового контроля и ее обусловленность особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Экономические науки. – 2010. - № 8 (69). – С. 153-156.
41. Кізіма А. Макроекономічне прогнозування як основа бюджетного процесу // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 40-45.
42. Кізіма А. Я. Податкове прогнозування: суть та визначальні риси / А. Я. Кізіма // Наукові записки Тернопільського педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2009. – № 19. – С. 162 – 166.
43. Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. — М.: Издательство Юрайт, 2015. – 354 с.
44. Кміть В. М., Дзюрій О. І. Оптимізація та мінімізація податків в системі фінансового управління суб'єктів господарювання // Young Scientist. – 2016. - № 1 (28). – С. 65-69.
45. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х.
46. Козак Ю. Г. Міжнародна макроекономіка: навчальний посібник. Видання 3-тє, перероблене та доповнене / Ю. Г. Козак, Ю. М. Пахомов, Н. С. Логвінова. - К.: Центр учбової літератури, 2011. – 364 с.
47. Колісник О. Модернізація бюджетного планування і прогнозування в контексті гарантування бюджетної безпеки України // Світ фінансів. – 2007. – № 3. – С. 77-88.
48. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960254K.html.
49. Корецька С. О. Планування розвитку податкового потенціалу підприємства на основі комплексного підходу // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". – 2011. - № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=722>.

50. Косицький К. В. Підхід до формування моделі управління податковим бюджетом у промислового холдингу // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2013. - № 1 (37). – С. 71-76.
51. Коцюрубенко Г. М. Фінансові ресурси домогосподарств України: формування, розподіл та використання: Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Одеса, ОНЕУ, 2014. – 20 с.
52. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
53. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. - Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. - 248 с.
54. Куровець Н. М. Управління податковим ризиком країни в сучасних умовах розвитку / Н. М. Куровець // Сучасні тенденції державних фінансів. – 2011. – С. 12-16.
55. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: навчально-метод. посібник для самост. вивч. дисц. - К.: КНЕУ, 2002. - 256 с.
56. Леонтьева Ю. Теоретический подход к выяснению сущности государственного налогового планирования // Світ фінансів. – № 1. – 2011. – С. 46-49.
57. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навчальний посібник. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
58. Ловінська Л. Г. Методологічне, методичне та організаційне забезпечення складання податкової звітності // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 57-64.
59. Локатарева Е. В. Международное налогообложение и оффшорные центры. - Одесса: АстроПринт, 1999. - 148 с.
60. Магопечь О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2477/1/33.pdf>.
61. Максимова В. Ф., Артюх О. В. Облік у системі оподаткування: навчальний посібник – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. – 267 с.
62. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
63. Матвійчук Л. О., Олійник Л. Г. Податкове планування як інструмент управління фінансово-господарською діяльністю

- підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elar.khnu.km.ua/.../Matvijchuk%2C%20Olijnyk-new2.doc>.
64. Мельников В. Д. Финансы: учебник. - Алматы: Институт развития Казахстана, 2005. – 570 с.
65. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/page>.
66. Мочерний С. В., Довбенко М. В. Економічна теорія: підручник. – К.: Академія, 2004. – 855 с.
67. Наказ Міністерства фінансів України «Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 07.04.2016 р. № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16/paran8#n8>.
68. Наказ Міністерства фінансів України «Порядок взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної фіскальної служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» від 18.07.2016 р. № 621 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16/paran7#n7>.
69. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про рух коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 12.02.2016 р. № 54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0330-16/paran7#n7>.
70. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» від 28.12.2015 р. № 1204 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16/paran8#n8>.
71. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків» від 10.10.2013 р. № 576 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovy-zakonodavstvo/nakazi/62920.html>.
72. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 9.12.2011 р. № 1588 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 22.04.2014 р. №

