Давиденко В.В., Конецул Ю.М., Мисак О.І.,
Олійник О.М., Пригоцький В.А.

Податковий закон: загальний та місцевий елемент

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Вінниця
ТОВ "НІЛАН-ЛТД"
2026

УДК 347.73:336.22](075.8)
П 44

Рецензенти:

Мельничук Ольга Федорівна, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри публічно-правових дисциплін Вінницького державного педагогічного університету імені Михайла Коцюбинського;

Ковальчук Юрій Іванович, кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри кримінального права та процесу Київського університету права НАН України.

Бахновська Ірина Петрівна, кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри права Вінницького торговельно-економічного інституту Державного торговельно-економічного університету.

Надруковано за ухвалою Вченої ради
Вінницького соціально-економічного інституту ВНЗ «Відкритий
міжнародний університет розвитку людини «Україна»
(протокол № 5 від 14.07.2025 р.)

Пригоцький В. А.

П 44 Податковий закон: загальний та місцевий елемент: навч. посіб. / В. В. Давиденко, Ю.М. Конецул, О.І. Мисак, О.М. Олійник, В.А. Пригоцький; за ред. В.А. Пригоцького. Вінниця : НІЛАН-ЛТД, 2026. 312 с.

ISBN978-617-558-429-3

Посібник «Податковий закон: загальний та місцевий елемент» складається із основних тем загальної частини навчальної дисципліни «Податкове право» спеціальності «Правознавство». Тематична структура підручника охоплює питання впливу держави на розвиток галузевих елементів податкових відносин, а також основні проблемні питання місцевих податків. У тому числі це стосується місцевого та спрощеного оподаткування тощо. До кожної теми наведено запитання і завдання для контролю знань.

Книга буде корисною як для студентів, так і викладачів, так і для юристів-практиків, економістів, науковців, працівників контролюючих органів.

УДК 347.73:336.22](075.8)

ISBN 978-617-558-429-3

© Пригоцький В. А., 2026
© ТОВ «НІЛАН-ЛТД», 2026

ЗМІСТ

Список скорочень.....……..……..6

Передмова ……..7

Глава 1. Поняття податкового права ……...9

1. Поняття та структура податкового права……. 9
2. Правова природа податку…… 22
3. Юридична природа податково-правової норми……..32

Глава 2. Податковий закон як форма права …… 44

1. Джерела податкового права та закону…… 44
2. Платник податку та податкове представництво…… 48
3. Правосуб'єктність суб'єктів оподаткування…...51
4. Елементи податку, об'єкт та база оподаткування…….. 57
5. Види податків та зборів……... 61

Глава 3. Податковий обов'язок та обов'язки платника …….. 65

1. Поняття зобов'язання…….. 65
2. Зобов'язання у галузі податків……... 67
3. Обов'язки платника податків……..77

Глава 4. Інші елементи конструкції оподаткування…81

1. Порядок обчислення податку……...81
2. Податковий період та строк сплати податку…..88
3. Податкові пільги……..103
4. Трансфертне ціноутворення……... 110

Глава 5. Адміністрування податків ……..…… 131

1. Загальні положення адміністрування податків……..131
2. Податкова звітність (статті 46-51)…… 140

	3.	Податкові консультації (статті 52-53)…… 144
	4.	Визначення грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів (статті 54-60)…… 148
	5.	Податковий контроль (статті 61-62)…….. 156
	6.	Облік платників податків (статті 63-70)…… 157
	7.	Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів…… 164
	8.	Податкові перевірки……167
Глава 6.		**Погашення податкового боргу та податкова відповідальність……** 177
	1.	Погашення податкового боргу платників податків……177
	2.	Застосування міжнародних договорів та запити компетентних органів іноземних держав…….. 188
	3.	Фінансова відповідальність платників податків……190
	4.	Адміністративна і кримінальна відповідальність платників податків……. 203
Глава 7.		**Державна підтримка малого та середнього підприємництва……..……**220
	1.	Загальні засади державної підтримки підприємництва…….. 220
	2.	Мета державної політики щодо розвитку підприємництва…….. 224
	3.	Надання державної підтримки підприємництву……230
	4.	Єдиний податок на період воєнного стану……236
Глава 8.		**Спрощене оподаткування……**244
	1.	Загалі положення, об'єкт та база ЄП……..244
	2.	Ставки ЄП…… 254
	3.	Структура ЄП, його облік та особливості……..256

4. Податки на майно……275
5. Місцеві збори……... 295
Список використаних джерел…… 308

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

АРК	Автономна Республіка Крим
БКУ	Бюджетний кодекс України
ВРУ	Верховна Рада України
ВСУ	Верховний Суд України
ГПКУ	Господарський процесуальний кодекс України
ДБУ	Державний бюджет України
ДВС	Державна виконавча служба
ДКУ	Державне казначейство України
ДПСУ	Державна податкова служба України
ЗУ	Закон України
КАСУ	Кодекс адміністративного судочинства України
КМУ	Кабінет Міністрів України
КПКУ	Кримінальний процесуальний кодекс України
ККУ	Кримінальний кодекс України
КСУ	Конституційний Суд України
КУ	Конституція України
КУпАП	Кодекс України про адміністративні правопорушення
НБУ, Нацбанк	Національний банк України
МВС	Міністерство внутрішніх справ
Мін'юст, МЮУ	Міністерство юстиції України
Мінфін, МФУ	Міністерство фінансів України
НПА	Нормативно-правовий акт
ПКУ	Податковий кодекс України

ПЕРЕДМОВА

Навчальний посібник «Податковий закон: загальний та місцевий елемент» може слугувати одним із джерел для опанування курсу «Податкове право», «Оподаткування», що входять до освітньої програми з підготовки юристів та економістів. Це зумовлено тим, що податкове право є складовою суспільствознавчих дисциплін і регулює правовідносини, які виникають у сфері фінансової діяльності.

Суспільні податкові правовідносини — це вид правовідносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів, мають публічно-правовий характер і є формою реалізації податкової політики держави. Оскільки вони регулюються спеціальними правовими нормами, саме ці норми і становлять предмет вивчення податкового права та оподаткування.

Податкові правовідносини виникають у процесі взаємодії держави, органів місцевого самоврядування та приватних осіб — як фізичних, так і юридичних. Вони є інструментом реалізації державної політики у сфері публічних фінансів і служать механізмом наповнення бюджету, з якого фінансується діяльність державних інституцій і надання суспільно важливих послуг. У зв'язку з постійним зростанням потреб населення в таких послугах, оподаткування виконує не лише фіскальну, а й соціальну функцію. Правове регулювання цих відносин здійснюється відповідно до національного законодавства та стратегічних напрямів державного розвитку.

Податкові правила встановлюються державою, що дозволяє їй прямо впливати на поведінку учасників правовідносин у сфері господарської діяльності. Водночас держава сама виступає суб'єктом податкових правовідносин, діючи в межах тих самих норм, що й інші учасники, що забезпечує принцип юридичної рівності сторін. Однак у

деяких випадках, наприклад, при здійсненні заходів із формування державного боргу, держава може мати особливий статус і діяти на засадах публічного інтересу.

У посібнику, з урахуванням положень актуального законодавства, розглядаються ключові терміни та основні поняття, що становлять зміст навчальних курсів «Податкове право» та «Оподаткування».

Метою авторів посібника є полегшення засвоєння студентами навчальних дисциплін шляхом розкриття її ключових інститутів, структури та системи, основних термінів і правових конструкцій податкового законодавства, а також сучасних напрямів його розвитку та практики застосування.

Основною метою вивчення цієї дисципліни є формування у майбутніх фахівців професійних знань та навичок, необхідних для глибокого аналізу складних процесів у сфері фінансової діяльності як державних і муніципальних структур, так і приватного сектору.

Структурна побудова курсу податкового права сформована таким чином, щоб забезпечити максимально зручне засвоєння навчального матеріалу та узгодженість його змісту з іншими навчальними дисциплінами юридичного й економічного спрямування.

Навчальний посібник орієнтований на студентів юридичних та економічних спеціальностей і слугує допоміжним матеріалом при вивченні навчальних дисциплін «Податкове право» та «Оподаткування».

Глава 1.
Поняття податкового права, податку та закону

ПЛАН

1. Поняття та структура податкового права.
2. Правова природа податку.
3. Юридична природа податково-правової норми.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Поняття та структура податкового права

Податкове право — це особлива частина фінансового права, яка регулює суспільні відносини, пов'язані з установленням, справлянням та контролем за сплатою податків. Воно є складним явищем, адже:

– охоплює не лише правила щодо того, хто, скільки і коли має сплачувати до бюджету, а й визначає механізми взаємодії між державою та платниками податків, відповідальність за порушення податкового законодавства, способи захисту прав учасників цих відносин,

– відображає баланс між інтересами держави у забезпеченні доходів бюджету та інтересами суб'єктів господарювання і громадян, які прагнуть зберегти свій економічний простір і фінансову стабільність. У його центрі перебуває обов'язок сплачувати податки як правовий обов'язок публічного характеру. Цей обов'язок не виникає з угоди між сторонами, а прямо встановлений законом, що свідчить про імперативність норм податкового права.

Важливо те, що податкове право має системну структуру: воно включає основоположні поняття (як-от податок, збори, об'єкт і суб'єкт оподаткування), принципи (зокрема, загальність і обов'язковість оподаткування), а також конкретні правила щодо окремих податків. Але водночас податкове право не обмежується лише технічним описом ставок і строків. Воно формує цілісний правовий

простір, у межах якого реалізується податкова політика держави, встановлюються межі втручання публічної влади в майнову сферу особи, і визначаються правові гарантії та способи захисту від свавілля з боку контролюючих органів.

Податкове право — це також дієвий інструмент регулювання економіки: воно впливає на інвестиційну активність, споживання, заощадження, переміщення капіталу. У цьому аспекті воно перетинається з економічною політикою, але зберігає свою самостійність як галузь публічного права. Його розвиток тісно пов'язаний із загальними процесами правової та фінансової еволюції в державі, зміною моделі державного управління, формуванням правової держави та податкової культури.

Тому податкове право — не лише сукупність норм, а жива правова система, що перебуває у постійному розвитку, реагує на зміни у суспільстві, економіці, політиці. Його ефективність прямо впливає на стабільність державного бюджету, довіру до держави та функціонування всієї фінансової системи.

Структура податкового права (далі в тексті —ППР) аналогічна структурі майже будь-якого публічно-правового явища (об'єкта).

Під структурою податкового права (ППР) розуміють внутрішню організацію цієї правової підсистеми, яка формується з окремих, взаємопов'язаних елементів. Ці елементи — не просто формальні частини, а функціональні складові, кожна з яких виконує певну роль у забезпеченні цілісності та стабільності податково-правової системи. Вони охоплюють як базові інститути (наприклад, податкові обов'язки, відповідальність, контроль, податкове адміністрування), так і загальні правові принципи, категорії, механізми реалізації прав і обов'язків.

Структура податкового права не є сталою або механічною. Вона пристосовується до змін у соціально-

економічному середовищі, до реформ у законодавстві, змін у судовій практиці та до нових форм податкових відносин. Водночас, попри ці зміни, її головне призначення — зберігати основні якості податкової системи: правову визначеність, стабільність, передбачуваність, узгодженість інтересів держави і платника податків.

Коли йдеться про «зовнішні та внутрішні зміни», мається на увазі, що структура податкового права повинна бути достатньо гнучкою, щоби адаптуватися до нових викликів — таких як економічна криза, війна, цифровізація, глобалізація податкових потоків — але при цьому залишатися внутрішньо логічною та стійкою. Саме структура, як сукупність відносин між її елементами, дозволяє податковому праву виконувати свою функцію регулятора фінансових потоків і гаранта публічного інтересу навіть за умов суттєвих змін у суспільстві.

Інакше кажучи, структура податкового права — це те, що дозволяє йому бути не просто набором норм, а впорядкованою системою, здатною зберігати свою ідентичність, адаптуючись до нових обставин. Це будова складових елементів цього правового явища (об’єкту).

Поняття структури — відрізняється від поняття системи, яке характеризує безліч проявів складного об’єкта (його елементи, побудова, зв’язки, функції тощо), та більш широкого щодо такої категорії явища як організація, що включає у себе як структурні, так і динамічні характеристики системи, котрі забезпечують її спрямованість, функціонування.

Структура ППР — має відносно статичний характер. Вона акцентує увагу на внутрішній будові об’єкта, зокрема на його елементах і тих зв’язках між ними, які забезпечують цілісність, впорядкованість і стійкість до зовнішніх та внутрішніх змін. У випадку податкового права йдеться, наприклад, про взаємозв’язки між нормами загальної частини

(принципи, поняття) та особливої (конкретні норми щодо податків і зборів), про зв'язки між податковими обов'язками, суб'єктами, відповідальністю тощо. Структура тут відображає ті елементи з чого складається і як вони взаємодіють у межах цілісного правового явища.

Система, на відміну від структури, має ширший обсяг значення. Це поняття охоплює не лише внутрішню будову, а й функціональні, динамічні, поведінкові аспекти об'єкта. Система характеризується взаємодією своїх елементів у часі й просторі, цілеспрямованістю, спроможністю до розвитку і адаптації. У податковому праві система охоплює як сукупність податкових норм, так і процеси їх реалізації, змін, правозастосування, розвиток інститутів, вплив судової практики тощо.

Організація — поняття ще більш широке і динамічне. Вона охоплює і структурні, і функціональні аспекти, але акцент робить на впорядкованості діяльності системи, її цілеспрямованості, досягненні результатів, реалізації функцій. Організація в контексті податкового права може розумітися як спосіб функціонування податково-правової системи: ▪ як встановлюються та реалізуються податкові обов'язки, як працює контроль, як забезпечується стабільність бюджетних надходжень тощо.

Отже, структура — це "скелет", система — це "організм у дії", а організація — це "життя цього організму" в русі до визначеної мети. У податковому праві всі три категорії співвідносяться, але кожна з них має свій фокус і функцію у науковому аналізі.

Правове регулювання податково-правових відносин — це не лише процес встановлення конкретних правил поведінки щодо сплати податків, а передусім механізм, за допомогою якого вибудовується цілісна внутрішня структура податкового права. Це структурованість виявляється в чітко визначених межах і ролях базових податково-правових

інститутів, кожен із яких має свою правову природу, функцію та сферу дії. Йдеться, зокрема, про такі інститути, як податковий обов'язок, податковий контроль, податкова звітність, відповідальність за податкові правопорушення тощо.

Кожен із цих інститутів має видові ознаки, які закріплюються на рівні нормативного регулювання. Саме в цьому полягає закріплення їхньої видової своєрідності: обов'язок має бути не просто задекларований, а нормативно визначений як юридичний імператив; контроль має не просто здійснюватися, а бути процесуально впорядкованим; відповідальність має ґрунтуватися на заздалегідь визначених підставах і санкціях.

Податково-правовий інститут — це первинне об'єднання правових норм, пов'язаних між собою певним юридичним змістом. Це відносно самостійне, внутрішньо узгоджене об'єднання правових норм у межах податкового права, які пов'язані між собою єдиним юридичним змістом, функціональною спрямованістю та спільним предметом правового регулювання. Він є первинною структурною одиницею галузі, яка не просто об'єднує окремі правила, а формує цілісну правову конструкцію, здатну врегульовувати певну групу однорідних податкових відносин.

Інакше кажучи, податково-правовий інститут — це не довільне скупчення норм, а стрункa система, що охоплює, наприклад, усі аспекти податкового обов'язку: від виникнення зобов'язання, визначення об'єкта і бази оподаткування, до способу сплати й моменту його припинення. У такому інституті можна виокремити як матеріальні, так і процедурні елементи, об'єднані спільною метою — забезпечити ефективне функціонування відповідного фрагмента податково-правової системи.

Завдяки інституціональній побудові податкового права досягається впорядкованість і системність у правовому

регулюванні: ▪ кожен інститут виконує свою функцію, взаємодіючи з іншими, але не дублюючи їх. Наприклад, інститут податкового контролю виконує іншу роль, ніж інститут податкової відповідальності, хоча обидва можуть застосовуватися до одного і того ж суб'єкта. Саме така інституційна диференціація дозволяє податковому праву залишатися структуровано впорядкованою, гнучкою та ефективною галуззю публічного права. А тому податково-правовий інститут — це не просто теоретичне поняття, а реальний практичний інструмент упорядкування і систематизації податкових норм у правовому полі.

Правовий інститут у межах податкового права — наприклад, інститут податкового обов'язку чи податкової звітності — складається з сукупності правових норм, які мають ієрархічну побудову та різний ступінь узагальненості. Така структура дозволяє інституту бути водночас і концептуально визначеним, і практично придатним до застосування у конкретних ситуаціях.

У цьому сенсі основні (генеральні) норми — це ті, які встановлюють фундаментальні правила, загальні положення, принципи або визначення. Наприклад, норма про обов'язок платника податку своєчасно та в повному обсязі сплачувати податкові зобов'язання — це генеральна норма. Вона задає правовий напрямок і формує базу для застосування інших, більш конкретних приписів.

Деталізуючі норми — це норми, які конкретизують, уточнюють, регламентують порядок реалізації або застосування генеральних положень. Вони можуть стосуватися способу обчислення бази оподаткування, строків подання звітності, процедур контролю, способів оскарження тощо. Такі норми вбудовані в систему генеральних, підпорядковуються їм за значенням, але без них загальні положення не мали б практичної ефективності. Така взаємодія генерального й деталізуючого рівнів забезпечує

внутрішню цілісність податково-правового інституту: одні норми задають рамки, інші наповнюють їх конкретним змістом. Такий підхід дозволяє законодавству залишатися водночас стабільним у принципах і гнучким у застосуванні

Інститут «податкове право» — у вузькому сенсі, як інститут у межах фінансового права, — функціонує саме через організацію норм за ступенем узагальненості, де основні (генеральні) норми формують «каркас», а деталізуючі — «механіку» реалізації.

Якщо структура передає внутрішню побудову елементів, то система податкового права може бути уявлена у формі піраміди, в основі якої лежать найбільш загальні, фундаментальні положення, а далі — через поступову деталізацію — відбувається перехід до конкретних регулятивних формулювань, що стосуються окремих видів податків. Така побудова відповідає логіці правового регулювання і забезпечує системність, узгодженість і внутрішню єдність галузі.

На верхівці цієї піраміди перебувають інститути Загальної частини податкового права. Вони формулюють родові поняття, принципи, категорії, визначають базові елементи правового механізму податку: суб'єкти, об'єкт, податкову базу, ставки, строки, форми звітності, правила контролю, підстави відповідальності. Ці інститути мають методологічне значення — вони не лише закладають основу для розуміння податково-правових процесів, а й виступають шаблоном для конструювання інститутів Особливої частини.

Наступний рівень піраміди займають інститути, які розкривають реалізацію окремих елементів податкового обов'язку. Це норми, що регламентують конкретні аспекти виконання обов'язку: порядок нарахування, сплати, подання звітності, ведення обліку тощо. Їх функція — забезпечити юридичну технологічність, тобто чіткість і конкретність механізму виконання родових приписів.

Основу піраміди складають інститути Особливої частини податкового права, кожен із яких присвячений регулюванню конкретного виду податку. Ці інститути адаптують загальні положення до специфіки об'єкта оподаткування, платника, економічної природи платежу. Наприклад, інститут ПДВ або податку на прибуток підприємств деталізує, як саме загальні елементи (об'єкт, ставка, база тощо) реалізуються у відповідному контексті. Інститути Особливої частини є функціональним продовженням інститутів Загальної частини — вони конкретизують загальні моделі з урахуванням предметної специфіки.

Звідси випливає, що структура податкового права передає його внутрішню логіку — як елементи і норми взаємопов'язані у межах окремих інститутів. А система податкового права — це більш складна конструкція, яка охоплює всю сукупність інститутів, побудованих за ієрархічним принципом: від загального до конкретного, від абстрактного правового механізму — до застосування в конкретних податкових режимах. Пірамідальна модель тут не лише зручна в аналітичному сенсі, а й точно відображає внутрішню логіку побудови галузі податкового права як цілісного, багаторівневого утворення.

Загальна частина податкового права виконує системоутворюючу функцію, оскільки об'єднує ті податково-правові норми, які мають універсальний характер та є однаково застосовними до всіх або більшості інститутів Особливої частини. Вона забезпечує єдність і логічну впорядкованість податкового регулювання, формуючи нормативну платформу, на якій базуються конкретні податкові правовідносини, незалежно від того, який саме податок іде мова.

До змісту Загальної частини входять базові податково-правові інститути (ППІ), які визначають:

– поняття та ознаки податку як правового явища, його елементи (об'єкт, база, ставка, суб'єкт тощо);

– правовий статус платника податків і податкових агентів;

– зміст і структура податкового обов'язку;

– загальні принципи податкового регулювання, як-от законність, рівність, стабільність, недопущення подвійного оподаткування тощо;

– механізми податкового адміністрування, включаючи порядок обліку, звітності, сплати;

– інститут податкової відповідальності, що встановлює види податкових правопорушень і санкцій за них;

– інститут податкового контролю, який визначає форми, межі та процедури контролюючої діяльності;

– інститут оскарження податкових рішень, що гарантує захист прав платника;

– норми про строки, включаючи строки виникнення обов'язку, строки давності, строки подання декларацій тощо.

Їх можна інтегрувати в:

а) інститути, які закріплюють системо утворюючі засади податково-правового регулювання;

б) інститути Загальної частини, що формують конструкцію правового механізму податку;

в) інститути Загальної частини, які встановлюють поняття і зміст податкового обов'язку.

До першого блоку базових інститутів належить наступне:

– перш за все, це відносини, що регулюються податково-правовими нормами, тому питання з'ясування суті останніх постають на перше місце;

– наступним елементом такого блоку інститутів виявляються загальні засади податкового права. Принципи побудови та функціонування податкової системи необхідно розглядати в системі матеріальних та процесуальних

принципів, що використовуються за загальним поняттям принципів оподаткування.

– елементами 1-го блоку інститутів є *джерела податкового права*, які, перш за все, є формою прояву та встановлення діючих податково-правових норм, що виключають індивідуалізацію стосовно конкретного суб'єкта, встановлюються тільки компетентними органами держави і мають чітке збігання матеріальної та процесуальної сторін функціонування податкового механізму.

Основоположним елементом виступає також визначення поняття та класифікації системи оподаткування. При цьому, визнаючи систему оподаткування, необхідно наголосити на обов'язковому визначенні та виокремленні на рівні законодавчих актів таких понять, як: податок, збір, мито та інші обов'язкові податкові платежі.

Визначаючи поняття системи оподаткування, слід підкреслити, що воно багатогранне та не обмежується лише сукупністю податків і зборів, які діють на території держави. Система оподаткування становить сукупність законодавчо передбачених податків, зборів, обов'язкових платежів, принципів, форм та методів встановлення, зміни чи припинення, засобів забезпечення, дій, що забезпечують сплату і контроль за своєчасним та повним надходженням коштів від податків і зборів у бюджети та цільові фонди.

Наступний блок — інститути Загальної частини формують *конструкцію правового механізму податку*. Правове регулювання обов'язкових податкових надходжень визначається як особливостями компетенції органів державної влади та управління щодо їх встановлення, зміни та припинення, так і чітким закріпленням всіх елементів, котрі характеризують податок як цілісний механізм. Законодавчі акти з окремих податків та зборів відмічаються відносною стабільністю, традиційною структурою. Як

складова частина виступають елементи правового механізму податку чи збору.

Регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку.

Правовий механізм податку — певним чином субпідрядна система, включає обов'язкові (основні та додаткові) і факультативні елементи. І основні, і додаткові елементи є складовими елементами Загальної частини податкового права, без яких неможливе закріплення у повному обсязі податкового механізму. Однак у теорії існують ще й факультативні елементи. Вони можуть бути наявні стосовно закріплення правового механізму податку або відсутні, що абсолютно не впливає на бездоганність правового регулювання. Наявність або відсутність таких елементів не ставить під сумнів саме встановлення податку, який буде стягуватись незалежно від цього факту. Цей підхід є логічним, наприклад, щодо такого факультативного елемента як податкові пільги, з урахуванням ст. 67 «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» Конституції. Відповідно до неї кожний повинен брати участь у реалізації податкового обов'язку, тобто сплачувати податки, при цьому про звільнення від нього не йдеться.

Розглядаючи 3-й, останній блок інститутів Загальної частини, котрий визначає *поняття, механізм та зміст податкового обов'язку*, потрібно звернутися до критичного осмислення суті вказаного обов'язку, який передбачено конституційною нормою (ст. 67). Наведена позиція щодо суті податкового обов'язку засновується на традиційному підході законодавства, фактично закріплюючи ідентичність податкового обов'язку та обов'язку зі сплати податків. Так, відповідно до Податкового кодексу (далі — ПКУ), податкове

зобов’язання визначається як зобов’язання платника податку сплатити у бюджети та державні цільові фонди певну суму в порядок і строки, закріплені законами України. Однак аналіз норм чинного податкового законодавства дозволяє зробити висновок про існування комплексу дій, що становлять суть податкового обов’язку та складаються з наступних дій: податкового обліку, звітності і сплати податку.

У межах такого блоку інститутів також необхідно встановити інститут податкового контролю, відповідно до якого окреслюється коло питань, таких, як: зміст податкового контролю; види податкового контролю; методи здійснення податкового контролю. Важливим є закріплення статусу органів, які здійснюють податковий контроль (органи податкової служби, митні органи, органи стягнення та інші органи, що контролюють сплату податків та зборів). При цьому вкрай потрібне закріплення вичерпного переліку прав та обов’язків податкових органів, який обмежує протиправні дії щодо платників податків.

Всі права та обов’язки, що формують повноваження податкових органів, поділяються на 2 групи:

– по-перше, це група, яка кореспондується та узгоджується з правами і обов’язками платника (обов’язок подавати інформацію стосовно оподаткування, пов’язаний з правом платника на таку інформацію);

– по-друге, група самостійних прав та обов’язків, які реалізуються у взаємодії з іншими органами чи при накладенні санкцій.

Протиправне виконання чи невиконання елементів податкового обов’язку тягне за собою використання інституту відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому визначення таких інститутів, як податковий обов’язок, податковий контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства,

потребують чіткого з'ясування процесуального аспекту виконання цих обов'язків.

Сучасне практичне застосування норм податкового законодавства визначає потребу в проведенні системного аналізу процесуальних (процедурних) аспектів правового регулювання. Наявність податкового процесуального (процедурного) законодавства та наука податкового права не дають цілісного уявлення про податковий процес як повністю сформоване явище.

Податкове процедурне законодавство закріплює основні елементи владної діяльності:

- послідовність здійснення суб'єктами податкових правовідносин певних дій;
- принципи і цілі діяльності; коло суб'єктів податкових процесуальних правовідносин, їх права та обов'язки;
- гарантії додержання податкових процесуальних норм;
- санкції за порушення законодавства про податки і збори.

Ґрунтуючись на розумінні юридичного процесу, можна виділити наступні ознаки податкового процесу — як сукупність послідовно здійснюваних юридично значущих дій, який провадиться тільки компетентними суб'єктами, які наділені відповідними владними повноваженнями. Він складається із стадій, на кожній з яких учасниками процесу здійснюються юридичні дії та одержується певний результат і є формою діяльності, що об'єктивно потребує процесуальної регламентації.

Елементами податкового процесу виступають:

- податковий правотворчий процес, податковий правоохоронний процес,
- податкове провадження та юридичні процедури.

Суб'єктом вказаного процесу обов'язково повинен бути владний суб'єкт. Важливою ознакою податкового процесу є правова регламентація. По-перше, вказаний процес

закріплюється та регламентується законами і підзаконними нормативними актами. По-друге, податковий процес є встановленим нормами права порядком здійснення правотворчої та охоронної діяльності суб'єктів даного процесу. По-третє, юридичні процедури виступають як гаранти законності та результативності діяльності суб'єктів податкового процесу. В більшості випадків недодержання процедури призводить до визнання таких дій незаконними.

Специфіка податково-правових відносин обумовлює необхідність трактування податкового процесу в широкому розумінні, не зводячи його зміст до провадження щодо податкових правовідносин чи податкового судочинства. Податковий процес становить врегульовану процесуальними нормами діяльність державних уповноважених органів у сфері оподаткування, спрямовану на встановлення правових засад формування податкових доходів, забезпечення належної поведінки щодо виконання податкових обов'язків, вирішення податкових спорів.

2. Правова природа податку

Ще давньоримські юристи глибоко та всебічно з'ясували правову природу більшості цивільних правочинів та виробили довершені їх юридичні конструкції, завдяки чому римське цивільне право є невмирущим, затребуваним через багато століть. Але юриспруденція повинна постійно приділяти увагу з'ясуванню не тільки правової природи суспільних явищ, але й дослідженню їх юридичних конструкцій.

ПОДАТОК – це одна з найважливіших фінансових і фінансово-правових категорій, форма фінансових відносин між державою і суспільством. Безпосередньо виникнення держави і спричинило появу податкових платежів для фінансового забезпечення виконання державою її функцій. На початкових етапах функціонування держави ці платежі

здійснювались у натуральній формі, а з розвитком товарно-грошових відносин відбувся перехід до грошової форми оподаткування.

Таким чином, *податки* — це обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету і за економічним змістом — це фінансові відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій. Ці відносини мають односторонній характер – сплата платником державі. Повернення переплати податку пов'язана не із сутністю податкових відносин, а з порядком розрахунків із бюджетом.

З позицій держави також немає принципового значення природа платежу. Головне – його повне і своєчасне надходження. При цьому важливою юридичною ознакою податку є його *індивідуальна безвідплатність*.

Це означає, що у зв'язку зі сплатою податків певним суб'єктом у держави не виникає конкретних зобов'язань щодо нього, виражених у наданні йому адекватних матеріальних цінностей, послуг і т.д. Проте тут наявний очевидний діалектичний взаємозв'язок розвитку податкової системи та рівня розвитку суспільства в цілому. «Податок є та частина багатства, яку громадяни примусово віддають державі і місцевим суспільно-правовим органам з метою задоволення колективних потреб. Податок має примусовий характер і призначений для здійснення тих послуг, користь від яких належить усім жителям і за своєю природою неподільна», – НІТТІ Франческо.

Важливим елементом *юридичної характеристики* податку є його *обов'язковість* для всіх належних суб'єктів. При утриманні податків держава застосовує примусовий метод мобілізації коштів. Тому податок і має всі якості обов'язкового платежу, такі як: регулярність, рівномірність,

стійкість надходження до бюджету, можливість у необхідних випадках примусового стягнення.

Податок завжди сплачується до бюджету – державного або місцевого, а також може розподілятися між ними. Він не призначений для конкретних витрат. Усі надходження від податків змішуються у бюджеті у вигляді грошових сум і звідси можуть іти на фінансування визначених цілей. Тобто здійснення видатків не підпорядковано надходженню певних видів доходів і призначення коштів, що надходять у вигляді податків до бюджету, не встановлюється.

На підставі юридичних ознак податку – його визначення: податок – це встановлений законом обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовим платіж, який вноситься ЮО і ФО у державний чи місцевий бюджет при наявності матеріальних передумов – доходу (прибутку), доданої вартості чи майна, у чітко визначені строки та у законодавчо передбачених розмірах.

Функції податків відображають їхнє суспільне призначення та роль у механізмі державного управління. Вони дають змогу зрозуміти, навіщо існують податки, яку мету переслідує держава при їх справлянні та які наслідки вони мають для економіки і суспільства. Основні функції:

- розподільна,
- контрольна,
- фіскальна.

Розподільна функція — полягає у перерозподілі доходів між різними соціальними групами або секторами економіки. Через механізм оподаткування держава може згладжувати соціальну нерівність (наприклад, через прогресивне оподаткування доходів), підтримувати менш забезпечені верстви населення або фінансувати певні галузі. Таким чином, податки слугують інструментом соціальної політики і мають глибоке соціальне навантаження.

Контрольна функція — полягає в забезпеченні прозорості фінансово-господарської діяльності суб'єктів. За допомогою податкової звітності та податкового контролю держава отримує інформацію про обсяги виробництва, доходи підприємств і громадян, структуру витрат тощо. Це дає змогу державним органам оцінювати економічну ситуацію, виявляти порушення, ухилення від сплати податків, тіньовий обіг коштів та інші зловживання

Фіскальна функція це головна та історично первинна функція податків. Вона полягає у формуванні грошових доходів держави — передусім державного і місцевих бюджетів, а також спеціальних фондів. За рахунок податків держава фінансує оборону, освіту, охорону здоров'я, інфраструктуру, соціальні програми тощо. Надійність виконання цієї функції прямо впливає на фінансову стабільність держави та її здатність виконувати публічні зобов'язання. Фіскальна функція податків є однією з найважливіших характеристик їхньої сутності, оскільки саме вона визначає основне суспільне призначення податків — забезпечення фінансових ресурсів для функціонування держави. Через цю функцію податки стають головним джерелом наповнення державного і місцевих бюджетів, що, у свою чергу, дає змогу реалізовувати соціальні, економічні, оборонні та інші функції держави.

Для ефективного виконання цієї функції держава повинна гарантувати, що податкові надходження будуть:

– достатніми, тобто у необхідному обсязі, щоб забезпечити виконання державних завдань і програм;

– надійними, що означає передбачуваність і стабільність надходжень, без різких коливань, які можуть ускладнити бюджетне планування. Стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що передбачені Законом про бюджет на поточний рік доходи будуть отримані у повному обсязі. Неприйнятним є установлювати

такі податки, які не принесуть гарантованих доходів у державну казну, тому що в такому випадку виникне загроза провалу всієї фінансової діяльності держави;

– постійними, тобто такими, що надходять регулярно і систематично, без значних перерв чи затримок. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави, то терміни їх сплати мають бути погоджені термінами фінансування видатків бюджету;

– справедливо розподіленими, що передбачає рівномірне і пропорційне навантаження на платників податків з урахуванням їхніх платоспроможних можливостей Справедливість розподілу податків у соціальному і територіальному вимірах необхідна для уникнення соціального напруження в суспільстві і забезпечення достатніми доходами всіх ланок бюджетної системи. Без цього неодмінно виникає, а інколи набирає дуже гострих форм, як, наприклад, нині в Україні, потреба у значному перерозподілі коштів між бюджетами, що різко знижує рівень автономності кожного бюджету, ступінь регіонального самоврядування і самофінансування.

Лише за таких умов податки можуть виконувати свою фіскальну роль належним чином, забезпечуючи стабільність фінансів держави і, як наслідок, її здатність гарантувати соціальний захист і розвиток.

Податки характеризуються рухом вартості від осіб до держави, їх сплата приводить до зменшення доходів (прибутків) платників на величину їх розміру. Відтак кожний платник зацікавлений сплатити якомога меншу суму, що може досягатись як за рахунок зменшення обсягів об'єкта оподаткування, так і вибору пільг щодо оподаткування умов діяльності. Отже, у сутності кожного податку закладена і *регулююча функція*. Вона, як і фіскальна функція, характеризує їх суспільне призначення. Сутність регулюючої

функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників.

Оскільки регулююча функція податків явище об'єктивне, то вплив податків на суспільні відносини, причому не лише фінансові, відбувається незалежно від волі держави, яка їх встановлює. Водночас держава може свідомо використовувати їх з метою регулювання певних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства. Але така цілеспрямована податкова політика можлива тільки завдяки об'єктивно властивій податкам регулюючій функції.

Використання податків як *фінансових регуляторів* — справа складна. Іноді незначні деталі в оподаткуванні можуть докорінно змінити суть впливу податку, зробити його прямо протилежним до передбачуваного (наприклад, можлива зміна/відміна єдиноподатників). Проблема полягає в тому, що податки зачіпають усе суспільство, і всі інтереси урахувати дуже важко, але вкрай необхідно. Не може бути оцінки регулюючої дії податків за принципом сальдового підходу, що переважає позитивний чи негативний вплив. Уже сама по собі присутність негативного впливу, навіть незначного, свідчить про недоліки того чи іншого податку, а інколи робить його просто несприйнятним.

Державами у їх практичній фінансовій діяльності запроваджується ще ряд інших обов'язкових грошових платежів, споріднених за економічним змістом з податком, але не тотожних їм. Це, насамперед, • плата за користування та • відрахування у фонди.

Плата за користування передбачає еквівалентність відносин з базою. Це, наприклад, плата за землю, плата за спеціальне використання природних ресурсів тощо. Розмір цієї плати прямо чи опосередковано залежить від розміру ресурсів, що використовуються, а надходження плати державі визначається державною власністю на ці ресурси. Плата за користування вноситься як за рахунок включення її

у собівартість, так і з прибутку. У кожному конкретному випадку це визначається передбаченим законодавцем механізмом її стягнення. Як правило, цільового призначення плата не має і зараховується до бюджету – загальнодержавного, регіонального чи місцевого.

Відрахування у фонди, як правило, відносяться на витрати виробництва і включаються до собівартості продукції чи послуг. Конкретні розміри відрахувань встановлюються на нормативній основі до джерела сплати чи відповідно до певного показника (наприклад, ЄСВ).

Податки ж установлюються для утримання державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави – соціальної, економічної, управлінської, оборонної тощо. Вони безпосередньо не містять у собі ні елементів конкретного еквівалентного обміну, як це має місце у випадку з платою, ні конкретного цільового призначення, що має місце у відрахуваннях. Проте, якщо розглянути податки з більш загальних методологічних позицій, то ці прикмети плати та відрахувань досить чітко проглядаються і в податках.

Крім цього, різниця між видами обов'язкових платежів (податками, платою за користування та відрахуваннями у фонди) полягає і в тому, до якого саме централізованого фонду коштів держави вони зараховуються – до бюджету чи до цільового фонду. Податки надходять тільки до бюджету, а до цільових фондів – лише плата за користування та відрахування у фонди.

Тому *до податків відносяться* тільки ті обов'язкові платежі ФО і ЮО і які:

1) сплачуються лише на підставі податкового закону;
2) перераховуються безпосередньо до бюджету;
3) не мають цільового призначення;
4) безпосередньо безвідплатні будь-чим з боку держави;

5) при їх внесенні обов'язково має місце перехід права власності від платника податку на величину останнього до держави.

Всі інші обов'язкові платежі до державних фондів не є податками.

Особливе місце серед обов'язкових платежів державі займає *мито*, як один із видів непрямих податків (ст. 9 ПКУ). У ст. 3 ПКУ воно визначається як загальнодержавний податок на товари і інші предмети, які переміщуються через митний кордон України.

Мито має податкову природу і є одним з непрямих податків, яким оподатковується — ввезення, вивезення і транзит товарів через кордон. Миту властиві всі основні податкові ознаки:

- його сплата носить обов'язковий характер і забезпечується державно-владним примусом;
- мито утримується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми Закону;
- надходження від мита не можуть призначатись для фінансування конкретних державних видатків;
- при стягненні мита завжди має місце перехід права.

Мито має ряд спільних рис з акцизним податком (далі — акциз). Воно, як і акциз, включається до ціни товару і сплачується покупцем і збільшує ціну реалізації товару. Спільне також і те, що ставки мита та акцизного збору диференційовані за групами товарів. Відрізняє мито від акцизу те, що перелік товарів, з яких воно утримується, ширший (це не тільки високорентабельні та монопольні товари, а за окремими винятками – всі товари, що перемішуються через митий кордон) та обов'язок його сплати виникає лише у випадку переміщення товарів через митний кордон. За допомогою мита держава може істотно впливати на експортно-імпортні процеси.

Митні платежі — це плата за надання митницею послуг, стягуються за виконання покладених на митницю обов'язків та надання послуг у галузі митної справи. Тобто митний платіж, на відміну від мита, — це плата за здійснення різних заходів, що складають у сукупності процедуру митного оформлення.

Специфіка правової природи мита і митного платежу дуже чітко проглядається на прикладі оподаткування товарів, що перебувають в межах вільної митної зони. За товар, розміщений на території вільної митної зони, мито не сплачується, як це і передбачається правовим статусом митного режиму вільної митної зони. Що ж стосується митних зборів, то вони в даному випадку стягуються обов'язково, оскільки митні органи надають експортерам і імпортерам певні послуги по збереженню товарів і ін. Причому не всі збори, що утримуються через митницю, є митними зборами у повному розумінні цього слова. Наприклад, митні органи можуть виставляти рахунки по різних транспортних, портових зборах, стягувати плату за здійснення прикордонного контролю за якістю товару (метричний, санітарний та інші види зборів), збір за перевезення товару з використанням відповідної символіки тощо.

Методологічним критерієм для встановлення розміру митних зборів повинна бути власна економічна та юридична природа митних зборів. Оскільки митний збір є, як зазначалось вище, формою плати за надання митних послуг, то і розміри його, як правило, мусять бути еквівалентні обсягу наданих послуг. Саме на таку необхідність співвіднесення розмірів митних зборів з вартістю надання митних послуг безпосередньо вказується в п. 1 ст. 8 правил ГАТТ (генеральна угода про торгівлю та тарифи, у 1995 році ГАТТ перейменовано на СОТ — Світова організація торгівлі):

«Всі збори і платежі будь-якого характеру (крім імпортного та експортного мита і крім податків, про які йде мова в статті (**3**)... повинні бути обмежені за своїм розміром приблизною вартістю наданих послуг і не повинні бути непрямим покровительством для вітчизняних товарів чи оподаткуванням імпорту або експорту з фіскальною метою».