- 462) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE20300.html.
73. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / Под ред. Малис Н. И. - М.: Изд-во Юрайт, 2017. – 388 с.
74. Невмержицький Є. В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією: навчальний посібник. - К.: АПСВ, 2005. - 415 с.
75. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории: учебное пособие. – СПб.: «Питер». - 2002. – 159 с.
76. Орлюк О. П. Фінансове право: навчальний посібник. – К.: Юрінком Інтер. – 2003. – 528 с.
77. Основи бюджетування: навчально-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / За заг. ред. Л. П. Батенко. - К.: КНЕУ, 2010. – 202 с.
78. Податкова система: навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
79. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/nk/>.
80. Податковий менеджмент: підручник / Б. П. Ярема, В. П. Маринець та ін. – Львів: «Магнолія 2006», 2013. – 352 с.
81. Поколодна О. В. Податкове регулювання в Україні // Вісник економіки, транспорту і промисловості. – 2012. - № 38. – С. 278-281.
82. Постанова КМУ «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-КМУ/type-Постанова/236-21.05.2014.htm.
83. Постанова Пленуму Верховного суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 26.03.99 р. № 5.
84. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / За заг. ред. Ю. Б. Іванова. - Харків: Вид-во «Інжек», 2007. - 448 с.
85. Розпорядження КМУ «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» від 16.09.2015 р. № 977-р.

86. Розпорядження КМУ «Про перелік офшорних зон» від 23.02.2017 р. № 143-р.
87. Свищук А. Методологічні засади податкового регулювання // Вісник КНТЕУ. - 2014. - № 5. – С. 89-104.
88. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система: навчальний посібник. — 2-ге видання, перероблене і доповнене. - Київ: Ліра-К, 2013. - 604 с.
89. Сидорович О. Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: фіскальні пріоритети та асиметрії вибору в персональному податковому менеджменті: Автореф. дис. ... канд. екон. наук. — Тернопіль, ТДЕУ, 2006. – 20 с.
90. Сидорович О. Персональний податковий менеджмент у контексті асиметрій індивідуального та фіскального вибору // Юридична газета. – 2006. – № 20.
91. Сироткин С. А., Кельчевская Н. Р. Финансовый менеджмент на предприятии: учебник. - М.: Юнити-Дана, 2009. — 352 с.
92. Скидан А. В., Флюстикова Т. Ю., Третьякова Ю. В. Корпоративный налоговый менеджмент: теоретические основы, экономическая сущность и содержание // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2015. - № 9.
93. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія й практика становлення: монографія / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
94. Стельмащук А. М. Державне регулювання економіки: навчальний посібник. - Тернопіль: ТАНГ, 2000. - 315 с.
95. Сучасний світовий досвід розробки і впровадження методик прогнозування доходів державного бюджету. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. – 58 с.
96. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): монографія / Л. Л. Тарангул. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. - 286 с.
97. Території пріоритетного розвитку в Україні: проблеми та перспективи. Аналітична записка // Національний інститут стратегічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/364>.
98. Ткаченко В. А. Удосконалення податкового механізму на основі визначення податкового потенціалу / В. А. Ткаченко, С. В. Каламбет, Ю. А. Кармазин // Фінанси України. - 2001. - № 7. - С. 118–123.

99. Ткачик Л. П. Особливості функціонування корпоративного податкового менеджменту // Бізнес-інформ. – 2013. - № 12. – С. 333-338.
100. Тюріна Н. М., Карвацька Н. С. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 408 с.
101. Федішин Н. І. Методи податкового планування суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/18204/1/225-Fedyshyn-392-394.pdf>.
102. Фетисов Г. Г., Орешин В. П. Региональная экономика и управление: учебник. - М.: Инфра-М, 2010. – 415 с.
103. Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. - 2010. - № 1. - Т. 1. - С. 79-82.
104. Фурса Т. Особливості корпоративного податкового менеджменту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kampodilsk/sekcija_7_2012_12_11_12/osoblivosti_korporativnogo_podatkovogo_menedzhmentu/17-1-0-386.
105. Хотинская Г. И. Налоговый менеджмент и его эффективность // Финансовый менеджмент. – 2002. - № 2. – С. 35-50.
106. Чернякова Т. М. Проблеми оцінювання ефективності податкового регулювання регіонів // Вестник ИЭПИ НАН Украины. – 2011. - № 1. – С. 28-32.
107. Чернякова Т. М., Хуснулліна Ю. І. Роль податкового планування в управлінні податками на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/2382/1/49.pdf>.
108. Швайка Л. А. Державне регулювання економіки: навчальний посібник. - К.: Знання, 2006. - 435 с.
109. Шевелев А. Е. Управление налоговыми рисками на предприятии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.elitarium.ru/upravlenie_nalogovymi_riskami.
110. Beckett-Camarata J. Revenue Forecasting Accuracy in Ohio Local Government / Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management. – 2006. – № 18 (1). – P. 77–99.