Правове регулювання стягнення митних зборів може установлюватись не тільки законами, але й актами органів виконавчої влади, тому вони відносно часто змінюються і нерідко недостатньо відомі експортерам та імпортерам. Ці особливості проявляються не тільки в процедурі встановлення митного збору, але й порядку його стягнення: мито завжди потрапляє в державний бюджет, а митні збори акумулюються на спеціальних позабюджетних рахунках митних органів.

Існує пряма конституційна заборона на використання у фіскальній сфері інструментів безпосередньої демократії, що діє в більшості країн світу, у т.ч. й в Україні. Конституція забороняє референдум щодо законопроектів з питань податків. Водночас принцип однобічного запровадження податків і примусового їх стягнення не суперечить трактуванню фіскальних правовідносин як системи специфічних зобов'язань, що складаються між державою, з одного боку, та індивідуальними і колективними суб'єктами оподаткування, з іншого, адже з точки зору цивільно–правової доктрини, про яку вже згадувалось, за ознакою підстав виникнення розрізняються договірні та позадоговірні зобов'язання.

Таким чином, як резюме, можна визначити, що *податок* – це обов'язковий, індивідуальний безвідплатний платіж, що утримується державою чи органами місцевого самоврядування у свою користь з організацій і ФО у формі відчуження грошових коштів, які належать їм на праві власності, господарського відання чи оперативного

управління та переходом їх у власність держави (органів місцевого самоврядування). Сплата податку приводить до зменшення доходів (власності) його платника на величину розміру податку.

Функції податків є похідними від функцій фінансів – 1) розподільної та 2) контрольної. Податки безпосередньо пов'язані з розподільною функцією в частині перерозподілу вартості створеного валового національного продукту між державою і ЮО і ФО. Одночасно вони виступають методом централізації ВНП у бюджеті на загальносуспільні потреби, виконуючи в такий спосіб і фіскальну функцію. І фіскальна функція є важливою характеристикою сутності податків. Вона визначає їх суспільне призначення. Податкові надходження, щоб відповідати законним інтересам і суспільному призначенню держави, повинні бути - постійними, стабільними, справедливо розподілятись у регіональному та соціальному зрізах.

Постійність означає, що податки повинні надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені строки, а саме: терміни їх сплати мають бути погоджені з термінами фінансування видатків бюджету.

Стабільність надходження визначається достатнім рівнем гарантій того, що передбачені Законом про бюджет на поточний рік доходи будуть отримані у повному обсязі.

Справедливість розподілу податків у соціальному і територіальному зрізах необхідна для уникнення соціального напруження в суспільстві і забезпечення достатніми доходами всіх ланок бюджетної системи.

3. Юридична природа податково-правової норми

Будучи за своєю сутністю системою розподільних та перерозподільних відносин у суспільстві, податкова система держави визначає юридичну природу податково-правової

норми. Подібно до інших правових нормах, податково–правові норми містять правила поведінки, встановлені державою та забезпечені силою її примусу. Як і в будь-якому іншому інституті права, вони є первинним елементом права.

Норма податкового права співвідноситься з нормою фінансового права в цілому як *особливе із загальним*. Тобто у кожному конкретному випадку, коли виникає потреба пізнання особливого, можна і необхідно розпочати його вивчення із виявлення та встановлення в цьому особливому відомих рис загального. Це один з методологічних принципів наукового пізнання.

Фінансово-правова норма — це встановлене державою та забезпечене засобами державного примусу строго визначене правило поведінки в публічних фінансових відносинах, що виникають у процесі утворення, розподілу та використання грошових доходів.

У фінансово-правових нормах містяться адресовані суб'єктам підприємницької діяльності вимоги вчасно вносити встановлені законодавцем платежі у державний бюджет, користувачам бюджетних коштів – розподіляти та використовувати ці кошти у точній відповідності із затвердженими нормативами та цільовим їх призначенням, надавати звіти та інші документи для здійснення контролю з боку компетентних органів, вчиняти інші дії, які б забезпечували акумуляцію у державні фонди грошових ресурсів та їх використання у відповідності із затвердженими планами.

В умовах переходу до ринкової економіки та побудови правової держави намітились якісно нові тенденції розвитку фінансових правовідносин. Наприклад, ЗУ «*Про податок на додану вартість*» вперше запроваджено відповідальність як платника податку – за повноту та своєчасність проведення розрахунків з бюджетом, так і держави – за несвоєчасне повернення коштів (суми перевищення сплаченого

постачальникам над отриманим від продажу товарів (робіт, послуг). Аналогічні норми існують і у ПКУ. Зокрема, у ст. 109 ПКУ указано, що вчинення *платниками податків*, їх посадовими особами та *посадовими особами контролюючих органів* порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України, а п. 21.3 ПКУ: шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Податок є «єдиною законною формою відчуження власності фізичних і юридичних осіб на користь суб'єктів публічної влади на засадах обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, безповоротності, забезпеченою державним примусом, такою, що не має характеру покарання чи контрибуції». Податок є центральним інститутом доходів державного бюджету.

Юридична нерівність, закладена у фінансово-правових нормах, породжує і таку їх особливість, як однобічний характер реалізації приписів, що містяться в цих нормах. Як правило, сторона, що представляє у фінансовому правовідношенні державу, в силу даних їй правовою нормою повноважень у стані захистити інтереси держави і примусити іншу сторону до належної поведінки.

Ще однією з особливостей фінансово-правових норм є те, що з їх допомогою держава реалізує власний матеріальний інтерес. Хоч нерідко стверджується, що держава у всіх випадках повинна займати і займає патерналістські позиції, тобто діє на благо всього суспільства в цілому, безкорисно сприяючи в однаковій мірі всім його членам, тим не менше, вона насправді завжди має і власний,

тільки їй притаманний інтерес, який не завжди збігається як з інтересами суспільства в цілому, так і окремих складових частин його. Та обставина, що саме через фінансово-правові норми держава розв'язує власні грошові проблеми, накладає, по-перше, відбиток на зміст цих норм і тим, по-друге, посилює їх відмінність від норм інших галузей права.

Також можна віднести до аксіом фінансового права і той факт, що фінансові відносини – це відносини розподілу та перерозподілу національного доходу країни, тобто відносини нерівності сторін. А тому вже в силу цього не може бути і не існує диспозитивних фінансово-правових норм.

Фінансово-економічні відносини – це такі грошові відносини, які існують лише в імперативній формі. Тобто правовідношення, що опосередковує фінансово-економічне відношення, повинно носити владний характер. Не лише податкові, але й усі інші, без винятку, фінансові відносини – це відносини нерівності.

Сутність юридичної природи ФПН полягає в тому, що це є писане, встановлене державою в строго визначеному порядку і формі і забезпечене заходами державного примусу, виражене в категоричній формі, правило поведінки суб'єктів фінансово-правових відносин, що виникають з приводу мобілізації, розподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів державних коштів, яке закріплює юридичні права та обов'язки їх учасників. Змістом усіх фінансово-правових норм є діяльність держави по регулюванню фінансових відносин у країні.

Податково-правова норма — є одним з її різновидів ФПН, конкретних її проявів. Водночас вона відрізняється від інших фінансово-правових норм насамперед за обсягом, а також за сферою свого прояву, конкретним змістом і суб'єктним складом. Сутність юридичної природи податково-правової норми полягає в тому, що це також

писане, встановлене державою у строго визначеному порядку і формі і забезпечене заходами державного примусу, виражене в категоричній формі, правило поведінки суб'єктів не всіх фінансово-правових відносин, а лише податково–правових, яке закріплює юридичні права та обов'язки їх учасників. Змістом усіх податково-правових норм є діяльність держави з регулювання податкових відносин у країні.

Водночас *різні норми податкового права* наділені і специфічними рисами, зумовленими насамперед специфікою об'єктивного змісту окремих видів податкових відносин. Тобто ми маємо не довільно сконструйовану класифікацію, а об'єктивно зумовлений поділ юридичних норм, який після структури власне правової норми є другим рівнем загальної структури права. Поділ податкових норм на види ще належить до мікроструктури права, але характеризує більш високий рівень його будови. Тому при аналізі видів податкових норм з більшою виразністю проявляється залежність структури права від об'єктивних особливостей предмета правового регулювання, в яких проявляються специфічні закономірності податкового права.

На поділ податкових норм на види зумовлюють такі фактори:

1) функції податкових норм;
2) спеціалізація податкових норм;
3) способи правового регулювання.

В залежності від характеру приписів, що містяться в диспозиції податково-правової норми чи в залежності від характеру впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин, усі податково-правові норми поділяються на:

- зобов'язуючі,
- забороняючі
- уповноважуючі (дозволяючі).

Зобов'язуючі, забороняючі та уповноважуючі (дозволяючі) податково–правові норми охоплюють усі види правових зв'язків суб'єктів податкових правовідносин і повністю відображає і сутність податкового права.

Зобов'язуючі норми вказують на здійснення певних дій. Проте сутність припису такої податково-правової норми полягає в позитивній дії,передбаченій в нормі податкового права. Зобов'язуючі норми складають переважну більшість усієї сукупності податково-правових норм. Усі приписи в них виражені в абсолютно категоричній формі. Класичний приклад зобов'язуючої податково-правової норми подано, зокрема, у ст. 16 ПКУ «Обов'язки платника податків»:

Платник податків зобов'язаний:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- 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 та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;
- тощо.

Забороняючи ту чи іншу дію, податково-правова норма водночас зобов'язує діяти у відповідності з тим, що виражено в такій нормі. Сутність питання полягає в утриманні від дій, заборонених відповідною нормою податкового права. Наприклад, у п. 197.1.1 ПКУ зазначається, що звільняються від оподаткування ПДВ операції з продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим КМУ;

продажу (передплати) і доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва тощо. Забороняючі податково–правові норми з усього масиву норм фінансового права займають проміжне місце за своєю питомою вагою між зобов'язуючими та уповноважуючими податково–правовими нормами.

Уповноважуючи податково-правова норма дозволяє особі ті чи інші дії в межах визначеної диспозиції. Суть цього полягає в тому, що така податково-правова норма не приписує уповноваженому будь-яких позитивних дій чи утримання від певних дій. Вона тільки дозволяє суб'єктам податкового правовідношення вчиняти ті або інші дії, надаючи їм свободу розпоряджатись наданими їм правами, тобто використовувати чи не використовувати ці права. В даному разі суб'єкти податкових правовідносин «у межах своєї компетенції можуть конкретизувати вимоги держави. У випадках застосування уповноважуючої норми її імперативний характер сполучається з певними правомочностями, встановленими у суворих межах».

Зокрема, диспозиція однієї з уповноважуючих норм, сформульованих у ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність, прим. ред), звучить наступним чином: «Платники податку мають право протягом звітного року віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року. Витрати, що перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості груп 2, 3 і 4 (балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1) та підлягають амортизації за нормами, передбаченими для відповідних основних фондів».

Поряд з матеріальними податково-правовими нормами існує велика кількість процесуальних, або, як їх ще інколи називають, процедурних, податково-правових норм.

Особливо зростає роль процесуальних податково-правових норм в умовах побудови демократичного громадянського суспільства і правової держави. Однак у науці ця ситуація по даний час не знайшла адекватного потребам практики відображення і наукової розробки. Традиційно процесуальні фінансово-правові норми виділяються та відособлюються з усього масиву норм фінансового права лише в одному з його основних підрозділів – у бюджетному праві. Хоча питома вага процедурних, процесуальних норм у податковому праві не менша.

Об'єктивний процес зростання ролі податків, податкової діяльності держави в умовах переходу до ринкової економіки, ускладнення умов реалізації податкової політики держави поряд з іншими факторами вимагають усебічної розробки процесуальних питань податкового права, підняття їх до рівня розробки процесуальних питань таких галузей права, як цивільне та кримінальне. Податковий процес є нічим іншим, як правовою формою реалізації матеріальних прав у галузі акумуляції державних фінансових ресурсів. Чітка регламентація процесуальної сторони податкової діяльності держави сприятиме дотриманню та реалізації цих прав, найефективнішому збиранню податків.

До процесуальних податково-правових норм загального характеру належить віднести норми, що забезпечують здійснення податкових операцій, облік надходжень державних грошових коштів, порядок оформлення документації по грошових операціях, постановку оперативно-статистичної та бухгалтерської звітності у податкових органах, ведення грошових документів і ін. Причому, на нашу думку, до податкового права належать не всі техніко-юридичні норми, які в більшій або меншій мірі опосередковують податкову діяльність держави, а лише ті з них, які мають пряме відношення до виникнення, зміни і припинення податкових правовідносин.

За цією ознакою можна виділити такі групи процесуальних податково-правових норм:

1. Норми, що забезпечують технічну документацію податкових операцій, форму і реквізити податкового повідомлення тощо. Для виникнення, наприклад, податкового правовідношення по ПДФО, які протягом звітного року, крім доходів за місцем основної роботи, мали ще й відповідні додаткові доходи (за відсутності податкового агента), необхідно, щоб в якості одного з обов'язкових елементів фактичного складу фігурувала подана самим громадянином належно оформлена декларація про його сукупний річний дохід. Подана громадянином декларація про сукупний річний дохід є підставою для виникнення юридичного обов'язку платника податку здійснити у вказаний строк сплату визначеного розміру податку. У такий же спосіб чином документація з інших податкових правовідносин набуває значення юридичного факту.

2. Значення юридичних фактів мають також техніко-економічні норми, сформульовані в загальних положеннях податкового права, якими визначаються ставки конкретних податків. Наприклад, для виникнення конкретного податкового правовідношення по ПДВ необхідно, крім усього іншого, щоб податковий обов'язок базувався на ставці податку, встановленій для відповідного режиму оподаткування.

3. Норми, що забезпечують технічний порядок припинення податкових правовідносин:

- порядок оформлення податкових платежів, що надійшли;
- порядок перерахування податків до ДБУ та інші.

Виділяючи в такий спосіб з великого кола норм, що регламентують податкову техніку, лише ті з них, які прямо пов'язані з виникненням, зміною чи припиненням податкових правовідносин, ми керуємося об'єктивним

критерієм їх розмежування. Наведена нами класифікація матеріальних і процесуальних податково-правових норм здійснена на підставі аналізу основного структурного елементу цих норм – їх диспозицій, змісту, характеру та форми їх вираження.

Водночас поділ норм податкового права, як і будь-яких інших норм права, на види може бути здійснений і на підставі інших їх істотних ознак. В такому розрізі найбільшої уваги заслуговує поділ податково-правових норм **на види**, що можуть бути визначені на підставі таких критеріїв:

- міри юридичної сили актів, якими встановлено відповідні податково-правові норми;
- меж чинності податково-правових норм, включаючи їх дію в часі і в просторі, а також поширеність їх на певне коло учасників суспільного життя.

За мірою юридичної сили актів, у формі яких виражаються юридичні норми, ці норми можуть бути поділені на:

- конституційні норми,
- норми конституційних законів,
- норми звичайних законів і
- правові норми підзаконних актів. Норми підзаконних актів поділяються на види в залежності від тих органів, якими ці акти видаються. Це можуть бути норми указів Президента України, постанов КМУ, наказів або інструкцій ДПАУ та інші.

Поняття різної міри юридичної сили нормативних актів і однакової обов'язковості для виконання податково-правових норм може бути суперечливим. Воно відповідає фактам об'єктивної реальності. Це дві сторони єдиного діалектичного процесу зміцнення держави, законності і правопорядку.

За обсягом дії виділяють:

- загальні і

- партикулярні (місцеві) норми;
- тимчасові норми,
- норми-привілеї для окремої групи суб'єктів податкових правовідносин,
- особливі норми,
- спеціальні (регулюють відповідний вид чи підвид податкових відносин),
- виняткові норми (що виключають дію загальних норм для окремих категорій осіб та організацій чи певних відносин, наприклад, визначення розміру пільг і суб'єктів — пільговиків з окремих видів оподаткування).

Спеціальні податково-правові норми можна поділити на місцеві, тимчасові (в т.ч. надзвичайні) норми, що регулюють поведінку окремих категорій осіб та окремі види або підвиди податкових відносин, у порівнянні з родом чи видом податкових відносин у цілому, що регулюється загальними податково-правовими нормами.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Конституція — про сплату податків.
2. Правові інститути податкового права.
3. Система податкового права.
4. Система оподаткування.
5. Податок – фінансово-правова категорія.
6. Юридичні ознаки податку. Функції податків.
7. Фіскальна функція податку.
8. Правовий механізм податку.
9. Поняття, механізм та зміст податкового обов'язку.
10. Податковий процес.
11. Справедливість розподілу податків.
12. Обов'язкові грошові платежі.
13. Характеристика податку з точки зору вартості.
14. Мито – обов'язковий платіж.

15. Митні платежі.
16. Вирівнювальні податки.
17. Юридична природа податково-правової норми в порівнянні з фінансово-правовою.
18. Фактори поділу податково-правової норми на види.
19. Класифікація податково-правових норм.
20. Матеріальні і процесуальні податково-правової норми.

Глава 2.
Податковий закон як форма права

ПЛАН

1. Джерела податкового права та закону.
2. Платник податку та податкове представництво.
3. Правосуб'єктність суб'єктів оподаткування.
4. Елементи податку, об'єкт та база оподаткування.
5. Види податків та зборів.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Джерела податкового права та закону

Теорія права виокремлює різні правові джерела залежно від правових систем: правовий звичай — санкціонований компетентними органами у встановленому порядку; прецедент – широко поширений у правових системах англосаксонського типу, особливо за наявності прогалин у законодавстві; правовий договір – забезпечує диспозитивне врегулювання суспільних відносин; правова доктрина – поширена у мусульманських країнах, є одним із важливих джерел шаріату, заповнює прогалини законодавства у відповідності з приписами мусульманської доктрини; нормативно-правовий акт – характерний переважно для країн з континентальним типом правової системи, до яких належить і Україна.

Джерелом права в Україні є нормативно-правові акти — письмові документи компетентних органів держави та органів місцевого самоврядування, в яких закріплено забезпечуване ними формально обов'язкове правило поведінки загального характеру. Джерела податкового права – це НПА органів законодавчої та виконавчої влади, місцевого самоврядування, в яких містяться норми ППР. Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються, відповідно до ПКУ, ВР України,

а також ВР АРК, сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених КУ та ПКУ.

Таким чином, характеристика джерел ППр зводиться до розгляду системи нормативно-правових актів, що становлять податкове законодавство України і регулюють податково-правові відносини, а тому — *податкове законодавство – це зовнішня форми норм ППр*.

З прийняттям у кінці 2010 року ПКУ — розпочалася реформа податкової системи України і вдосконалення податкового законодавства. Зокрема, систему податкового законодавства — кодифіковано, а тому ПКУ значно випливає на систему законодавства України і у значній мірі її становить.

Склад податкового законодавства становить сукупність НПА, які містять податково-правові норми: • закони України та чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана ВР України, Укази Президента, Декрети і Постанови КМУ. Склад податкового законодавства встановлюється у ст. 3 ПКУ.

Офіційне тлумачення терміна «законодавство» — у Рішенні КСУ, яким визначено, що терміном «законодавство» охоплюються закони України, чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана ВР України, Укази Президента України, декрети і постанови КМ України, прийняті в межах їх повноважень та відповідно до КУ і законів України.

Конституція закріплює положення, які є базовими для системи податкового законодавства: статті 67, 74, 92, 119, 138, 143 та п. 4 розд. XV КУ та ін. Наприклад, ст. 92 КУ визначає, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки та збори, відповідно до ст. 143 КУ, територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори

відповідно до ст. 74 КУ указується, що в нашій країні референдум щодо законопроектів з питань податків, бюджету не допускається.

Конституція вказує на те, що держава гарантує своїм громадянам певні права та свободи, а це потребує коштів, тому податки необхідні як головне джерело цих коштів. ПКУ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

ПКУ містить 20 розділів, серед яких «Загальні положення», «Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)», «Податковий контроль» та ін.

Іншим основним НПА, який регулює оподаткування є Митний кодекс України (далі —МКУ) та інші закони з питань митної справи, але тільки у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

Міжнародні договори забезпечують врегулювання на міждержавному рівні питань у сфері оподаткування (наприклад, міжнародні договори щодо усунення подвійного оподаткування). Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана ВР України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

Принципи побудови податкового законодавства встановлюються ст. 4 ПКУ. До них належать:

1) загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законами податки та збори,

платником яких вона є; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; 5) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; 6) соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків; 7) економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування; 8) нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків; 9) стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року; 10) рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності

забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Податкові періоди та строки сплати податків і зборів установлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів; 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

2. Платник податку та податкове представництво

Одним із ключових елементів податку є платники податків. ПКУ надає визначення платників податків як фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлених підрозділів, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з нормами ПКУ, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. Але таке визначення враховує лише обов'язки платників податків та не вказує на надані законодавством права. Як платників не виділено філії і відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, та постійні представництва нерезидентів, які є платниками окремих видів податків.

Платникам податків притаманні такі ознаки: вони є суб'єктами податкових правовідносин; платники податків виступають зобов'язаними суб'єктами; це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать.

Різноманітність платників податків обумовлює *необхідність їх класифікації* за різними критеріями. Класифікація платників податків має важливе значення як для теорії податкового права, так і для податкового

законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі їх різновиди, і, по-друге, вона є основою правового статусу того чи іншого платника податку.

Платників податків можна класифікувати за такими критеріями:

1. Залежно від способу організації господарської діяльності: фізичні особи; юридичні особи; іноземні юридичні особи.

2. Залежно від податкової юрисдикції держави платники податку поділяються на: резидентів – осіб, які мають постійне місце проживання чи місце знаходження в цій державі (більше 183 днів); нерезидентів – осіб, які не мають постійного місцезнаходження в державі і у яких підлягають оподаткуванню лише прибутки, отримані ними на цій території.

3. Залежно від критерію юридичного і фактичного обов'язку сплати податку: податковий агент; фактичний платник податку. Останній критерій має місце при непрямому оподаткуванні. Наприклад, при ПДВ кошти до бюджету перераховує суб'єкт (податковий агент), що реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податку, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який і буде фактичним платником податку. Податкові агенти прирівнюються до платників податку. Податковим агентом визнається особа, на яку ПКУ покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (ст. 18).

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожна окрема група платників податків може класифікуватися за своїми специфічними критеріями.

Податкове представництво

Це діяльність особи (представника), спрямована на захист суб'єктивних прав і охоронюваних законом інтересів іншої особи (довірителя, клієнта). Загальні його засади — установлені у ст. 237 ЦКУ. Відповідно неї представництво виникає на підставі договору, закону, акта органу юридичної особи та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства.

Податкове законодавство (ПКУ) у ст. 19 установлює, що платник податків може вести справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах.

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків - фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.

Представник платника податків користується правами, встановленими ПКУ для платників податків.

Представником може тільки фізична повнолітня дієздатна особа.

Виходячи із указаного — платник податку веде справи, пов'язані з виконанням податкового обов'язку, особисто або через свого представника, тобто через іншу особу на підставі закону або довіреності.

Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена

відповідно до чинного законодавства і повинна бути посвідчена нотаріально.

Представниками платника можуть бути • законні чи • добровільні представники. Зокрема, законними представниками — є батьки (усиновлювачі, опікуни) є законними представниками своїх малолітніх та неповнолітніх дітей. Добровільне представництво, — це представництво, яке ґрунтується на договорі. Воно може здійснюватися за довіреністю. Довіреністю є письмовий документ, що видається однією особою іншій особі для представництва перед третіми особами. Довіреність на вчинення правочину представником може бути надана особою, яку представляють (довірителем), безпосередньо третій особі.

Адміністративне представництво — це представництво юридичної особи своїм працівником чи за довіреністю.

Представник може бути уповноважений на вчинення лише тих правочинів, право на вчинення яких має особа, яку він представляє, окрім правочину, який може учиняти тільки довіритель.

Правочин, вчинений представником, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки особи, яку він представляє

3. Правосуб'єктність суб'єктів оподаткування

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має важливе значення, тому що застосування фінансової відповідальності до платника податку обумовлено саме порушенням встановлених законом обов'язків. У той же час захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності у нього того чи іншого обов'язку. Права платника податку – це безпосередній механізм, який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого – виступає

важливим гарантом захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податку не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податку означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як цього вимагає податковий закон. Обов'язок платника податку здійснити дію, яку вимагає від нього закон, наступає в строки, вказані в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органа.

Обов'язки платника податків встановлюються ст. 16 ПКУ. Платник податків зобов'язаний: стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України; 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 та зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи; подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання; • подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з

отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання; 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; не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи; повідомляти контролюючим органам за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації); повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ; допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПКУ.

Право платника податку – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податку означає, що він може будувати свою поведінку за власним розсудом, але в рамках того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористане право платника податку не означає його

припинення. Право може бути використане платником податку в будь-який час, поки воно існує.

Права платника податків

Встановлюються ст. 17 ПКУ. Платник податків має право: безоплатно отримувати в органах фіскальної служби, у тому числі і через мережу інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПКУ, метод ведення обліку доходів і витрат; користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПКУ; одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПКУ; бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПКУ; оскаржувати в порядку, встановленому ПКУ, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення; вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю і

стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами на зарахування чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПКУ; на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку; за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових і постійних податкових різниць та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

Платник податку має також інші права, передбачені законом. Реалізація платником податку своїх прав повинна бути забезпечена примусом держави.

Функції та права контролюючих органів (ст. 19-1)

Контролюючі органи виконують такі функції: здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів; контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів; надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів; здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), тощо; здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість; реєструють та ведуть облік платників податків; забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів; інші повноваження, визначені у ст. 19-1 ПКУ.

Права контролюючих органів мають права, передбачені у ст. 20 ПКУ. До основних прав відносяться повноваження: запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію; проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків, крім НБУ; запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, регістри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки; здійснювати контроль за додержанням законодавства з питань регулювання обігу готівки; інші повноваження за ст. 20 ПКУ.

Обов'язки посадових осіб контролюючих органів: дотримуватися Конституції та діяти виключно у відповідності з ПКУ та іншими законами України, іншими НПА; забезпечувати сумлінне виконання покладених на

контролюючі органи функцій; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм цього Кодексу та інших законів, 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;

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

4. Елементи податку, об'єкт та база оподаткування

Під час встановлення податку, відповідно до ст. 7 ПКУ обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Будь-які питання щодо оподаткування регулюються тільки ПКУ і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до нього та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства. При цьому елементи податку (п. 7.1), підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно ПКУ.

Об'єктом оподаткування, відповідно до ст. 22 ПКУ, є: майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання

товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Звертаємо увагу: законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найбільш поширені з них, залишаючи перелік відкритим. Для цього використовує зворот «*об'єктом … може бути*».

Поняття об'єкта оподаткування передбачає 2 підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія об'єкт оподаткування являє собою родове визначення об'єкта права (прибутки або їх частина; майно; вартість і т. ін.), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податку сплатити податок.

У більш вузькому розумінні (яке переважно закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (прибутки фізичних осіб; майно юридичних осіб і т. ін.), які і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами.

Вважається, що один і той самий об'єкт не може виступати об'єктом оподаткування для декількох податків. Закріплення цього положення законодавством особливо важливо, тому що саме таким чином визначається один із найважливіших принципів оподаткування – усунення подвійного оподаткування.

Існують різні способи визначення об'єкта оподаткування та його виміру, які залежать від економічних, соціальних, політичних, географічних та інших умов розвитку країни. Наприклад, при визначенні об'єкта оподаткування в результаті торговельної діяльності використовують 2 способи: 1) формування виручки по мірі оплати. У цьому випадку виручка формується по мірі надходження грошей до каси підприємства (при готівкових розрахунках) і при надходженні грошей на рахунки

підприємств (при безготівкових розрахунках). Головна перевага цього методу в тому, що підприємство оперує засобами, які реально знаходяться в його розпорядженні; 2) формування виручки по мірі відвантаження товарів (виконання робіт, послуг) при пред'явленні замовнику розрахункових документів. В основі цього методу лежить перехід права власності в момент відвантаження товару. Головним недоліком цього методу є великий розрив у часі обліку виручки, відображення її в бухгалтерських документах (і відповідно в розрахунках з бюджетом) і реального надходження грошових коштів (не можна виключити ситуацію, коли ці кошти не надійдуть зовсім, наприклад, у випадку банкрутства замовника).

База оподаткування.

Об'єкт оподаткування конкретизується у таких поняттях як база оподаткування та одиниця виміру бази оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо. У встановлених законом випадках один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків. У випадках, передбачених ПКУ, конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку та обліку податку.

Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру.

Дослідження наукових підходів дало можливість уточнити визначення поняття об'єкта оподаткування як юридичного факту (дії, події), що має майнову (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу, прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій) і приводить до виникнення в юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, яка має статус суб'єкта підприємницької діяльності чи не має такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. *Базовою* (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку. У випадках, передбачених цим Кодексом, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок. *Граничною ставкою* податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені ПКУ у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному ПКУ. *Відносною* (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені ПКУ у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному ПКУ.

5. Види податків та зборів

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори (ст. 8 ПКУ):

1) до загальнодержавних належать податки та збори, які є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених ПКУ.

До них належать (ст. 9 ПКУ):

– податок на прибуток підприємств (розд. IIIПКУ);

– податок на доходи фізичних осіб (розд. IVПКУ);

– ПДВ (розд. V ПКУ);

– акцизний податок (розд. VIIIПКУ);

– розділ VII Збір за першу реєстрацію транспортного засобу» виключено на підставі Закону № 71-VIII від 28.12.2014;

– екологічний податок (розд. VIIIПКУ);

– рентна плата (розд. IXПКУ): користування надрами для видобування корисних копалин, за користування радіочастотним ресурсом, за спеціальне використання води, за спеціальне використання лісових ресурсів, за транспортування нафти і нафтопродуктів;

– мито, правовідносини щодо його установлення та справлянням, регулюються митним законодавством (ст. 3 ПКУ, Глава 42 МКУ).

2) до місцевих належать *податки та збори*, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних

громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків належать:

– податок на майно: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю;

– єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

– збір за місця для паркування транспортних засобів;

– туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють ЄП та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю).

Місцеві ради відіграють ключову роль у формуванні місцевої системи оподаткування, зокрема у питаннях встановлення податків і зборів, які належать до компетенції органів місцевого самоврядування. Зокрема, вони мають повноваження ухвалювати рішення про введення податку на майно, але лише у тій частині, що стосується нерухомого майна, яке не є земельною ділянкою. Це означає, що місцева рада визначає розмір ставок, порядок нарахування та інші параметри податку на будівлі, споруди, квартири, приміщення тощо, керуючись загальнодержавними нормами, але з урахуванням місцевих особливостей і потреб.

Усі такі рішення приймаються у межах, визначених ПКУ та іншими нормативними актами, з урахуванням принципів законності, прозорості і справедливості. Вони дозволяють місцевим органам влади адаптувати податкову політику до потреб і можливостей своєї території, стимулювати економічний розвиток і забезпечувати стабільне наповнення місцевих бюджетів

Зарахування надходжень від загальнодержавних і місцевих податків та зборів до відповідних бюджетів — державного і місцевих — регулюється нормами Бюджетного кодексу України. Цей кодекс визначає механізми розподілу фінансових ресурсів між різними рівнями влади, встановлює правила і строки перерахування коштів, а також забезпечує прозорість і контроль за рухом бюджетних надходжень.

У межах цієї системи визначено, які податки й збори належать до державного бюджету, а які — до місцевих, а також порядок їх акумуляції і використання. Бюджетний кодекс гарантує, що податкові надходження надходять у ті бюджети, які відповідно до законодавства мають право їх отримувати, що є важливою умовою фінансової стабільності й ефективного функціонування державних і місцевих органів влади.

Крім того, у кодексі прописані механізми контролю за своєчасністю і повнотою зарахування податкових платежів, що сприяє мінімізації фінансових ризиків і сприяє більш раціональному використанню бюджетних коштів для розвитку економіки, соціальної сфери і забезпечення громадських потреб. Таким чином, Бюджетний кодекс України виступає основою для організації фінансових потоків, пов'язаних із податковими надходженнями, забезпечуючи баланс і координацію між державним і місцевими бюджетами.

Установлення податків і зборів, які не передбачені ПКУ, є забороненим як на загальнодержавному, так і на місцевому рівні. Це означає, що органи державної влади та місцевого самоврядування не мають права вводити додаткові податкові обов'язки або збільшувати податкове навантаження через створення нових платежів, якщо такі платежі не закріплені у чинному законодавстві, зокрема в ПКУ. Ця заборона покликана забезпечити правову визначеність, стабільність і передбачуваність податкової

системи, що є фундаментальними принципами податкового права. Вона запобігає можливості довільного встановлення додаткових фінансових зобов'язань для суб'єктів господарювання та громадян, що може негативно вплинути на економічну активність і створити умови для корупції або зловживань.

Таким чином, будь-які нові податки або збори можуть бути введені лише шляхом внесення відповідних змін до ПКУ або інших законодавчих актів, які мають вищу юридичну силу. Ця норма гарантує, що система оподаткування залишається єдиною, прозорою і підконтрольною, а платники податків можуть чітко розуміти свої права і обов'язки.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Поняття та види джерел права.
2. Співвідношення джерел податкового права і податкового законодавства.
3. Принципи податкового законодавства.
4. Презумпція правомірності рішень платника податку.
5. Поняття платників податку.
6. Класифікація платників податку.
7. Податкове представництво.
8. Права платника податків.
9. Обов'язки платника податків.
10. Поняття та визначення об'єкта оподаткування.
11. Основні види об'єктів оподаткування у ПКУ.
12. База оподаткування.
13. Ставки податку.
14. Обчислення суми податку.
15. Місцеві податки та збори. Порядок їх установлення.
16. Податок на майно та рентна плата.

Глава 3.
Податковий обов'язок та обов'язки платника

ПЛАН

1. Поняття зобов'язання.
2. Зобов'язання у галузі податків.
3. Обов'язки платника податків.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Поняття зобов'язання

Податкове зобов'язання — це похідна величина від зобов'язання цивільного (господарського), тому варто розглянути юридичну природу зобов'язання взагалі, тобто у його первісному значенні

Інтерес до даної теми сьогодні підсилюється тим, що, по-перше, все ще відбувається формування податкової системи і політики, а по-друге, тим, що у руслі державної політики, спрямованої на інноваційний шлях розвитку, здійснюється перехід до співпраці між суспільством та податковими органами щодо формування податкового сектора валового внутрішнього продукту.

Ґенеза поняття зобов'язання пройшла довгий шлях і започатковано ще римськими юристами. Його сутність і *зміст полягає у праві кредитора на відповідну дію зобов'язальної особи*, у пануванні над чужою дією, у підпорядкуванні чужої волі. Зобов'язання зв'язує свободу дій боржника й ставить її в залежність від волі іншої особи, управненої по зобов'язанню — від волі кредитора. У силу цієї зв'язаності боржник може бути змушений або до здійснення відповідної дії або, навпаки, до утримання від неї.

Характер суспільних відносин, врегулювання яких здійснюється за допомогою зобов'язання дуже різноманітний, а термін «зобов'язання» має декілька значень. Він використається для позначення: 1) документа,

видаваного боржником кредиторові, 2) окремого обов'язку, 3) обов'язку з відповідним їй правочином, 4) сукупності обов'язків з відповідними правомочностями, об'єднаних по тій або іншій ознаці. Іноді самі зобов'язальні правовідносини називають договорами.

Економічна функція зобов'язання полягає в опосередкуванні (супроводженні) переміщення (руху) майна і інших результатів праці зі сфери виробництва в сферу обігу, і через останню — у сферу споживання (наприклад, поставка або купівля-продаж). Зобов'язання може також опосередковувати переміщення майна в межах однієї тільки сфери обігу (реалізація товарів між оптовою й роздрібною торгівлею). Іноді за допомогою зобов'язань здійснюється перехід майна із виробничої або споживчої сфери однієї особи у виробничу або споживчу сферу іншої, оминаючи сферу обігу (зобов'язання по відшкодуванню шкоди).

Юридична природа зобов'язання являє собою суспільні відносини, які опосередковані нормами права, і які забезпечують рух майна і доданої вартості в просторі, в часі та за колом осіб.

Зміст юридичного обов'язку полягає в необхідності здійснювати визначені дії; утримуватися від здійснення дій, що суперечать інтересам інших осіб; вимагати здійснення чи нездійснення визначених дій від інших осіб; нести юридичну відповідальність за невиконання чи неналежне виконання передбачених нормою права дій.

Особливістю податкового права, як комплексного інституту публічного права є наявність у його складі адміністративно-правових норм, що спрямовані на регулювання суспільних відносин, за допомогою яких здійснюється організаційне управління у фіскальній сфері.

Оскільки податкові правовідносини є похідними від цивільних та господарських, то і зміст, і природа податкових правовідносин розкривається аналогічно, через категорії, які

складають системну єдність елементів визначаючих і характеризують об'єкт та суб'єкт правовідносин, права/обов'язки суб'єктів правовідносин та підстави його виникнення.

Відповідно цього результатом реалізації податкових правовідносин є податкове зобов'язання. Так, ПКУ визначає податкове зобов'язання, як зобов'язання платника податків сплатити до бюджету як податок або збір у в порядку та строки визначені законом. Закон «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який до ПКУ регулював податкове зобов'язання передбачав ще одного кінцевого бенефіціара — державні цільові фонди.

Таке визначення податкового зобов'язання — це визначення у вузькому значенні; а у широкому — це не тільки зобов'язання по податках і зборах, але й зобов'язання по неподаткових платежах, які сплачуються на виконання неподаткового законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на фіскальну службу. Це стосується валютного законодавства, законодавства про застосування РРО, законодавства про готівковий обіг тощо. При цьому законодавець визначає таке широке зобов'язання — грошовим зобов'язанням платника податків. Але його зобов'язальна природа ідентична податковому зобов'язанню, а тому воно є ні чим іншим, як «широким» податковим зобов'язанням.

2. Зобов'язання у галузі податків (ст. 36-38)

Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ чи законами з питань митної справи.

Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Водночас обов'язок зі сплати

податків є першочерговим і безумовним, таким, що випливає з норми, закріпленої у ст. 67 КУ, де регламентується, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Звертаємо увагу на зміст цієї статті та акцентуємо на дефініції «кожний», тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним діяльності. Не є визначальним для цілей оподаткування і факт отримання доходу чи прибутку, адже податковий обов'язок має й матеріальні підстави, які пов'язані з наявністю в платника податку певних матеріальних цінностей (ця норма діє залежно від правової природи об'єкта оподаткування). Тому найважливішим питанням є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок.

Відповідно до ПКУ законодавець пов'язує адміністрування податків із відносинами, які складаються між державою (фіскальними органами) і платниками податків з приводу встановлення, зміни, припинення, виконання та контролю податкового обов'язку тощо.

Питання податкового обов'язку у податковому праві вже тривалий час є предметом наукових досліджень. Так, М. Кучерявенко зазначає, що зміст податкового обов'язку визначається, насамперед, імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яке вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. А владність розпоряджень державних органів

виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин.

Імперативний характер податкового обов'язку випливає з природи податкових правовідносин, які є формою реалізації публічних інтересів, тобто є відносинами владного характеру (це зумовлено тим, що вони є формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер). Визначенню правової природи податкового обов'язку приділяли увагу і вітчизняні науковці. Податковим зобов'язанням, на їх думку є обов'язок платника податків сплатити певний податок (збір) за наявності обставин, встановлених актом податкового законодавства. Податкове зобов'язання покладається на платника податків з моменту виникнення встановлених податковим законодавством зобов'язань, що передбачають сплату податків. Воно є першочерговим щодо інших, наявних у платника податків неподаткових зобов'язань. Але М. Кучерявенко диференціює податковий обов'язок за видовими ознаками, що виникають по кожному податку чи збору. На його думку, сукупність подібних окремих обов'язків складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому розумінні.

Податковий обов'язок у широкому розумінні включає не тільки обов'язок сплати до бюджетів усіх рівнів або до державних фондів коштів, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та подання податкової звітності. Податковий обов'язок, який виникає по кожному окремому податку, збору та обов'язковому платежу, є розумінням сутності обов'язку в більш вузькому значенні. Проте треба пам'ятати, що він має ще більш конкретну деталізацію, оскільки передбачає не тільки сплату, а й обов'язок, пов'язаний з обчисленням кожного окремого податку чи збору, обов'язок подачі декларації, звітності та інших документів до контролюючих органів.