111. Botrić V., Vizek M. Forecasting Fiscal Revenues in a Transition Country: The Case of Croatia / *Zagreb International Review of Economics & Business*. – 2012. – Vol. 15. – № 1. – P. 23–36.
112. Bretschneider S. I. Political and Organizational Influences on the Accuracy of Forecasting State Government Revenues / S. I. Bretschneider, W. L. Gorr, G. A. Grizzle, E. W. Klay // *International Journal of Forecasting*. – 1989. – № 5 (3). – P. 307–319.
113. Buettner T., Kauder B. Revenue Forecasting Practices: Differences across Countries and Consequences for Forecasting Performance / *CESifo Working Paper*. – 2009. – № 2628. – P. 32.
114. Gamboa Ana Ma. Sophia J. Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Income Taxes // *Philippine Institute for Development Studies Discussion Paper Series*. – 2002. – № 06. – P. 6.
115. Grizzle G. A, Klay E. W. Forecasting State Sales Tax Revenues: Comparing the Accuracy of Different Methods / *State and Local Government Review*. – 1994. – № 26 (3). – P. 142–152.

Форма № 1-ОПП

ЗАЯВА (для юридичних осіб та відокремлених підрозділів)

| | |
|--|--|
| | Облік за основним місцем обліку |
| | Зміни |
| | Відомості про особу, відповідальну за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку* |

1 Податковий номер

1a Податковий номер
головного підприємства (для відокремленого підрозділу)

2 Повне найменування українською мовою

3 Скорочене найменування українською мовою

4 Найменування контролюючого органу, до якого подається заява

Найменування контролюючого органу, з якого вибув платник

ДАНИ ПРО РЕЄСТРАЦІЮ

5 Найменування органу державної реєстрації

Дата реєстрації

Номер реєстрації

Код та назва організаційно-правової форми

6 ОСНОВНИЙ ВИД ДІЯЛЬНОСТІ

Код

Назва виду діяльності

6a ДРУГОРЯДНІ ВИДИ ДІЯЛЬНОСТІ

Код

Код

Код

Код

Код

7 Розмір статутного капіталу в національній валюті (грн)

* При поданні заяви за формою №1-ОПП з позначкою «Відомості про особу, відповідальну за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку» заповнюються 1, 2, 4 та 10 розділи заяви за формою №1-ОПП та інформація про засновників не подається.

АДРЕСНІ ДАНІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

8 Місцезнаходження

Поштовий індекс Країна

Область

Район

Місто

Вулиця

Будинок / Корпус Офіс/квартира

9 КЕРІВНИК: прізвище, ім'я, по батькові та реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта**

Телефони службовий домашній

Додаткові телефони факс факс

10

ГОЛОВНИЙ БУХГАЛТЕР (бухгалтер чи інша особа, на яку покладено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку платника податків): прізвище, ім'я, по батькові та реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта**

Дата призначення «__» _____ 20__ року

Телефони службовий домашній

Додаткові телефони факс факс

(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

(дата)

М. П. (за наявності)

** Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб – платників податків, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Податковий номер

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЗАСНОВНИКІВ
(для юридичних осіб)

Продовження додатка А
Форма № 1-ОПІ

| | | | |
|-----------------------------------|---|---|---|
| Податковий номер | <input type="text"/> | Ідентифікаційний номер нерезидента у країні його місцезнаходження | <input type="text"/> |
| Найменування | <input type="text"/> | | |
| Місцезнаходження | | | |
| Поштовий індекс | <input type="text"/> | Країна | <input type="text"/> |
| Область | <input type="text"/> | | |
| Район | <input type="text"/> | | |
| Місто | <input type="text"/> | | |
| Район міста | <input type="text"/> | | |
| Вулиця | <input type="text"/> | | |
| Будинок | <input type="text"/> / <input type="text"/> | Корпус | <input type="text"/> Офіс/квартира <input type="text"/> |
| Телефон службовий | <input type="text"/> | Факс | <input type="text"/> |
| Внесок у статутний капітал (сума) | <input type="text"/> | Назва валюти | <input type="text"/> |