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, тому найважливішим питанням при регулюванні відносин з приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням певних обставин, передбачених законами і підзаконними нормативними актами. Такою основою може бути наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає обов'язок зі сплати податку. До таких дій можна віднести: отримання прибутку суб'єктами господарювання – юридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, що сплачують податки на загальних підставах. У цьому випадку в таких платників податку виникають обов'язки зі сплати податку на прибуток підприємств, який розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду; отримання доходу фізичною особою, як резидентом, так і нерезидентом, з джерелом походження з України, які повинні сплатити податок з доходів фізичних осіб, що розраховується шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням норм чинного ПКУ на суму податкової знижки звітного року; здійснення операцій з постачання товарів, послуг на митну територію України, ввезення таких товарів чи послуг на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту або вивезення в режимі експорту (реекспорту); здійснення операції з реалізації чи передачі підакцизних товарів, незалежно від мети споживання, якщо особа ввозить такі товари на митну територію України або здійснює реалізацію

конфіскованих товарів, спричиняє виникнення в юридичної чи фізичної особи обов'язку зі сплати акцизного податку; набуття права власності на об'єкт нерухомості або земельну ділянку, в результаті чого в особи виникає обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно або земельного податку; здійснення першої реєстрації транспортних засобів в Україні, що є об'єктами оподаткування; вчинення юридично значущих дій, таких як: відчуження власного майна, що потребує нотаріального посвідчення, внаслідок чого в платника податку виникає обов'язок зі сплати державного мита.

Цей перелік дій не є вичерпним, у результаті яких в особи виникають зобов'язання зі сплати податків і зборів.

Названі дії є юридичними фактами – конкретними життєвими обставини, з настанням яких норма права пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. Вони є реальними явищами дійсності, яким притаманна конкретність та індивідуальність; стосуються лише прав та інтересів суспільства, держави; прямо передбачаються нормами права і викликають передбачені законом правові наслідки. С. Ципкін робить висновок, що для виникнення податкових правовідносин необхідна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми. Тому некоректно виділяти як підстави виникнення податкових правовідносин лише наявність нормативних актів, а потрібно виділяти, як зазначалося раніше, і матеріальний предмет, що є об'єктом оподаткування (транспортний засіб, земельна ділянка, житлова нерухомість тощо.

Отже, виникнення податкового обов'язку складається з таких обставин: наявність нормативно-правового регулювання податкового механізму (сьогодні — це

ПКУ);наявність відповідного суб'єкта (юридичної або фізичної особи) — платника податку; наявність у платника податку об'єкта оподаткування.

Крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені законодавством. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою.

Податковий обов'язок — може змінюватись. Така зміна прав та обов'язків платника податків може бути пов'язана зі зміною його майнового становища, з переходом його з однієї групи платників в іншу, зі зміною джерел доходу і перерахунком первісно обчисленого податку, з наданням податкових пільг.

Прикладом зміни майнового становища платника податку та збільшення суми податкового обов'язку може бути виникнення юридичного факту, як-то купівля об'єкта нерухомості більшої площі, оскільки базою оподаткування для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є його площа, а ставка податку встановлюються в розрахунку за 1 $м^2$ такого об'єкта. Може відбутися юридичний факт переходу платника податку з однієї групи в іншу. До таких дій можна віднести обов'язок хворих, що досягли повноліття, чи потерпілих від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання з метою виявлення ступеня обмеження життєдіяльності, причини й часу настання інвалідності та відповідної її групи, згідно з нормами Положення «Про медико-соціальну експертизу» і Положення «Про порядок, умови та критерії встановлення інвалідності». Керуючись Інструкцією «Про встановлення груп інвалідності», комісія залежно від ступеня обмеження життєдіяльності встановлює I, II, III групу інвалідності, а

також причини її настання. Лише після проведення згаданих вище процесуальних дій платник податку одержує статус інваліда, що дозволяє йому перейти з однієї групи платників в іншу, додатково отримавши право на податкові пільги та зменшення податкового обов'язку.

Для припинення податкового обов'язку існує декілька підстав: його виконання, ліквідація ЮО; смерть ФО, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені податковим законодавством; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й з чітко визначеними конкретними термінами (строками), протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового обов'язку розглядають переважно саме як сплату податку. Натомість сплата податку повинна здійснюватися платником безпосередньо відповідно до вимог, передбачених законодавством щодо статусу самого платника: сплачує він особисто, чи податковий агент або ж податковий представник. Терміни сплати податків відрізняються залежно від виду податку та особливостей його справляння й обчислюються: роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися.

Податковий обов'язок пов'язаний зі сплатою обов'язкових платежів пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними строками, протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку, збору (обов'язкового платежу).

Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків;

можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної і своєчасної сплати податків і зборів.

Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів. У свою чергу, способи, що забезпечують сплату податкових платежів, передбачають забезпечення як безпосередньо суми самих платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів (сплата штрафу, пені), а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Законодавством передбачено повернення платнику відповідних сум грошового зобов'язання, що помилково та/або надміру сплачені, крім випадків наявності у такого платника податкового боргу.

У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, виняткове місце відведено уповноваженій стороні — державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного й безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною — платником податків.

ПКУ передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава; податкова порука; пеня; адміністративний арешт активів платника податків.

Податкова порука (п. 14.1.174. ПКУ) — це видана банком гарантія погашення податкового боргу платника податків. Податковою порукою гарантується погашення грошового зобов'язання, що входить до складу податкового

боргу, якщо нарахування такого грошового зобов'язання оскаржується платником податків в адміністративному або судовому порядку. Положення про поруку виключено із ПКУ Законом від 07.07.11 № 3609, який набрав чинності 06.08.11.

Податкова застава (п. 14.1.155. ПКУ) — це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. Тобто, у разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у визначеному ПКУ порядку звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави.

Пеня (п. 14.1.162. ПКУ) — це сума коштів у вигляді %, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених ПКУ випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки.

Адміністративний арешт майна платника (п. 94. 2. «*Адміністративний арешт майна*» ПКУ) як винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його податкових обов'язків — це тимчасовий арешт коштів і арешт іншого майна, який повинен на протязі 96 годин бути перевірений судом. Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, визначені дії (умовний та повний арешт — п. 94.5 ПКУ).

Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів (при несплаті податків), держава в особі фіскальних органів використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права.

Якщо податковий обов'язок розглядати у пропонованому широкому розумінні, тобто у т. ч. і як

обов’язок ведення податкового обліку та подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов’язку стосуються гарантій реалізації податкового обов’язку лише в частині сплати сум податків і зборів, що забезпечується додатковими гарантіями, які примушують платника податків виконувати податковий обов’язок повною мірою й у встановлений законодавством термін.

У свою чергу, способи забезпечення сплати податків і зборів передбачають як безпосередньо суми податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов’язку.

Джерелами самостійної сплати податкових зобов’язань або погашення податкового боргу платника податків (ст. 87 «*Джерела сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу платника податків*» ПКУ) 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, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Джерелом самостійної сплати грошових зобов’язань з ПДВ є суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

Податковий обов’язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов’язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Він може бути здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов’язку несе платник податків, крім випадків, визначених ПКУ або законами з питань митної справи.

3. Обов'язки платника податків (ст. 16)

Визначення кола обов'язків податків має важливе значення, оскільки застосування фінансової відповідальності до платника податків зумовлено саме порушенням установленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується у першу чергу на доказі факту відсутності у нього того чи іншого обов'язку.

Обов'язок платника податків — це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку; цей обов'язок означає, що платник повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом.

Обов'язок платника податків здійснення необхідної від нього за законом дії настає або у визначені законом строки.

Платник податків зобов'язаний:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- 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 та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;
- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову

звітність, інші документи, пов’язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов’язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

– подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв’язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб’єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);
– 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;
– не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов’язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;
– повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом 3 робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов’язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);
– повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

– забезпечувати збереження документів, пов’язаних з виконанням податкового обов’язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;
– допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов’язані з утриманням об’єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом;
– використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом;
– забезпечувати наданняпосадовими (службовими) особами платника податку письмових пояснень на письмовий запит контролюючого органу з питань, щостосуються предмета перевірки, та їх документального підтвердження;
– визначати, змінювати уповноважених осіб платника податків, які мають право користуватися електронним кабінетом, зокрема щодо підписання, подання, отримання ними документів та інформації через електронний кабінет, та визначати їхні повноваження.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Правова природа податкового обов’язку.
2. Імперативний характер податкового обов’язку.

3. Складові податкового обов’язку.
4. Виникнення, зміна, припинення податного зобов’язання.
5. Зміна податкового обов’язку.
6. Припинення податкового обов’язку.
7. Строк сплати податків.
8. Система гарантій, що забезпечують надходження податків до бюджетів.
9. Поняття та зміст забезпечення виконання податкового обов’язку.
10. Сутність способів забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків.
11. Джерела самостійної сплати податкових зобов’язань.
12. Значення встановлення кола обов’язків податків. Їх зміст.

Глава 4.
Інші елементи конструкції оподаткування

ПЛАН

1. Порядок обчислення податку.
2. Податковий період та строк сплати податку.
3. Податкові пільги.
4. Трансфертне ціноутворення.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Порядок обчислення податку

Основи обчислення податків полягають у юридично встановленій процедурі, яка дозволяє точно визначити суму податкового зобов'язання. Цей процес є логічним завершенням усієї податкової конструкції й вимагає визначення кількох взаємопов'язаних параметрів. У центрі обчислення — база оподаткування та ставка податку, на підставі яких формується остаточна сума, яку платник зобов'язаний перерахувати до бюджету.

Сам механізм розрахунку може бути закладений у самому законі, або ж деталізований у підзаконному нормативному акті. Його зміст може відрізнятись залежно від природи податку, але завжди включає інструкцію, яка забезпечує уніфіковане визначення податкових зобов'язань для всіх платників. Податкове законодавство визначає також, хто саме виконує обчислення: сам платник, податковий агент або контролюючий орган. Крім того, на практиці важливою є стабільність і передбачуваність формули обчислення, адже вона визначає не лише технічний підхід, а й правову впевненість платника.

Питання обчислення податку в Україні регламентується на рівні ПКУ, і визначається через елементи податку, зокрема — порядок обчислення податкового зобов'язання. Це один із

обов’язкових елементів кожного податку або збору згідно зі п. 6.1 «*Поняття податку та збору*» ПКУ.

Податковий кодекс визначає хто обчислює податок: сам платник (самообчислення), податковий агент або контролюючий орган, як обчислюється податок: за формулою, наведеною або визначеною у відповідному розділі ПКУ, в які строки проводиться обчислення (наприклад, щомісяця, щокварталу, раз на рік). Пр цьому ураховуються пільги, коефіцієнти, спеціальні режими, округлення тощо.

Стабільність і передбачуваність формули обчислення податку мають не лише технічне, а й юридичне значення. Вони забезпечують:

– правову визначеність, коли платник може заздалегідь оцінити свої податкові зобов’язання;

– довіру до податкової системи, оскільки мінімізація довільного тлумачення з боку податкових органів дозволяє уникнути конфліктних ситуацій;

– плановість господарської діяльності, адже стабільні правила розрахунку податків дозволяють бізнесу враховувати податкове навантаження у своїх стратегіях і бюджетах;

– принцип справедливості, оскільки всі платники перебувають у рівних умовах, якщо формула є загальноприйнятою та стабільною.

Будь-які часті або непередбачувані зміни у порядку обчислення податків створюють правову невизначеність, яка суперечить основним засадам податкового права, зокрема принципу законності, передбачуваності та юридичної безпеки. Тому законодавець має забезпечити не лише чітке формулювання порядку обчислення, а й обмеження можливостей його свавільної зміни.

Податкове право, як частина публічного права, ґрунтується на низці фундаментальних принципів, серед яких особливе місце займають:

– принцип правової визначеності,

– стабільності податкового законодавства,

– передбачуваності правових наслідків для платників податків.

Часті або непередбачувані зміни порядку обчислення податків порушують ці принципи, адже:

– платник не може завчасно оцінити податкові наслідки своєї діяльності;

– змінюється правовий режим вже укладених або запланованих господарських операцій;

– це створює ризик дискримінації або неоднакового підходу до схожих ситуацій.

Крім того, податкове право тісно пов'язане з економічною політикою, тому його нестабільність може негативно впливати на інвестиційний клімат, довіру бізнесу до держави, а також зменшувати податкову дисципліну.

Податковий кодекс встановлює, що обчислення суми податкового зобов'язання здійснюється за такою базовою формулою:

Сума податку = База оподаткування × Ставка податку × (за потреби) коефіцієнт.

Цей підхід є універсальним для більшості податків (наприклад, ПДФО, ПДВ, податку на прибуток, акцизів). забезпечує прозорість і передбачуваність розрахунку, дозволяє враховувати специфіку об'єкта оподаткування через застосування коефіцієнтів (наприклад, у податку на нерухомість чи екологічному податку) та покладає на платника обов'язок самостійного обчислення у більшості випадків (самооцінка податкового зобов'язання).

Ключові компоненти цієї формули також уточнюються в нормах щодо кожного конкретного податку (його конструкції):

– база оподаткування — визначається для кожного податку окремо,

– ставка податку — фіксована або процентна, може бути загальною або диференційованою,

– коефіцієнти — застосовуються у випадках, коли законодавець передбачає коригування (наприклад, коефіцієнт індексації, сезонності, площі тощо).

У податковому праві України специфічні ставки, фіксовані ставки, а також вартісні податкові показники (наприклад, податкова соціальна пільга, вартісна межа об'єкта оподаткування тощо), що прямо визначені у грошовому еквіваленті в Податковому кодексі, не є незмінними. Їхня економічна суть вимагає постійної актуалізації, оскільки вони прямо залежать від інфляційних процесів, динаміки ринку, а також макроекономічних умов. Саме тому Кодекс передбачає механізм індексації — автоматичне або періодичне приведення таких показників у відповідність до зміни вартості грошей з часом.

Це означає, що якщо певна ставка встановлена, наприклад, у гривнях на одиницю товару або майна, вона не може залишатися постійною протягом тривалого періоду, інакше втрачає свою економічну обґрунтованість та може призвести до несправедливого оподаткування. Щоб уникнути цього, законодавець зобов'язує органи державної влади періодично переглядати (індексувати) такі ставки та показники відповідно до обчислених індексів інфляції або інших економічних параметрів, які визначаються в порядку, закріпленому в самому Податковому кодексі.

Знецінення грошей істотно та негативно впливає на систему оподаткування, зокрема — на порядок обчислення податків. Цей вплив проявляється у кількох ключових аспектах.

Коли гроші знецінюються, фіскальні показники, що виражені у фіксованих грошових величинах, втрачають актуальність. Це стосується, наприклад, ставок податків, неоподатковуваних мінімумів, граничних розмірів доходу,

які впливають на статус платника, а також порогів, що визначають обов'язковість подання звітності чи застосування певного режиму оподаткування.

У таких умовах виникає розрив між номінальними та реальними податковими зобов'язаннями. Наприклад, якщо ставка податку є фіксованою, а вартість грошей падає, то податковий тягар відносно доходів стає мізерним. Навпаки, якщо база оподаткування збільшується через інфляційне зростання цін, але ставки не адаптуються, платник може бути змушений сплачувати більше, навіть якщо реальна економічна активність не зросла.

Це підриває справедливість та нейтральність податкової системи. Внаслідок цього знецінення стає не просто макроекономічним фактором, а юридично значущим чинником, який має бути врахований законодавцем через індексацію чи періодичний перегляд податкових параметрів. Відсутність такого коригування породжує правову невизначеність, спотворює мотивації економічних суб'єктів і шкодить довірі до податкової системи.

Тому інфляційний контекст — це не лише фон, а необхідна умова для тлумачення та застосування податкового законодавства. Податок, обчислений без урахування зміни купівельної спроможності, може бути формально правильним, але фактично несправедливим.

Індексування — це не просто арифметичне коригування, а юридично регламентована процедура, що передбачає зміну певних сум (ставок, пільг, граничних значень тощо) відповідно до офіційного індексу інфляції, або іншого показника, визначеного уповноваженим органом.

У результаті — держава гарантує стабільність фіскального навантаження для платника (щоб податки не нівелювались інфляцією). Також зберігається реальний зміст податкових зобов'язань та забезпечується правова

передбачуваність і рівність усіх учасників податкових відносин.

Цей механізм особливо важливий для специфічних ставок податків (наприклад, акцизів), фіксованих ставок єдиного податку, а також соціально значущих показників, таких як неоподатковувані мінімальні доходи, податкові пільги тощо.

Специфічні ставки податків, зокрема акцизного податку, часто виражені в твердій грошовій формі за одиницю товару (наприклад, гривня за літр, кілограм, штуку тощо). Це означає, що їхня вартість не прив'язана до ринкових цін або доходів, і тому вони особливо вразливі до інфляційних процесів.

Наприклад, якщо ставка акцизу на бензин встановлена як 213,50 грн за 1000 літрів, але за рік відбувається інфляція в 10%, то без індексації така ставка фактично знецінюється — держава отримає менше в реальному вираженні, а податкове навантаження на платника знижується неспівмірно до поточних економічних умов.

Механізм індексації у цьому випадку:

– підтримує фіскальну ефективність — податок продовжує приносити до бюджету заплановані надходження.

– забезпечує рівність оподаткування — платники, які здійснюють однорідні операції у різні періоди, не отримують необґрунтованих переваг.

– сприяє стабільності системи — не вимагає постійного ручного втручання в податкове законодавство.

У податковому законодавстві, зокрема в ст. 215 «*Підакцизні товари та ставки податку*» ПКУ, також можуть бути передбачені щорічні календарні зміни ставок з урахуванням прогнозного індексу цін, що є формою запланованої індексації.

Механізм індексації є важливим і для фіксованих ставок єдиного податку, які застосовуються, зокрема, для платників першої та другої груп.

У таких випадках ставка податку встановлюється не у відсотках від доходу, а в абсолютній грошовій формі — наприклад, фіксована сума на місяць незалежно від фактичного обсягу отриманого прибутку. Це робить такі ставки чутливими до інфляції та змін купівельної спроможності національної валюти.

Саме тому ПКУ передбачає, що фіксовані ставки єдиного податку підлягають індексації, тобто періодичному перегляду з урахуванням зміни індексу споживчих цін. При цьому індексація забезпечує справедливе навантаження на платників податків і стабільність надходжень до місцевих бюджетів.

Органи місцевого самоврядування, у межах встановлених законом граничних значень ставок, можуть самостійно встановлювати розмір єдиного податку, але він також має враховувати дію механізму індексації. А тому фіксовані ставки єдиного податку без індексації швидко втрачають економічний зміст, що призводить або до зниження реальних бюджетних надходжень, або до нерівного податкового навантаження. Автоматичне або планове приведення таких ставок до актуального рівня — це необхідна умова для збереження ефективності цієї спрощеної системи оподаткування.

Інфляція спричиняє безпосередній вплив на економіку держави та становить не лише макроекономічне явище, а й безпосередній чинник, що впливає на справедливість та ефективність податкового регулювання. У податковому праві формула обчислення податку базується на номінальних грошових величинах — база оподаткування та ставка податку. Проте за умов тривалого або навіть помірного знецінення грошей ця формальна конструкція втрачає

здатність забезпечувати економічну рівність платників і справедливість оподаткування. Податок, розрахований без урахування зміни купівельної спроможності валюти, може бути формально правильним, але фактично несправедливим. Таким чином, інфляційний контекст — це не лише фон, у межах якого застосовуються податкові норми, а необхідна умова для їх правомірного та ефективного тлумачення. Справжня податкова справедливість досягається лише тоді, коли податкове зобов'язання відповідає реальній економічній здатності платника, що передбачає періодичне оновлення фіксованих ставок, показників та пільг відповідно до індексу споживчих цін. Тому індексація — це не лише технічний інструмент, а механізм юридичного відновлення рівноваги між державними інтересами та платоспроможністю платника.

Тому можна твердо стверджувати, що інфляційний контекст — це не лише фон, а необхідна умова для тлумачення та застосування податкового законодавства. Податок, обчислений без урахування зміни купівельної спроможності, може бути формально правильним, але фактично несправедливим. Податок без урахування реальної вартості грошей може втратити свою функцію. Формальна правильність у цьому випадку не гарантує фактичної рівності перед законом, а отже — не відповідає конституційним принципам.

Конституція України гарантує рівність усіх у податкових зобов'язаннях, а отже — податкове право не може бути «сліпим» до змін економічного середовища.

2. Строк сплати податку, податковий період (ст. 31-33 ПКУ)

Строком сплати податку та збору визнається юридично визначений період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку. Це проміжок часу, у межах якого платник податків зобов'язаний виконати свій обов'язок зі

сплати нарахованої суми податку до бюджету або відповідного фонду. Такий строк є не лише технічною частиною податкової конструкції, а важливим інструментом реалізації принципу правової визначеності та фінансової дисципліни. Установлення чітких меж цього строку дозволяє забезпечити своєчасне надходження коштів до державного бюджету та запобігти зловживанням або маніпуляціям з боку як платників, так і контролюючих органів.