| | | | |
|-----------------------------------|---|---|---|
| Податковий номер | <input type="text"/> | Ідентифікаційний номер нерезидента у країні його місцезнаходження | <input type="text"/> |
| Найменування | <input type="text"/> | | |
| Місцезнаходження | | | |
| Поштовий індекс | <input type="text"/> | Країна | <input type="text"/> |
| Область | <input type="text"/> | | |
| Район | <input type="text"/> | | |
| Місто | <input type="text"/> | | |
| Район міста | <input type="text"/> | | |
| Вулиця | <input type="text"/> | | |
| Будинок | <input type="text"/> / <input type="text"/> | Корпус | <input type="text"/> Офіс/квартира <input type="text"/> |
| Телефон службовий | <input type="text"/> | Факс | <input type="text"/> |
| Внесок у статутний капітал (сума) | <input type="text"/> | Назва валюти | <input type="text"/> |

Відокремлені підрозділи надають інформацію тільки щодо платників податків, відокремленим підрозділом яких вони є; щодо платників податків, які перебувають у державній або комунальній власності, зазначаються орган державної влади, об'єднання, установа, організація, якому(їй) такий платник податків безпосередньо підпорядкований, підзвітний; інформація про засновників може продовжуватись на наступних аркушах.

Податковий номер

ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЗАСНОВНИКІВ*
(для фізичних осіб)**

Продовження додатка А
Форма № 1-ОПШ

| | |
|--|---|
| Реєстраційний номер облікової картки або серія та номер паспорта**** | <input type="text"/> |
| ПРИЗВИЩЕ, ІМ'Я, ПО БАТЬКОВІ Місце проживання | <input type="text"/> |
| Поштовий індекс <input type="text"/> | Країна <input type="text"/> |
| Область | <input type="text"/> |
| Район | <input type="text"/> |
| Місто | <input type="text"/> |
| Район міста | <input type="text"/> |
| Вулиця | <input type="text"/> |
| Будинок <input type="text"/> / <input type="text"/> | Корпус <input type="text"/> Офіс/квартира <input type="text"/> |
| Телефон службовий <input type="text"/> | Факс <input type="checkbox"/> Домашній <input type="text"/> Факс <input type="checkbox"/> |
| Внесок у статутний капітал (сума) | Назва валюти <input type="text"/> |

| | |
|--|---|
| Реєстраційний номер облікової картки або серія та номер паспорта**** | <input type="text"/> |
| ПРИЗВИЩЕ, ІМ'Я, ПО БАТЬКОВІ Місце проживання | <input type="text"/> |
| Поштовий індекс <input type="text"/> | Країна <input type="text"/> |
| Область | <input type="text"/> |
| Район | <input type="text"/> |
| Місто | <input type="text"/> |
| Район міста | <input type="text"/> |
| Вулиця | <input type="text"/> |
| Будинок <input type="text"/> / <input type="text"/> | Корпус <input type="text"/> Офіс/квартира <input type="text"/> |
| Телефон службовий <input type="text"/> | Факс <input type="checkbox"/> Домашній <input type="text"/> Факс <input type="checkbox"/> |
| Внесок у статутний капітал (сума) | Назва валюти <input type="text"/> |

| | |
|--|---|
| Реєстраційний номер облікової картки або серія та номер паспорта**** | <input type="text"/> |
| ПРИЗВИЩЕ, ІМ'Я, ПО БАТЬКОВІ Місце проживання | <input type="text"/> |
| Поштовий індекс <input type="text"/> | Країна <input type="text"/> |
| Область | <input type="text"/> |
| Район | <input type="text"/> |
| Місто | <input type="text"/> |
| Район міста | <input type="text"/> |
| Вулиця | <input type="text"/> |
| Будинок <input type="text"/> / <input type="text"/> | Корпус <input type="text"/> Офіс/квартира <input type="text"/> |
| Телефон службовий <input type="text"/> | Факс <input type="checkbox"/> Домашній <input type="text"/> Факс <input type="checkbox"/> |
| Внесок у статутний капітал (сума) | Назва валюти <input type="text"/> |

*** Інформація про засновників (фізичних осіб) не подається, якщо вони є членами трудового колективу.

Інформація про засновників може продовжуватись на наступних аркушах.

**** Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб – платників податків, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Податковий номер

ЖУРНАЛ

реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію)
платників податків

| № з/п | Дата отримання, вхідний номер та назва документа | Причини подання заяви чи надходження повідомлення | Податковий номер | Найменування платника податків | Дата взяття на облік та внесення даних до Єдиного банку даних юридичних осіб | Примітка |
|-------|--|---|------------------|--------------------------------|--|----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

ЖУРНАЛ

реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (внесення змін) платників податків
(для самозайнятих осіб)

| № з/п | Дата отримання, вхідний номер та назва документа | Причини подання заяви чи надходження повідомлення | Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта* | П. І. Б. та категорія платника | Дата взяття на облік та внесення даних до Реєстру самозайнятих осіб | Примітка |
|-------|--|---|---|--------------------------------|---|----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

ЗАЯВА ПРО ЗНЯТТЯ З ОБЛІКУ
платника податків

Платник податків

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

код за ЄДРПОУ/ номер із ТРДПАУ/
номер ДРФО (потрібне підкреслити)

Повне найменування або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи

| |
|--|
| |
| |

Назва ДПІ

| |
|--|
| |
|--|

Дата подання заяви
про зняття з обліку

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ органу, що прийняв
рішення про ліквідацію, та його назва

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

| |
|--|
| |
|--|

Номер та дата прийняття рішення про ліквідацію

| |
|--|
| |
|--|

Зняття з обліку

Ліквідація

Реорганізація

Інше

Причина зняття з обліку

(Ліквідація: за рішенням власника - 3; за рішенням суду - 4; за
рішенням арбітражного суду - 5; за рішенням органу
підпорядкування - 6; за рішенням органу реєстрації - 7)

Заяву склав:

Посадова особа

(підпис)

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

М.П.

Відомості про зняття з обліку в органі державної податкової служби*:

Зняття з обліку здійснив

(прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, підпис)

Керівник органу державної податкової служби

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

" " _____ 20__ року

М.П.

* Заповнюється після зняття з обліку.

" ____ " ____ 20__ року № _____

ДОВІДКА

про відсутність заборгованості із сплати податків, зборів

| | |
|---|--|
| (найменування контролюючого органу, в якому платник податків перебуває на обліку) | |
| повідомляє, що у зв'язку з прийняттям рішення про | (ліквідацію, реорганізацію юридичної особи, припинення підприємницької діяльності фізичною особою (потрібне вказати)) |
| про що Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців внесено запис " ____ " ____ 20__ року за N _____, | |

платником податків

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

(податковий номер або серія та номер паспорта*)

(повне найменування юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи)

(місцезнаходження, місце проживання)

проведені остаточні розрахунки щодо платежів, контроль за справлянням яких здійснюють контролюючі органи.

Станом на дату реєстрації цієї довідки у платника податків відсутні грошові зобов'язання та податковий борг.

Довідка видана для проведення державної реєстрації припинення платника податків та дійсна протягом двох місяців від дати її реєстрації.

Керівник (заступник керівника)
контролюючого органу

(підпис)

(прізвище, ініціали)

М. П.

* Серія та номер паспортазначаються лише для фізичних осіб - платників податків, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

ЖУРНАЛ

реєстрації заяв, повідомлень, інших документів про припинення чи зняття з обліку платників податків*

| N з/п | Податковий номер або серія та номер паспорта** | Найменування або прізвище, ім'я, по батькові платника податків | Вид, форма документа щодо припинення (зняття з обліку) та дата його отримання (заява, повідомлення, рішення тощо) | Орган, що видав документ, дата та номер рішення | Дата та номер відповідного запису в Єдиному державному реєстрі | Форма, дата та вихідний номер довідки, повідомлення, рішення за ф. N 12-ОПП, за ф. N 22-ОПП, за ф. N 28-ОПП, за ф. N 11-ОПП, за ф. N 15-ОПП, за ф. N 1-ВПП, за ф. N 2-ВПП | Особа, якій видано довідку (повідомлення), спосіб та дата видачі документа, підпис такої особи (у разі отримання документа особою), найменування контролюючого органу при зміні місцезнаходження (місяця проживання) або місяця обліку | Дата зняття з обліку, підстава та дата припинення (у разі ліквідації або реорганізації) |
|-------|--|--|---|---|--|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |

* Стосовно одного платника податків у цьому журналі робиться тільки один запис про отриманні першого з документів, які є підставою для припинення платника податків або зняття з обліку платника податків.

** Серія та номер паспорта зазначаються лише для фізичних осіб - платників податків, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Перелік офшорних зон світу

| | | |
|---|---|--|
|  Американське Самоа |  Гватемала |  Ніуе |
|  Андорра |  Гонконг |  Палау ^[4] |
|  Антигуа і Барбуда |  Угорщина |  Панама |
|  Аруба |  Ірландія |  Острови Піткерн |
|  Австрія |  Ізраїль |  Португалія ⁴ |
|  Багамські Острови |  Джерсі |  Самоа |
|  Бахрейн |  Кирибаті |  Сан-Маріно |
|  Барбадос |  Латвія |  Сейшельські Острови |
|  Беліз |  Ліван |  Сингапур |
|  Бельгія |  Ліберія |  Сінт-Мартен ¹ |
|  Бермуди |  Ліхтенштейн |  Сент-Кітс и Невіс |
|  Британські Віргінські Острови |  Люксембург |  Сент-Люсія |
|  Бруней |  Макао |  Сент-Вінсент і Гренадіни |
|  Кайманові острови |  Малайзія ³ |  Швейцарія |
|  Коста-Ріка |  Мальдіви |  Тонга |
|  Кюрасао ¹ |  Мальта ⁴ |  Теркс и Кайкос |
|  Острови Кука |  Маршаллові Острови |  Об'єднані Арабські Емірати |
|  Джибуті |  Маврікій |  Великобританія |
|  Домініка |  Монако |  Сполучені Штати Америки ⁵ |
|  Французька Полінезія |  Монтсеррат |  Американські Віргінські острови |
|  Гібралтар |  Науру |  Уругвай |
|  Гренада |  Нідерланди ² |  Вануату |
|  Гернсі |  Нова Зеландія |  Ватикан |

¹ Раніше був частиною Нідерландських Антильських островів, які були розформовані в 2010 році і зараз є самоврядною територією.

² Включаючи Карибські Нідерланди (раніше Нідерландські Антильські острови, які були розформовані в 2010 році).

³ Тільки Федеральна територія Лабуан.

⁴ Тільки Автономний регіон Мадейра.

⁵ Тільки в деяких штатах.

Географія офшорів світу



«Чорний список» офшорних зон за переліком Кабінета Міністрів України у 2017 р. [86]

| Британські залежні території | Близький Схід | Центральна Америка | Європа | Карибський регіон | Африка | Тихоокеанський регіон | Південна Азія |
|--|----------------|--------------------|---|---|-------------------------------------|---|-------------------------------|
| <p>о-в Гернси о-в Джерсі о-в Мен о-в Олдерні</p> | <p>Бахрейн</p> | <p>Беліз</p> | <p>Андорра Гібралтар Монако</p> | <p>Англія Антигуа і Барбуда Аруба Багамські о-ви Барбадос Бермуди Британські Віргінські о-ви Віргінські о-ви (США) Гренада Кайманові о-ви Монтсеррат Нідерландські Антильські о-ви Пуерто-Ріко о-ви Сент-Вінсент і Гренадіни о-ви Сент-Кітс і Невіс Сент-Люсія Співдружність Домініки о-ви Теркс і Кайкос</p> | <p>Ліберія Сейшельські о-ви</p> | <p>Вануату Маршаллові о-ви о-в Науру о-в Ніуе о-ви Кука Самоа</p> | <p>Мальдівська Республіка</p> |

**Перелік держав (територій), які відповідають критеріям,
установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1
пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України [85]**