Окрім того, строк сплати прямо пов'язаний із настанням юридичних наслідків за його порушення, зокрема застосуванням штрафних санкцій або пені. Тому визначення строку сплати не є суто процедурним актом, а відіграє ключову роль у механізмі реалізації податкових правовідносин. Законодавець повинен забезпечити, щоб строки були достатніми для добровільного виконання обов'язку, але водночас — такими, що не дозволяють безпідставного затягування виконання.

Момент виникнення податкового обов'язку чітко фіксується календарною датою, що дозволяє забезпечити юридичну визначеність і передбачуваність для платників податків і податкових агентів.

Ця дата визначає точку початку строку сплати податку та інших обов'язків платника, зокрема подання декларації, звітності та виконання інших процедурних вимог. Конкретна календарна дата може бути пов'язана з фактом отримання доходу, переходу права власності, здійснення операції чи іншою подією, що передбачена законом.

Визначення моменту виникнення податкового обов'язку календарною датою виконує важливу функцію — знімає будь-які сумніви щодо часу настання податкових зобов'язань, створюючи чіткі правові межі для дій платника та податкових органів.

Календарна дата є юридичним орієнтиром, що дає змогу координувати податкові процеси і забезпечує дисципліну у виконанні податкових зобов'язань.

Строк сплати податку та збору визначається законодавством і може обчислюватися різними часовими інтервалами, залежно від специфіки податку та організації податкового процесу. Це може бути період, виражений роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями чи днями. Іноді строк встановлюється не кількістю часу, а прив'язкою до конкретної події або обставини, що має настати чи відбутися — наприклад, дата отримання доходу, дата завершення звітного періоду або момент здійснення певної операції.

Таке різноманіття форм визначення строків сплати податків дозволяє гнучко враховувати економічні особливості різних видів податків і забезпечувати своєчасне надходження коштів до бюджету. Водночас, чітке встановлення строків є важливою умовою для правової визначеності, що дозволяє платникам планувати свої фінансові зобов'язання та уникати санкцій, пов'язаних із несвоєчасною сплатою.

Відповідно до податкового законодавства, строк сплати податку та збору встановлюється окремо для кожного виду податку й регламентується відповідними нормами ПКУ. Цей строк має чіткий юридичний характер і не підлягає довільній зміні з боку платника податку, податкового агента, їхніх представників або контролюючих органів. Будь-які спроби самостійно змінити встановлений законодавством строк сплати заборонені, за винятком випадків, прямо передбачених нормами ПКУ та здійснених у передбаченому цим кодексом порядку.

Такий підхід забезпечує стабільність та передбачуваність податкових відносин, унеможливлює зловживання і сприяє дотриманню фінансової дисципліни.

Водночас це гарантує рівність усіх платників перед законом і недопущення свавільних відхилень від встановлених правил, що є одним із базових принципів податкового права.

Згідно зі ст. 57 «*Строки сплати податкового зобов'язання*» ПКУ, платник податків має прямий обов'язок самостійно визначити суму свого податкового зобов'язання, відобразити її у податковій декларації та здійснити сплату цієї суми до бюджету. Цей обов'язок сплачується у певний строк, який розраховується відносно граничного терміну подання декларації.

Конкретно, після того як мине останній день граничного строку подання декларації (тобто день, до якого декларація повинна бути подана), платник має 10 календарних днів (чи інший строк) для сплати розрахованої ним суми податку. Цей додатковий період дає час для фактичного перерахування коштів, врегулювання бухгалтерських і фінансових процедур, а також для податкового контролю.

Самостійність платника в цьому процесі означає, що він не чекає окремого розпорядження або рішення податкового органу щодо розміру та часу сплати податку — це його власна відповідальність і право. Таке правило підтримує принцип добровільності та своєчасності виконання податкових обов'язків.

Водночас, ПКУ передбачає винятки з цього загального правила. Наприклад, у випадках, коли сплата податків здійснюється податковим агентом, або встановлено інші строки, відмінні від загального порядку, або ж у разі особливих режимів оподаткування, передбачених законодавством. Такі виключення детально прописані в інших нормах ПКУ, і вони визначаються з урахуванням специфіки окремих податків або категорій платників.

Це положення закріплює важливий принцип — самообчислення і самосплата податкових зобов'язань

платником у встановлений законом строк, що є однією з ключових складових ефективної системи оподаткування.

Зокрема, це випадки:

1) щодо сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів. У такому випадку виплати здійснюються до виплати дивідендів;

2) 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 (напр. оплата праці, застосування РРО, готівковий обіг тощо), такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені у ПКУ та у ст. 297 МКУ, а якщо такі строки не визначено, то — протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування (п. 57.2);

3) коли відповідно до ПКУ контролюючим органом визначено грошове зобов'язання за підставами порушення податкового Закону, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення. Якщо здійснюється процедура оскарження, то 10 днів відраховується від дати узгодження податкового зобов'язання (п. 57.3).

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку — фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені ПКУ.

У разі імпорту, суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації.

Зміна строку сплати податку та збору (ст. 32) здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк.

Формою зміни строку сплати податку:

– відстрочка;

– розстрочка.

Наказом Міндоходів і зборів України від 10.10.2013 № 574 затверджено Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків.

Дія цього Порядку поширюється на платників податків - фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів.

Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) вважається наданим, якщо на підставі заяви платника податків прийнято відповідне рішення органу доходів і зборів та укладено договір про розстрочення (відстрочення).

Для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платник податків звертається до органу доходів і зборів за місцем свого обліку або за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу) з письмовою заявою, в якій зазначаються суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить розстрочити (відстрочити), а також строк розстрочення (відстрочення) та періоди сплати. При цьому окремо зазначаються суми, строк сплати яких ще не настав, а також строк сплати яких вже минув.

До заяви додається економічне обґрунтування, яке складається з:

– переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин;

– аналізу фінансового стану;

– графіка погашення розстрочених (відстрочених) сум;

– розрахунків прогнозних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення.

Визначення сум грошових зобов'язань (податкового боргу), що підлягають розстроченню (відстроченню), здійснюється за даними інформаційної системи, що ведеться органами доходів і зборів.

На суму розстроченого (відстроченого) грошового зобов'язання (податкового боргу) нараховуються проценти за кожний календарний день користування платником розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу). Розмір процентів дорівнює розміру пені, визначеному пунктом 129.4 ПКУ.

Платник податків розраховує суму процентів на розстрочене (відстрочене) грошове зобов'язання (податковий борг) (його частку) самостійно та сплачує її одночасно зі сплатою розстроченої (відстроченої) або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми у строки, визначені у відповідному договорі. Він має право достроково погасити розстрочену (відстрочену) суму грошового зобов'язання (податкового боргу) або її частину разом із сумою нарахованих на цю суму процентів.

Погашення розстрочених (відстрочених) сум та нарахованих на них процентів може здійснюватись як за рахунок наявної сплати, так і за рахунок переплати, внаслідок надмірної сплати платежів до бюджету або виникла внаслідок подання платником податків податкової звітності з показниками зменшення раніше визначених податкових

зобов’язань; або списання, скасування грошових зобов’язань (податкового боргу); або за рахунок сум бюджетного відшкодування.

Для документального оформлення дострокового погашення розстрочених (відстрочених) сум грошового зобов’язання (податкового боргу) платник податків не пізніше третього робочого дня за днем дострокового погашення повинен звернутися до фіскального органу, який укладав з ним договір про розстрочення (відстрочення), із заявою про скорочення строків дії розстрочення (відстрочення) внаслідок дострокового погашення розстрочених (відстрочених) сум грошових зобов’язань (податкового боргу) з обов’язковим визначенням сум та реквізитів документа про дострокове погашення.

Сума нарахованих процентів, не сплачена платником податків у строки, визначені договором про розстрочення (відстрочення) грошового зобов’язання (податкового боргу), визнається сумою податкового боргу платника податків.

Подання заяви про розстрочення (відстрочення) грошових зобов’язань (податкового боргу) не припиняє сплату платником податку грошового зобов’язання (податкового боргу) до дня прийняття рішення про розстрочення (відстрочення).

Строк дії розстрочення (відстрочення) грошового зобов’язання починається з дати, визначеної законом для сплати податку, збору, платежу, які передбачено розстрочити (відстрочити), та закінчується датою, зазначеною у договорі, за винятком випадків дострокового погашення такого грошового зобов’язання.

Строк дії розстрочення (відстрочення) податкового боргу починається з дати прийняття органом доходів і зборів рішення про розстрочення (відстрочення) грошового зобов’язання (податкового боргу) та закінчується датою, зазначеною у договорі про розстрочення (відстрочення)

грошового зобов'язання (податкового боргу), за винятком випадків дострокового погашення такого податкового боргу.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, перелік яких визначено постановою КМУ від 27.12.10 № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин», а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Аналогічно підставою для відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків.

При достроковому погашенні у повному обсязі розстрочених (відстрочених) сум грошових зобов'язань (податкового боргу) та внесенні до договору відповідних змін договір припиняє дію як повністю виконаний. Цей договір може припинити свою дію і за рішенням фіскального органу.

Рішення про розстрочення (відстрочення) скасовується в повному обсязі (за всіма платежами) з одночасним проведенням нарахування процентів за фактичний строк користування розстроченням (відстроченням).

Зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку.

Податковий період (ст. 33)

Податковий період — це визначений законом часовий проміжок, який використовується для систематизації процесу обчислення та сплати певних податків і зборів. Саме цей період виступає базою для формування податкових зобов'язань платника, а також строком, у межах якого необхідно виконати всі податкові процедури: подання декларацій, нарахування податку та його сплату.

У Податковому кодексі України податковий період встановлюється для кожного виду податку окремо, з урахуванням особливостей його адміністрування та економічної логіки. Це може бути місяць, квартал, рік або інший проміжок часу, що регламентує циклічність податкових розрахунків.

Іноді податковий період може складатися з кількох звітних періодів — менших за тривалістю проміжків, протягом яких платник готує і подає проміжні звітні документи або звіти. Звітні періоди дозволяють податковим органам оперативно отримувати інформацію про податкові зобов'язання і контролювати їх виконання в межах більшого податкового періоду.

Наприклад, для податку на додану вартість податковим періодом є календарний місяць, а звітним періодом можуть бути декади або тижні, за якими подаються проміжні звіти або розрахунки. Це дозволяє забезпечити більш гнучке і точне адміністрування податку.

Визначення податкового періоду є важливим з огляду на планування податкової звітності, строки сплати податків, а також правову визначеність відносин між платниками і податковими органами. Чітке встановлення цих періодів сприяє системності і прозорості податкової системи загалом.

Базовий податковий (звітний) період — це основний відрізок часу, який законодавець визначає як мінімальний інтервал для виконання платником податків усіх обов'язкових податкових процедур. Саме за цей період

платник повинен провести розрахунок податкових зобов'язань, підготувати та подати податкову декларацію або відповідний звіт, а також сплатити до бюджету нараховані суми податків та зборів.

Визначення базового податкового періоду має важливе значення, адже саме він виступає часовою рамкою, що структурує податкові правовідносини та дозволяє органам контролю отримувати регулярну інформацію про діяльність платників. Це також гарантує системність у податковому адмініструванні і дає змогу планувати бюджетні надходження.

Зазвичай базовий податковий період співпадає з календарним місяцем або кварталом, залежно від конкретного виду податку, характеру господарської діяльності платника та особливостей податкового законодавства. Наприклад, для податку на додану вартість типовим базовим періодом є календарний місяць, а для податку на прибуток — календарний квартал.

Водночас, ПКУ передбачає винятки, коли контролюючий орган має право або навіть зобов'язаний самостійно визначати суму податкового зобов'язання платника. Це може траплятися, наприклад, у випадках, коли платник не подав декларацію, подав недостовірні дані, або в інших випадках, передбачених законодавством. У таких ситуаціях держава бере на себе функцію визначення податкового зобов'язання для забезпечення надходжень до бюджету і дотримання податкової дисципліни.

Тому базовий податковий період — це ключовий інструмент організації податкового процесу, що поєднує обов'язки платника зі строками звітності та сплати, а також забезпечує контроль та відповідальність за своєчасне виконання податкових зобов'язань.

Податковий період у вигляді календарного року — це один із типових та найтриваліших часових проміжків, що

визначаються Податковим кодексом для обчислення і сплати окремих видів податків (наприклад, податок на нерухоме майно — п. 266.6.1.). Використання календарного року як податкового періоду має важливе значення, адже він охоплює повний звітний період діяльності платника за рік, що дозволяє врахувати всі доходи, витрати, пільги та інші фінансові показники у їхній цілісності.

Цей підхід забезпечує комплексний аналіз і належне розрахування податкових зобов'язань, що особливо актуально для податків на прибуток, земельного податку, податку на доходи фізичних осіб та інших податків, для яких важливо бачити повну картину фінансових результатів діяльності за тривалий проміжок.

Календарний рік як податковий період створює зручні умови для ведення бухгалтерського обліку, подання річної податкової звітності, а також для планування бюджетних надходжень з боку держави. Водночас він є загальноприйнятим і узгоджується із міжнародними стандартами звітності.

Важливо, що, незважаючи на встановлення календарного року як податкового періоду, законодавство може передбачати подання проміжної звітності за менші періоди (місяць, квартал), щоб забезпечити своєчасний контроль і моніторинг податкових зобов'язань протягом року.

Календарне півріччя як податковий період — це проміжок часу тривалістю шість місяців, який використовується для обчислення та сплати окремих видів податків і зборів (наприклад, податок на прибуток — п. 137.4). Цей період охоплює два послідовні календарні квартали, що дозволяє платникам і податковим органам оцінювати фінансові результати діяльності за півріччя.

Використання календарного півріччя у податковому адмініструванні дає змогу зменшити частоту звітування для

певних платників, що може бути зручним для суб'єктів із середнім обсягом операцій або специфікою діяльності. Одночасно цей період достатньо великий, щоб оцінити динаміку доходів і витрат, що забезпечує більш повну картину для розрахунку податкових зобов'язань.

Платники податків зазвичай подають декларації та сплачують податки за підсумками календарного півріччя у строки, визначені законодавством. Це дає їм час для підготовки необхідної документації, проведення бухгалтерських операцій і планування фінансових потоків.

Так само, як і для інших податкових періодів, для календарного півріччя встановлюються чіткі правила щодо подання звітності, сплати податків і можливих коригувань, що забезпечує прозорість і контрольність податкового процесу.

Податковий період, що охоплює календарні три квартали, — це проміжок часу, який складається з трьох послідовних календарних кварталів, тобто загалом дев'ять місяців. Такий податковий період використовується у деяких випадках для обчислення і сплати податків, коли законодавство передбачає більш тривалу звітність, ніж квартальна, але коротшу за річну (наприклад, податок на прибуток — п. 137.4.). Якщо податковий період — це три квартали року (з січня по вересень), платник податків повинен за підсумками цього періоду провести розрахунок податкових зобов'язань, підготувати відповідну декларацію і сплатити суму податку у строки, визначені Податковим кодексом.

Використання такого податкового періоду дозволяє підприємствам планувати фінансові потоки більш гнучко і водночас підтримувати регулярність звітності перед податковими органами.

Податковий період у вигляді календарного кварталу — це три місяці поспіль, які визначаються як один з чотирьох

кварталів календарного року: січень–березень, квітень–червень, липень–вересень, жовтень–грудень. Цей період широко застосовується в податковому законодавстві як стандартний інтервал для обчислення, звітування і сплати багатьох видів податків (наприклад, податок за утворення радіоактивних відходів — п. 250.1.).

Використання календарного кварталу як податкового періоду забезпечує певний баланс між регулярністю податкової звітності та адміністративним навантаженням на платника. Такий період дає змогу систематично контролювати податкові зобов'язання, своєчасно подавати декларації і сплачувати податки, не перевантажуючи платників надто частими звітами.

За підсумками календарного кварталу платник податків зобов'язаний провести всі необхідні розрахунки, підготувати та подати податкову декларацію, а також сплатити нараховані податкові зобов'язання у строки, визначені законодавством. Це дозволяє органам контролю оперативно отримувати інформацію про податкову дисципліну платників і своєчасно реагувати на можливі порушення.

Податковий період календарний місяць — це стандартний часовий проміжок, що охоплює один місяць календарного року, від першого до останнього дня відповідного місяця. Такий податковий період є одним із найбільш поширених у системі податкового адміністрування і використовується для обчислення, звітування та сплати багатьох видів податків і зборів.

Вибір календарного місяця як податкового періоду зумовлений необхідністю регулярного та своєчасного контролю податкових зобов'язань платників. Цей період дозволяє податковим органам оперативно отримувати інформацію про господарську діяльність платника, виявляти можливі порушення та своєчасно реагувати на них.

Для платника податків календарний місяць є часовою межею, за яку він повинен провести облік операцій, розрахувати податкові зобов'язання, подати відповідну декларацію або звіт, а також сплатити нараховані податки у визначений законом строк. Це забезпечує системність та послідовність виконання податкових обов'язків.

Прикладом податку, для якого податковим періодом є календарний місяць, є податок на додану вартість (ПДВ) для більшості платників. Платники ПДВ щомісячно звітують перед податковими органами про суми податку, що підлягають сплаті або відшкодуванню (ст. 202 «Звітні (податкові) періоди» ПКУ).

Таким чином, календарний місяць як податковий період сприяє прозорості податкової системи, підвищує ефективність податкового контролю і забезпечує своєчасне надходження податків до бюджету.

Податковий період календарний день — це найменший можливий податковий період, який застосовується у виключних випадках, коли необхідно негайно зафіксувати податкове зобов'язання або коли податок має бути сплачений у день виникнення події, що спричиняє податковий обов'язок. Наприклад, строки сплати митних платежів — ст. 297 МКУ.

Прикладом використання календарного дня як податкового періоду може бути сплата ЄСВ при виконанні ЦПД — у разі одноразової виплати, яку необхідно відобразити і сплатити в день нарахування; плата за користування надрами у разі одноразових операцій; ПДВ при одноразовому ввезенні товарів на митну територію України — податкове зобов'язання виникає в день події (наприклад, оформлення митної декларації).

Ключовими особливості податкового періоду "календарний день" є:

– використовується в разі разових подій, що спричиняють податковий обов'язок;

– не потребує щомісячного звітування, а лише разового декларування (іноді — без подання декларації, якщо зобов'язання сплачується автоматично);

– вимагає миттєвої або максимально оперативної сплати податку.

3. Податкові пільги

Згідно з п. 17.1.4 «*Права платника податків*» ПКУ платники податків мають право користуватися податковими пільгами у порядку, передбаченому ним. Це право є складовою податкової правосуб'єктності платника і означає, що податкові пільги — це спеціальні норми, що звільняють платника податків від сплати податку повністю або частково (наприклад, звільнення від податку на прибуток, ПДВ, єдиного податку тощо).

Платник не зобов'язаний доводити необхідність такої пільги — достатньо, щоб вона була передбачена законом і правильно застосована. Однак порядок користування пільгою чітко регламентується — можуть бути вимоги щодо подання окремих документів, заяв, обґрунтувань або реєстрації в окремому реєстрі пільг (наприклад, з ПДВ). Пільга з ПДВ для освітніх послуг — закріплена в підрозділі 2 розділу XX ПКУ. Для її застосування заклад має мати відповідну ліцензію. Також звільнення від податку на нерухомість має місце для інвалідів I групи — для цього необхідно подати заяву до податкового органу з копіями підтвердних документів.

Податкова пільга — це юридичний інструмент, який передбачає зменшення або звільнення платника податків від обов'язку сплачувати податки або збори повністю чи частково. Вона ґрунтується на нормах податкового законодавства і надається не автоматично, а за умови дотримання визначених законодавством критеріїв. Пільга є

правом, а не обов’язком платника, тому вона застосовується лише тоді, коли для цього є законні підстави. Суть пільги полягає в тому, що держава свідомо обмежує обсяг своїх доходів, щоб досягти певної мети — соціальної, економічної або політичної. Податкова пільга може бути встановлена як на постійній основі, так і тимчасово — на певний період. Її застосування потребує правової визначеності, що означає чітке закріплення умов і порядку її використання в нормативному акті. Якщо такі умови не виконуються або відсутні належні документи, податковий орган має право відмовити у визнанні права на пільгу. Тобто пільга — це не лише засіб зниження податкового навантаження, а й прояв взаємної довіри між платником і державою, що реалізується через прозорий механізм у межах закону.

Підстава податкових пільг — це п. 30.1 ст. 30 «*Податкові пільги*» ПКУ, який визначає підстави податкових пільг. Згідно з цим пунктом: "Податковими пільгами є передбачене цим Кодексом звільнення платника податку від обов’язку нараховувати та сплачувати податок та/або збір, або сплачувати його у меншому розмірі."

Це означає, що єдина легітимна підстава для надання податкової пільги — норма самого ПКУ, яка прямо передбачає таке звільнення або зниження податкового зобов’язання. Будь-які інші документи (листи, інструкції, договори тощо), які не мають сили закону, не можуть встановлювати податкові пільги. Це забезпечує правову визначеність і однакове застосування норм податкового законодавства для всіх платників.

Зокрема, п. 30.2 ПКУ зазначає, що такими підставами для надання податкових пільг є

– особливості, що характеризують певну групу платників податків (наприклад, як таку групу можна розглядати учасників бойових дій, осіб, які постраждали

внаслідок Чорнобильської катастрофи, підприємства інвалідів тощо),

– вид діяльності платника (наприклад, структура діяльності підприємств сільського та лісового господарства, а також рибальства, які мали до 01.01.17 право перейти на спецрежим з ПДВ, згідно зіст. 209 «*Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства*» ПКУ, яка втратила чинність з 01.01.2017 року — відповідно до пп. 4 п. 2 розд. XIXПКУ, згідно із ЗУ№ 909-VIII від 24.12.2015),

– об'єкт оподаткування (*наприклад, відповідно доп.п. 165.1.14 ПКУ аліменти як вид доходів не включаються до об'єкту ПДФО*).

– характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (наприклад, згідно з п. 33 підр. 4 розд. XXПКУ, тимчасово, на період проведення антитерористичної операції, не проводяться, починаючи з 01.01.15, коригування (збільшення фінрезультату), установлені у п. 140.5.9 ПКУ, на суми грошових коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту тощо, перераховані (передані) утвореним відповідно до законів України, зазначеним у цьому пункті ПКУ військовим формуванням).

ПКУ, надаючи податкові пільги, у якості їх (пільгових) суб'єктів виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб. Тобто виділяє певну однорідну групу платників податків, що характеризуються конкретною ознакою, на підставі якої формується пільговий податковий режим. Усі інші платники податків визначають об'єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму додатків у повному обсязі згідно з встановленими законодавством загальними правилами.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Він не може

відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено ПКУ. Для відмови від пільги платник подає відповідне повідомлення до податкової інспекції, оскільки пільги — це не обов'язок, а право. Проте, податкові пільги щодо ПДВ використовуються суб'єктом господарювання в обов'язковому порядку, а відмовитися платник ПДВ може виключно від «вугільної» пільги — згідно з п. 45 підр. 2 розд. XX ПКУ.

Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

Податкова пільга надається шляхом:

– податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору (наприклад, надання податкової знижки до річного доходу фізособи на суму здійснених витрат, у випадках, описаних уст. 166 ПКУ);

– зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору (наприклад, надання податкової соціальної пільги при сплаті податку на доходи фізичних осіб п. 169.1.1.);

– встановлення зниженої ставки податку та збору (наприклад, відповідно до абзацу «в» п. 193.1 ПКУ, передбачено знижену ставку ПДВ у розмірі 7 % на операції з постачання лікарських засобів та інших медичних виробів);

– звільнення від сплати податку та збору (наприклад, звільнення від сплати земельного податку відповідно до статей 281 і 282 ПКУ).

Податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції (Закон від 11.01.01 № 2210-III «Про захист економічної конкуренції»). Вони установлюються виключно ПКУ, рішеннями ВРАРК та

органів місцевого самоврядування. Указані органи свої рішення про податкові пільги також приймають у відповідності до ПКУ.

Відповідно до п. 12.3.7 ПКУ не дозволяється сільським, селищним, міським радам установлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків і зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків і зборів.

При встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ПКУ).

Суми податку та збору, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, обліковуються таким платником податків. При цьому вони зобов'язані надавати контролюючим органам інформацію про суми грошових коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням таких пільг. Інформація та облік зазначених коштів ведеться в порядку, визначеному КМУ — Постанова від 27.12.10 № 1233 «Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг». Звіт подається суб'єктом господарювання за три, шість, дев'ять і дванадцять календарних місяців за місцем його реєстрації протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового періоду. У разі коли суб'єкт господарювання пільгами не користується, звіт не подається.

Податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об'єктами обкладення ПДВ і відповідно до ПКУ та міжнародних ратифікованих договорів України,звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою, а також тих, до яких застосовані спеціальні режими оподаткування в галузі сільського господарства.

Суми податків та зборів, не сплачені суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, розраховуються самим суб'єктом у зазначеному вище Порядку-1233.

Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 % річних облікової ставки НБУ. Для цього вони складають зведену інформацію про суми податкових пільг платників та визначають втрати доходів бюджету внаслідок застосування ними податкових пільг.

Операції, які не є податковими пільгами.

Не належить до надання пільги виведення з-під об'єкта оподаткування окремих операцій, майна, обсягів використаних ресурсів тощо. У цьому аспекті відзначимо ПДВ. Наприклад, не вважаються пільговими операції, що не є об'єктом обкладення ПДВ згідно зіст.196 ПКУ. Так, уп.8 постанови № 1233указується, що податкові пільги визнаються тільки за тими постачаннями, які є об'єктом обкладення ПДВ.

Тобто, здійснення необ'єктних для ПДВ операцій не вважається використанням податкової пільги, а отже, необхідність у поданні звіту з пільг у такому разі відсутня.

Це підтверджують і податківці (лист ГУ ДФС у м. Києві від 18.09.2015 р. № 14408/10/26-15-15-01-09).

Також не вважаються податковою пільгою операції, що не є об'єктом оподаткування, наприклад, податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (пп. 266.2.2

ПКУ). Так, до цього пп. ПКУ потрапляють, зокрема, об'єкти нежитлової нерухомості, у т.ч. їх частини, що використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, які проводять свою діяльність у малих архітектурних формах та на ринках, а також будівлі промисловості тощо.

Також, таким прикладом є платники єдиного податку, які використовують земельні ділянки, що перебувають у їх власності або постійному користуванні, для здійснення підприємницької діяльності не є платниками земельного податку (пп. 4 п. 297.1 ПКУ). Тому вони за такі ділянки земельний податок не сплачують і, відповідно, звітність про пільги не подають

Водночас якщо йдеться про виведення зі складу платників окремої категорії осіб (у загальному випадку, що потрапляє до складу платників), то в такому разі має місце пільга. Наприклад, у разі надання пільги, що звільняє від сплати земельного податку окрему категорію юросіб, перелічених уп. 282.1 ПКУ. Не може вважатися пільгою, звільнення від оподаткування перехідних операції, наприклад, перенесення від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток за підсумками року (пп. 140.4.2 ПКУ). Також таким прикладом є (1) невключення до складу доходу платника ЄП суми грошових коштів, що надійшли у оплату товарів, реалізованих у період використання ним загального режиму сплати податків і зборів, установлених ПКУ, вартість яких була включена до доходу ЮО при обчисленні податку на прибуток, або (2) загальний оподатковуваний дохід платника єдиного податку 1-3 груп (п.п. 6 п. 292.11 ПКУ). Адже в цьому випадку має місце не пільга, а уникнення подвійного оподаткування (ч. 2 ст. 17 ГКУ).Не податковою пільгою використання декількох ставок податків (п. 26.2 ПКУ). Наприклад, акцизний податок,

екологічний тощо. Проте, ставка 7 % ПДВ — пільга, оскільки є основна 20 % ставка.

Для орієнтування у тому, що є податковою пільгою, призначений Довідник податкових пільг. Він регулярно (як правило, щокварталу) оновлюється і доводиться до відома платників податків листами ДФСУ. При цьому у Довіднику ураховано не усі податкові пільги. Проте, факт відсутності пільги в Довіднику жодним чином не впливає на право її використання, оскільки цей документ виконує тільки інформативні функції.

Податкові пільги підтверджуються документами, наприклад первинними, зокрема, експортна пільга з ПДВ. Застосування до цієї операції ставку 0 % підтверджується тільки законом і первинними документами.

Проте деякі умови надання податкової пільги можуть бути прописані у спеціальних нормах ПКУ. Наприклад: при здійсненні благодійних постачань товарів з метою застосування пільги з ПДВ п. 197.1.15 ПКУ приписує здійснювати їх маркування.

4. Трансфертне ціноутворення

Для забезпечення прозорості податкового законодавства та ефективного податкового контролю особливо важливо встановити адекватність ціноутворення у ринкових умовах. Це означає, що ціни, за якими здійснюються господарські операції між суб'єктами, зокрема пов'язаними особами, повинні відповідати рівню, який склався б за звичайних ринкових умов із незалежними контрагентами. Такий підхід запобігає маніпуляціям із цінами, що можуть призвести до ухилення від оподаткування або штучного заниження/завищення податкової бази.

Відсутність адекватного ціноутворення ускладнює контроль за справедливістю оподаткування, оскільки держава не може достовірно оцінити реальний розмір доходів і,

відповідно, правильність нарахування податків. У зв'язку з цим законодавство передбачає методи трансфертного ціноутворення, які дозволяють оцінювати операції між пов'язаними особами за принципом «витягнутої руки» (arm's length principle) — тобто так, як якщо б ці операції відбувалися між незалежними учасниками ринку.

Установлення адекватності ціноутворення підвищує довіру до системи оподаткування, мінімізує ризики зловживань, забезпечує рівні умови для всіх платників і сприяє прозорості податкових відносин.

Адекватне ціноутворення особливо актуальне саме під час здійснення господарських операцій між так званими пов'язаними особами. Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ), пов'язані особи — це юридичні або фізичні особи, які перебувають у таких взаємовідносинах, що одна сторона може прямо або опосередковано контролювати або істотно впливати на іншу. Такий зв'язок створює передумови для маніпулювання цінами на товари, послуги чи роботи з метою зниження податкових зобов'язань.

У такій ситуації сторони можуть свідомо встановлювати ціни, що не відповідають ринковим умовам, наприклад, штучно завищувати витрати або занижувати доходи, щоб мінімізувати податкові платежі. Це є формою ухилення від оподаткування, що завдає шкоди державному бюджету та порушує принципи рівності і справедливості оподаткування.

З метою запобігання таким зловживанням, законодавство встановлює вимоги щодо трансфертного ціноутворення, які зобов'язують пов'язані особи вести операції за принципом «витягнутої руки» — тобто за цінами, які б застосовувалися між незалежними контрагентами в аналогічних умовах. Контроль за адекватністю ціноутворення у господарських операціях між пов'язаними особами є одним із ключових інструментів податкового контролю, що

спрямований на забезпечення прозорості, справедливості та законності оподаткування.

Сучасний глобалізований бізнес дедалі частіше функціонує через **мережі юридичних осіб у різних юрисдикціях**, які, хоч формально і незалежні одна від одної, насправді **координуються з єдиного центру управління**. Це може бути материнська компанія, головний офіс транснаціональної корпорації або навіть неформальний центр ухвалення рішень. У такому випадку говоримо про **фактичну єдність економічних інтересів**, яка формує **пов'язаність осіб** у розумінні Податкового кодексу України.

ПКУ у цьому контексті чітко враховує економічну реальність, а не лише формально-юридичні зв'язки. Тому при визначенні пов'язаних осіб враховується, зокрема:

– наявність контролю над господарською діяльністю;

– значний вплив однієї особи на рішення іншої (наприклад, через володіння корпоративними правами, участь у виконавчих органах тощо);

– синхронізовані операції, які мають спільну мету чи є частиною єдиного бізнес-процесу.

Така ситуація створює ризик трансфертного заниження прибутку в юрисдикціях із високими податками на користь перенаправлення доходів у країни з пільговим або взагалі відсутнім оподаткуванням (офшори). Транснаціональний характер бізнесу прямо обумовлює потребу в міжнародній координації податкової політики та в удосконаленні національного податкового контролю для запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутків з-під оподаткування. Саме тому:

– законодавство України (і міжнародне податкове право загалом) встановлює механізми контролю за трансфертним ціноутворенням;

– суб'єкти, які ведуть зовнішньоекономічні операції з пов'язаними особами-нерезидентами, зобов'язані

документально підтверджувати ринковий характер умов таких операцій;

– у разі невідповідності умов принципу «витягнутої руки», контролюючі органи мають право коригувати фінансові результати та донараховувати податкові зобов'язання.

У зв'язку з ризиком зловживань у транснаціональних операціях, багато країн запровадили спеціальний правовий режим ціноутворення для операцій між пов'язаними особами. Йдеться про так зване трансфертне ціноутворення (Transfer Pricing) — механізм, який зобов'язує компанії встановлювати ціни у контрольованих операціях таким чином, ніби вони мали справу з незалежними контрагентами.

В українському законодавстві «трансфертне ціноутворення» (ТЦУ) з'явилося порівняно нещодавно — із 1 вересня 2013 року, коли були внесені відповідні зміни до Податкового кодексу України (ПКУ). Проте у світовій практиці цей правовий інструмент давно усталений і є невід'ємною частиною міжнародного податкового регулювання.

Історично ідея контролю за цінами між пов'язаними особами виникла ще у середині XX століття, коли великі транснаціональні корпорації почали активно переміщати прибуток між країнами з різними податковими режимами.

Так, «Керівні принципи трансферного ціноутворення для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій» є основним науково-практичним документом для регулювання питань трансферного ціноутворення у світі. Ці основи, принципи розроблені організацією економічного співробітництва та розвитку (далі — ОЕСР, англ. Organisationfor Economic Cooperationand Development), яка була створена 1948 році для координації проектів економічної реконструкції Європи в рамках плану Маршалла.

Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку корпораціями спровокував активний пошук окремими державами шляхів урегулювання цього питання всередині національних юрисдикцій (піонером у такому регулюванні стали США).

Трансфертне ціноутворення, як порядок визначення справедливих цін (для податків — звичайних), розроблене з метою уникнути ухилення від оподаткування між сторонами транснаціональних корпорацій або промислово-фінансових груп — пов'язаних сторін. Таке ухилення можливе, наприклад, при використанні різних рівнів та методів оподаткування у різних країнах. Зокрема, це відбувається, наприклад, за допомогою перенесення податкового навантаження на пільгові групи осіб, наприклад у межах Україні — на платників єдиного чи фіксованих податків, а у міжнародних відносинах на офшорні юрисдикції. Таке перенесення можливе у результаті маніпуляції з ціноутворенням внутрішніх угод чи значним подрібленням бізнесу з метою економії на податкових відрахуваннях. Тому для уникнення можливого уникнення оподаткування, а відтак і виникнення неминучих податкових спорів і розроблені та використовуються багатьма країнами правила визначення звичайних цін з метою оподаткування контрольованих операцій. Разом з цим, потрібно відмітити, що для можливого найбільш якісного застосування зазначених правил використовується значна кількість юридично не обов'язкових, а допоміжних документів. Наприклад, рекомендації укладення договорів з уповноваженими контролюючими органами, рекомендації розроблення законодавства з трансфертного ціноутворення тощо. Після підписання договорів про утворення спільного з ЄС спільного економічного простору Україна буде імплементувати у національне законодавство у т.ч. і європейські стандарти трансфертного ціноутворення.

Правила ОЕСР передбачають поширення його положень на міжнародні (зовнішньоекономічні) угоди, тобто регламентує податкові аспекти трансфертного ціноутворення у контексті міжнародного податкового права. Національне законодавство багатьох країн так чи інакше дотримується положень цього документа. Окрім правових актів ОЕСР, питання трансфертного ціноутворення регулюється документами інших міжнародних організацій, зокрема, ООН і Комісією ЄС. Основним нормативним актом, що регламентує порядок оподаткування при здійсненні міжнародних угод, є податкова угода.

Правило витягнутої руки сформульоване у Правилах ОЕСР — це принцип оподаткування взаємозалежних компаній. Відповідно до правила витягнутої руки, розрахунок податкових зобов'язань робиться виходячи з ринкових цін по угодах, між взаємозалежними платниками податків, нібито компанії є незалежні (знаходилися «на відстані витягнутої руки»). У цілому, основна ідея принципу витягнутої руки — це спроба зіставити операції (неконтрольовані і контрольовані) з точки зору податкових вигод, переваг (або недоліків), які вони створюють.

Цей принцип прийнятий як спосіб захисту держави в отриманні податків.

Принцип витягнутої руки при застосуванні на практиці зазвичай призводить до діапазону довжини руки (тобто, діапазон прийнятних/порівнянних цін), а не єдина ціна для контрольованої угоди.

У 2012 році правила регулювання трансфертного ціноутворення запроваджені у Казахстані. А у Індії та Китаї режим регулювання трансфертного ціноутворення місить найжорсткіші правила і, при цьому, ці країни демонструють стійкі тенденції економічного зростання. Зокрема, середній щорічний приріст ВВП за останні 10 років – понад 10 % у Індії та 7 % у Китаї. Ці країни регулярно збільшують обсяги

торгівлі та нагромадження капіталу, що підтверджує, що існування таких правил не гальмує розвиток країн та не є перешкодою для її зовнішньоторговельних відносин.

07.08.2013 був опублікований Закон «Про внесення змін до податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення»; након набув чинності з 01.09.2013.

Юридична природа унесених до ПКУ змін полягає у запровадженні – контролю за обґрунтованістю ціни під час здійснення операцій з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками *податків з пов'язаними особами*. Тобто, запроваджено новий вид податкового контролю за визначенням цін у передбачених законом контрольованих операціях, який здійснюється шляхом їх моніторингу та проведення перевірок. На запровадження нового виду податкового контролю указує припис ч. 3 пп. 75.1.2 ПКУ про те, що не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу «витягнутої руки».

Відповідно до указаного Закону та змін унесених з 01.01.17 Законом від 21.12.16 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» під трансфертним ціноутворенням розуміється система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних статтею 39 ПКУ — контрольованими.

Відповідно правилам ОЕСР трансферною є ціна між пов'язаними сторонами угод, яка відрізняється від ринкової з урахуванням рівня цін між незалежними незацікавленими сторонами, як у межах однієї країни, так і у сфері ЗЕД.

Засадами визначення *контрольованими операцій*, для цілей нарахування податку на прибуток (п. 39.2.1), — є такі господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт податку на прибуток, а саме:

– господарські операції, що здійснюються з нерезами, у т. ч. у випадках, якщо в ланцюгу господарських операцій між платником і його пов'язаною особою – нерезом є непов'язані особи за відповідними критеріями, визначених у пп. 39.2.1.5 ПКУ;

– зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до п. 39.2.1.2 ПКУ, або які є резидентами цих держав;

– господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у т.ч. з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджується КМУ.

Кваліфікуючою ознакою контрольованих операції є наявність контрагентів господарської операції — пов'язаних осіб. Коло *пов'язаних осіб*, визначене ПКУ і — достатньо широке, і визначене у пп. 14.1.159, як — юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням таких критеріїв:

а) для юридичних осіб:

– одна юридична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше %;

– одна і та сама юр- або фіз.- особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 20 і більше %;

– тощо;

б) для фізичної особи та юридичної особи:

– фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше %;

– фізична особа має право призначати (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або призначати (обирати) не менш як 50 % складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

– тощо.

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням — це передбачене ПКУ коригування ПЗ платника податків до рівня розрахованих ПЗ за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції умовам зіставних операцій, передбачених ПКУ, сторони яких не є пов'язаними особами.

Зіставними — контрольовані з неконтрольованими є операції (п. 39.2.1.1), якщо:

– немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення;

– такі відмінності можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на порівняння.

Під час визначення зіставності операцій аналізуються багато елементів контрольованої та зіставних операцій (пп. 39.2.2.2.):характеристика товарів (робіт, послуг), які є предметом операції, функції, які виконуються сторонами

операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод тощо.

Неконтрольовані операції — це операції, якщо нерезидентом, організаційно-правова форма якого включена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до п. «г» пп. 39.2.1.1, у звітному році сплачувався податок на прибуток (корпоративний податок) та господарські операції платника податків з ним здійснювались за відсутності критеріїв пп. «а»-«в» цього пп. 39.2.1.1.

Пп. 39.2.1.7 ПКУ передбачено *вартісні критерії*, за умови досягнення яких у звітному році операції визнаються *контрольованими*: (1) обсяг річного доходу платника податків — 150 млн. грн. та (2) обсяг операцій платника з одним контрагентом — 10 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік. При цьому господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються зазначені умови.

Звіт про контрольовані операції подається до 1 жовтня року, наступного за звітним.

Неконтрольовані операції

Це будь-які господарські операції, не передбачені підпунктами 39.2.1.1, 39.2.1.2 і 39.2.1.5 ПКУ, що здійснюються між непов'язаними особами (пп. 39.2.1.6.).