| | | |
|---|--|---|
| Ангілья | Республіка Кабо-Верде | Острів Мен |
| Князівство Андорра | Кайманові Острови | Острови Кука |
| Антигуа і Барбуда | Держава Катар | Острови Теркс і Кайкос |
| Аруба | Киргизька Республіка | Республіка Палау |
| Співдружність Багамських Островів | Республіка Кіпр | Республіка Панама |
| Барбадос | Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія | Республіка Парагвай |
| Королівство Бахрейн | Кюрасао | Співдружність Північних Маріанських Островів |
| Беліз | Королівство Лесото | Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки |
| Бермудські Острови | Республіка Ліберія | Республіка Сан-Маріно |
| Республіка Болгарія | Князівство Ліхтенштейн | Демократична Республіка Сан-Томе і Принсіпі |
| Боснія і Герцеговина | Особливий адміністративний район Китаю Макао | Республіка Сейшельські Острови |
| Бруней-Даруссалам | Колишня Югославська Республіка Македонія | Сент-Вінсент і Гренадіни |
| Віргінські острови | Федеративна територія Лабуан Малайзії | Сент-Кітс і Невіс |
| Сполучених Штатів Америци | Мальдівська Республіка | Сент-Люсія |
| Республіка Вануату | Мартініка | Сінт-Мартен (Нідерландська частина) |
| Гернсі | Республіка Маршаллові Острови | Республіка Судан |
| Гібралтар | Федеративні Штати Мікронезії | Демократична Республіка Тімор-Лешті |
| Особливий адміністративний район Китаю Гонконг (ЄС) | Республіка Молдова | Туркменістан |
| Гренада | Монтсеррат | Республіка Узбекистан |
| Джерсі | Республіка Науру | Французька Гвіана |
| Ірландія | Ніуе | Чорногорія |
| Автономне співтовариство Канарські острови | Султанат Оман | |
| Королівства Іспанія | | |

Територіальне розташування та терміни функціонування спеціальних (вільних) економічних зон в Україні

| Назва | Територія розташування | Термін створення та дії |
|--|---|--------------------------|
| 1. Північно-кримська експериментальна зона «Сиваш» | міста Красноперекопськ і Армянськ, Красноперекопський р-н АР Крим | 5 років з 18.09.1996 р. |
| 2. СЕЗ «Донецьк» | м. Донецьк, Донецька обл. | 60 років з 21.07.1998 р. |
| 3. СЕЗ «Азов» | м. Маріуполь, Донецька обл. | 60 років з 21.07.1998 р. |
| 4. СЕЗ «Закарпаття» | Ужгородський та Мукачівський р-ни, Закарпатська обл. | 30 років з 01.01.1999 р. |
| 5. СЕЗ «Яворів» | Яворівський р-н, Львівська обл. | 20 років з 17.02.1999 р. |
| 6. СЕЗ «Інтерпорт Ковель» | м. Ковель, Волинська обл. | 20 років з 01.01.2000 р. |
| 7. СЕЗ «Миколаїв» | м. Миколаїв, Миколаївська обл. | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 8. Спеціальна (вільна) економічна зона «Порто-Франко» на території Одеського морського торговельного порту | м. Одеса | 25 років з 01.01.2000 р. |
| 9. СЕЗ «Рені» | м. Рені, Одеська обл. | 30 років з 17.05.2000 р. |
| 10. СЕЗ «Порт Крим» | м. Керч, АР Крим | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 11. СЕЗ «Славутич» | м. Славутич, Київська обл. | 20 років з 30.06.1998 р. |
| 12. СЕЗ туристсько-рекреаційного типу «Курортполіс Трускавець» | м. Трускавець, Львівська обл. | 20 років з 01.01.2000 р. |

Територіальне розташування та терміни функціонування територій пріоритетного розвитку в Україні

| Територія розташування | Термін створення та дії |
|---------------------------------|--------------------------|
| 1. У Донецькій обл. | 30 років з 21.07.1998 р. |
| 2. У Луганській обл. | 30 років з 04.02.1999 р. |
| 3. У Закарпатській обл. | 15 років з 29.01.1999 р. |
| 4. В Автономній республіці Крим | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 5. У м. Шостка у Сумській обл. | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 6. У Житомирській обл. | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 7. На території м. Харкова | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 8. У Чернігівській обл. | 30 років з 01.01.2000 р. |
| 9. У Волинській обл. | 30 років з 01.01.2000 р. |

Навчальне видання

Дубовик Ольга Юхимівна

**ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ
У СХЕМАХ І ТАБЛИЦЯХ**

Навчальний посібник

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 24.10.2017.

Формат 60x84/16.

Папір офсет. Ум. друк. арк. 14,42

Тираж 300. Зам. № 534

ТОВ «Пром-Арт»

61023, м. Харків, вул. Весніна, 12

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи

серія: ДК № 5748 від 06.11.2017.

тел. (057) 717-28-80

www.promart.in.ua

E-mail: promart_order@ukr.net