Відповідно до пп. 39.2.1.8. ПКУ умови господарської операції визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки»:

– якщо ціни на товари підлягають державному регулюванню. Щодо встановлення цін мінімальних, максимальних чи індикативних, то особливістю принципу «витягнутої руки» є, зокрема ціна — яка не може бути меншою за мінімальну або індикативну ціну та більшою за максимальну;

– якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки;

– у разі проведення аукціону (публічних торгів) і обов'язковість проведення якого визначена законом;

– якщо продаж (відчуження) заставних товарів здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством.

Оскільки при визначенні ціни контрольованої операції застосовуються умови зіставної операції, то *під час визначення зіставності*

– комерційних та/або фінансових умов зіставних операцій з умовами контрольованої операції також можуть враховуватися ризики сторін операції, пов'язані з провадженням господарської діяльності, що впливають на умови операції, зокрема ризики цієї операції (пп. 39.2.2.5);

– характеристики ринків товарів, з урахуванням географічних факторів, попиту, державного регулювання тощо (пп. 39.2.2.6).

Пп. 39.3.1 установлює методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за одним із таких методів:

– *порівняльної неконтрольованої ціни* — базується на порівнянні ціни, застосованої під час контрольованої операції, з ціною (діапазоном цін) у співставній (співставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях);

– *ціни перепродажу* — складається з порівняння результату перепродажу, який покупець товару у контрольованій операції отримує від перепродажу товару у неконтрольованій операції, з результатом перепродажу, який отримується у співставній неконтрольованій операції купівлі та операціях перепродажу;

– *«витрати плюс»* — складається з порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з

надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у співставній неконтрольованій операції;

– *чистого прибутку* — полягає у порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неконтрольованій операції;

– *розподілення прибутку* — складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у співставній неконтрольованій операції. Розподілення прибутку (за весь період, що аналізується) між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі результатів оцінки їх вкладу в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних (пп. 39.3.7.4)

ПКУ передбачено право платника податку визначити відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за сукупністю декількох контрольованих операцій із однією особою, поєднаних за принципом групування. Цей принцип визначено у пп. 39.3.8 ПКУ, який полягає у можливості об'єднання операцій для застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку та розподілення прибутку (насамперед, для розрахунку показників рентабельності) у разі, якщо такі операції є тісно взаємопов'язаними чи є продовженням одна одної або мають безперервний чи регулярний характер.

До таких операцій, зокрема, можуть належати: придбання (продаж) товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами, зокрема, операції за якими здійснюються протягом усього звітного (податкового) періоду;

передача (отримання) прав на використання різних нематеріальних активів, пов'язаних і з одним товаром (послугою);

придбання (продаж) серії тісно-пов'язаних продуктів (продуктової групи) та/або послуг;

придбання (продаж) різних товарів (робіт, послуг) за умови, що один товар (робота, послуга) або одна група товарів (робіт, послуг) створює попит на інший товар (роботу, послугу) або групу товарів (робіт, послуг).

Найбільш доцільним методом трансфертного ціноутворення є метод, з урахуванням таких критеріїв встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»: можливості проведення функціонального аналізу контрольованої операції; наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу; ступеня порівнюваності між контрольованими і неконтрольованими операціями.

Указані методи, як правило установлюють діапазон трансфертних цін, тому що методи трансфертного ціноутворення — це спроба зіставити (для узгодження умов їх формування) ціни та умови між незалежними сторонами. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) затверджується КМУ; зокрема, це постанова КМУ від 4.06.15 № 381 «*Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін(рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення*».

Застосування для цілей оподаткування *медіани діапазону цін — рентабельності — орієнтовна середня величина діапазону* (тільки для трансфертного ціноутворення) здійснюється за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Вибір показника рентабельності (39.3.2.4) може здійснюватися з урахуванням факторів розподілу функцій,

ризиків, активів сторін, економічної обґрунтованості обраного показника рентабельності.

Під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій (39.3.2.5) можуть бути використані фінансові показники, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»:

а) валова рентабельність, що визначається як відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, ПДВ, інших податків та зборів;

б) валова рентабельність собівартості, що визначається як відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг);

в) чиста рентабельність, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів;

г) чиста рентабельність витрат, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов’язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

ґ) рентабельність операційних витрат, що визначається як відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов’язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

д) рентабельність активів, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано

використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності;

е) рентабельність капіталу, що визначається як відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

Для визначення діапазону цін (рентабельності) використовується вибірка цін (*фінансових показників*) зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Кожному значенню вибірки починаючи з мінімального присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить 2 і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції. Діапазон цін (рентабельності) складають значення вибірки цін (фінансових показників) зіставних операцій між нижнім та верхнім квартилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квартиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності).

Кварти́лі — це набір кванти́лів для p=0,25; 0,5; 0,75. Їхніми оцінками (кварти́лями емпіричного розподілу) є величини, що ділять вибірку даних на чотири групи, що містять (по можливості) однакові кількості спостережень. Кванти́ль у математичній статистиці — це значення, яке задана випадкова величина не перевищує з фіксованою ймовірністю.

Інформація про зіставних ЮО для розрахунку зазначених вище фінансових показників використовується у разі одночасного дотримання таких умов:

1) якщо зіставна ЮО проводить діяльність, зіставну із діяльністю платника податків у межах контрольованої

операції, та виконує зіставні функції, пов'язані з такою діяльністю. Зіставлення діяльності визначається з урахуванням видів економічної діяльності — КВЕД ДК 009:2010, а також міжнародними класифікаторами;

2) якщо зіставна ЮО не має збитків за даними бухгалтерської (фінансової) звітності більш ніж в одному звітному періоді у періодах, які використовуються для розрахунку відповідних фінансових показників;
3) якщо зіставна ЮО не володіє прямо та/або опосередковано корпоративними правами іншої ЮО з часткою такої участі більше 20 % або не має як учасника ЮО з часткою прямої (опосередкованої) участі більше 20 %.

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є *календарний рік*. Для цього платники податків, що здійснюють контрольовані операції, повинні вести та зберігати документацію щодо трансфертного ціноутворення.

Якщо трансфертні ціни, які використовуються платником податку — знаходяться в діапазоні довжини руки, коригування не потрібно.

Якщо трансфертні ціни, які використовуються платником податку перебувають за межами діапазону цін, визначених податковим органом**,** платник податків повинен мати можливість пояснити відмінності.

Документація з трансфертного ціноутворення (пп. 39.4.6) — це сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі, яка повинна містити інформацію про пов'язаних осіб, опис операції та умови її здійснення, опис товарів, умови та строки здійснення розрахунків за операцією, чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни, тощо.

Податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій (далі - перевірка контрольованих операцій).

Під час моніторингу фіскальні органи мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків. У разі якщо контролюючий орган виявив факти проведення платником податків контрольованих операцій, звіт про які не подано, він надсилає повідомлення про виявлені контрольовані операції центральному органу фіскальної служби України. Після цього проводиться податкова перевірка.

У разі коли за результатами перевірки відповідності умов контрольованих операцій з пов'язаними особами-резидентами принципу «витягнутої руки» контролюючим органом встановлено відхилення від умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», та проведено донарахування податкових зобов'язань або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності, або якщо платник податків провів самостійне коригування, інша сторона контрольованої операції — пов'язана особа має право на коригування своїх податкових зобов'язань виходячи з умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», визначених такою перевіркою або самостійно таким платником податку. Таке коригування — визначається *пропорційним коригуванням:* донарахування податкових зобов'язань або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування, інших показників податкової звітності.

Під час проведення пропорційного коригування первинні документи та регістри бухгалтерського обліку не коригуються.

Великий платник податків має право звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із заявою про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях.

Узгодження цін у контрольованих операціях є процедурою між великим платником (платниками) податків та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, під час якої узгоджуються критерії для визначення умов, що відповідають принципу «витягнутої руки», для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору.

За результатами попереднього узгодження ціну контрольованих операціях укладається відповідний договір, який має односторонній характер.

Договір, укладений за результатами взаємного узгодження за участі державного органу, уповноваженого справляти податки і збори у державі, яка є стороною контрольованої зовнішньоекономічної операції (за умови наявності міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною і такою державою), має двосторонній характер. У разі залучення до процедури узгодження цін двох і більше державних органів, уповноважених справляти податки і збори в державах, які є сторонами контрольованої зовнішньоекономічної операції — то договір має багатосторонній характер.

Порядок попереднього узгодження цін у контрольованих операціях затверджується Кабміном.

Таким чином, визначальними елементами правил трансфертного ціноутворення є контрагенти (нерезиденти), контрольовані операції, методи визначення трансфертної

ціни, порядок складання звітності, подання документації для податкового контролю, податковий контроль за визначенням цін у контрольованих операціях та – порядок узгодження цін у контрольованих операціях.

Податковий закон передбачає відповідальність за порушення, пов'язані із податковою звітністю з трансфертного ціноутворення. Штрафні санкції з 01.01.17 прив'язані до розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року. При цьому у разі застосування після 01.01.2017 штрафних санкцій щодо податкової звітності за 2015 та 2016 роки буде використовуватись прожитковий мінімум для працездатної особи, встановлений відповідно станом на 1.91.15 та 01.01.16.

Зокрема, п. 120.3 ПКУ установлює штрафні санкції у разі неподання податкової звітності:

– з 01.01.17 неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), тягне за собою накладення штрафу, що дорівнює 5 розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день їх неподання; ПКУ у цьому випадку не обмежено верхню межу суми штрафу (фінансової санкції) і передбачає можливість повторних санкція, якщо після уже застосованих звіт так і не подано;

– ПКУ передбачає більш м'яку відповідальність за порушення у випадку, коли платник самостійно до початку перевірки контролюючим органом виявив факт несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та несвоєчасне

декларування операцій у раніше поданому звіті та подав звіт (уточнюючий звіт) — п. 120.4 ПКУ;

– п. 50.1 ПКУ передбачено, що у разі подання платником уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до ст. 39 ПКУ, за умови подання уточнюючого розрахунку у строк не пізніше 1 травня року, наступного за звітним, штраф у розмірі трьох відсотків від суми заниження податкового зобов'язання не застосовується.

Підстави для проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», визначені п. 39.5.2.1 ПКУ. Така перевірка може бути проведена контролюючим органом у разі надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення відповідно до п. 39.4.4 ПКУ або у разі неподання платником податків чи подання з порушенням вимог п. 39.4 ПКУ звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду відповідно до пп. 140.5.1 та 140.5.2 коригується у контрольованих операціях за результатами податкового (звітного) року. У цих нормах використовується використовуються не термін «звичайні ціни», а ціни, визначені за принципом «витягнутої руки».

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Податкові пільги — право чи обов'язок.
2. Підстави для надання податкових пільг.
3. Суб'єкти податкових пільг. Початок їх застосування. Невикористані податкові пільги.
4. Форми надання податкових пільг.
5. Розрахунок розміру податкової пільги. Підтвердження.
6. Податкові пільги, використані не за призначенням.

7. Операції, які не є податковими пільгами.
8. Довідник податкових пільг.
9. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків.
10. Строк сплати податку та збору.
11. Зміна строку сплати податку та збору. Розстрочення та відстрочення. Підстави.
12. Погашення розстрочених (відстрочених) сум.
13. Строк дії розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання.
14. Податковий період. Базовий податковий (звітний) період.
15. Правило витягнутої руки та оподаткування взаємозалежних компаній.
16. Самовільний перерозподіл оподаткованого прибутку і трансфертне ціноутворення.
17. Мета трансфертного ціноутворення.
18. Зіставні господарські операції та юридичні особи.
19. Контрольовані операції.
20. Неконтрольовані операції
21. Податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій.
22. Визначальні елементи правил трансфертного ціноутворення.

Глава 5.
Адміністрування податків

ПЛАН

1. Загальні положення адміністрування податків.
2. Податкова звітність (статті 46-51).
3. Податкові консультації (статті 52-53).
4. Визначення грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів (статті 54-60).
5. Податковий контроль (статті 61-62).
6. Облік платників податків (статті 63-70).
7. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.
8. Податкові перевірки.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Загальні положення адміністрування податків

Адміністрування податків — це цілеспрямована управлінська діяльність державних уповноважених органів та їх посадових осіб. Вона спрямована на реалізацію ефективної бюджетної та податкової політики. Ця політика включає не тільки процеси організації застосування норм закону про податки, здійснення контролю за його дотриманням, але і процедури встановлення оптимальних методів їх здійснення, які націлені на мінімізацію бюджетних витрат при одночасному збільшенні бюджетних доходів. Збільшення доходів, можливо, зокрема, за рахунок підвищення обізнаності платників податків у податковому законі.

Порядок адміністрування податків та зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи визначені у

гл. 1 «Загальні положення» розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПКУ (ст. 40).

Якщо іншими розділами ПКУ або законами з питань митної справи визначається спеціальний порядок адміністрування окремих податків, то використовуються ці правила, — визначені у цих інших розділах або у законі з питань митної справи.

Адміністрування податків — забезпечує

– сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин,

– організовують ідентифікацію та облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування,

– сервісне обслуговування платників податків,

– організацію та контроль за сплатою податків, відповідно до порядку, встановленого законом.

Механізм, за допомогою якого здійснюється адміністрування податків включає в себе цілі, функції, принципи, методи управління процесом справляння податків і зборів. Указаний механізм діє у системі адміністрування — яка є складовою частиною податкової системи держави, яка, у свою чергу є внутрішньо упорядкованою структурою елементів, які становить цілісну сукупність організаційних засад, норм та правил, які є обов'язковими для податкової процедури. Податкова система уключає також сукупність способів дії — податковий метод.

Структурні елементи системи адміністрування податків.

1. Загальні засади взаємовідносин з платником податків
2. Податкова звітність.
3. Податкові консультації.

4. Визначення грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів.
5. Податковий контроль.
6. Облік платників податків.
7. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.
8. Перевірки.
9. Погашення податкового боргу платників податків.
10. Застосування міжнародних договорів та запити компетентних органів іноземних держав.
11. Відповідальність за порушення податкового закону.

Взаємовідносин контролюючих органів з платником податків

Адміністрування здійснюють контролюючі органи, управління якими здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи.

Таким центральним органом виконавчої влади є Державна податкова служба України (ДПСУ), яка здійснює управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння податків. Законодавчо встановлено право адміністратора перевіряти лише ті підконтрольні суб'єкти, у яких є об'єкти оподаткування щодо порядку своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків.

ДПСУ утворена у результаті реорганізації Міністерства доходів і зборів, яке, у свою чергу, було створено шляхом

об’єднання Державної податкової служби України (ДПСУ) та Державної митної служби України (ДМСУ); ДФСУ набула права адміністрування податків — з 24.12.12.

Повноваження і функції контролюючих органів визначаються ПКУ, МКУ та законами України. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів.

ДПСУ у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та КМУ, іншими НПА. Завдання та повноваження ДПСУ визначено у відповідному Положенні про неї.

Листування

Для забезпечення функціонування податкової системи контролюючі органи для успішного адміністрування податків повинні мати достатній обсяг інформації про господарські операції платників податків.

Одним із способів отримання такої інформації є листування із платниками за допомогою відповідних повідомлень. Так, відповідно до п. 42.1 ПКУ

«Податкові повідомлення-рішення, податкові вимоги або інші документи, *адресовані контролюючим органом платнику податків*, повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою такого контролюючого органу».

Якщо платник податків, який не повідомив про зміну податкової адреси документи платнику надсилаються за попередньою, зареєстрованою податковою адресою.

При цьому документи вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про

вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представнику.

З платниками податків, які подають звітність в електронній формі, листування з контролюючими органами може здійснюватися засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Електронний кабінет

Спрощення процедури взаємодії платників податків та контролюючого органу та прискорення електронного документообігу між ними здійснюється за допомогою «Електронного кабінету».

Платник податків стає користувачем електронного кабінету та набуває право подавати звітність в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в електронній формі після проходження в електронному кабінеті електронної ідентифікації онлайн з використанням електронного підпису з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису або тих сервісів ідентифікації, використання яких дозволяється методологом електронного кабінету.

Єдиною підставою для відмови у проходженні ідентифікації платника податків в електронному кабінеті є недійсність електронного цифрового підпису такого платника податків, у тому числі у зв'язку із закінченням строку дії сертифіката відкритого ключа.

Цей кабінет являє собою у формі сайту у мережі Інтернет і діє на принципах:

– прозорості — обов'язкового оприлюднення методології реалізації положень цього Кодексу в роботі електронного кабінету;

– контрольованості — забезпечення можливості незалежної перевірки коректності роботи електронного

кабінету через тестового платника (платників) на емуляторі, створеному на веб-сайті;

– спрощення процедури взаємодії платників податків та контролюючого органу та прискорення електронного документообігу між ними;

– тощо.

Електронний кабінет забезпечує можливість реалізації платниками податків прав та обов'язків, визначених ПКУ та НПА шляхом:

– перегляду в режимі реального часу інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків та адмініструванням податків тощо;

– проведення звірки розрахунків платників податків з державним та місцевими бюджетами, а також одержання документа, що підтверджує стан розрахунків, який формується автоматизовано шляхом вивантаження відповідної інформації з електронного кабінету із накладенням електронного підпису посадової особи контролюючого органу та печатки контролюючого органу;

– отримання будь-якого документа, що стосується такого платника податків та має бути виданий йому контролюючим органом згідно із законодавством України, або інформації з баз даних про такого платника податків шляхом вивантаження відповідної інформації з електронного кабінету із накладенням електронного підпису посадової особи контролюючого органу та печатки контролюючого органу з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису;

– забезпечення взаємодії платників податків з контролюючими органами з інших питань, передбачених цим Кодексом, яка може бути реалізована в електронній формі засобами електронного зв'язку;

– заповнення, перевірки та подання податкових декларацій, звітності до контролюючого органу;

– доступу платників податків до системи електронного адміністрування податку на додану вартість;

– інформування платників податків про проведення документальної планової перевірки;

– подання звернень та інших документів з метою реєстрації об'єкта інтелектуальної власності у митному реєстрі об'єктів права інтелектуальної власності, отримання повідомлень від митниць про призупинення митного оформлення на підставі даних митного реєстру об'єктів інтелектуальної власності та подальшого листування з правовласником з приводу призупинення такого митного оформлення;

– подання заяв та інших документів з метою отримання документів, що підтверджують країну походження, які видаються митницями (зокрема сертифікатів EUR.1);

– тощо.

Електронний кабінет працює постійно (24 години на дату кожного календарного дня), крім часу, необхідного для його технічного обслуговування. Проведення технічного обслуговування електронного кабінету у день, на який припадає граничний строк подання податкових декларацій, та з 8 до 20 години будь-якого іншого календарного дня забороняється. Технічне обслуговування електронного кабінету проводиться у порядку, що визначається методологом електронного кабінету.

Облік доходів, витрат

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших

документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту. У випадках, передбачених статтею 216 «*Правові наслідки недійсності правочину*» ЦКУ, платники податків мають право вносити відповідні зміни до податкової звітності у порядку, визначеному ст. 50 *«Внесення змін до податкової звітності*» ПКУ.

Для обрахунку об’єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування. Юридичні особи-платники єдиного податку з цією метою ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат.

Платники податків зобов’язані забезпечити зберігання документів, визначених пунктом 44.1 цієї статті, а також документів, пов’язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом не менш як 1095 днів (2555 днів — для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до статті 39 цього Кодексу) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а

в разі її неподання — з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, зазначених в пунктах 44.1 (*про обов’язок ведення обліку доходів/витрат*) і 44.3 (*зобов’язання забезпечення и зберігання документів*), платник податків зобов’язаний у 5 строк з дня такої події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку в порядку,

встановленому ПКУ для подання податкової звітності, та контролюючий орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючого органу. У разі неможливості із-за цього проведення перевірки платника податків терміни проведення перевірки переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки.

Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення. Для цього платнику надається 5 днів, з дня отримання акта перевірки.

Податкова адреса

Платник — фізична особа зобов'язаний визначити свою податкову адресу.

Податковою адресою фізособи визнається місце її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі. Може бути не більше однієї податкової адреси.

Платник податків — фізична особа може мати одночасно не більше однієї податкової адреси.

Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у ЄДР.

Платник податків, який обирає спосіб взаємодії з контролюючим органом засобами електронного зв'язку в електронній формі, зобов'язаний під час обрання способу

взаємодії повідомити контролюючому органу свою електронну адресу (адреси) шляхом внесення цієї інформації до своїх облікових даних через електронний кабінет.

2. Податкова звітність (*статті 46-51*)

Для забезпечення податкового контролю та можливості адміністрування податків платники забезпечують подання звітності про відповідної об'єкти, у випадках, передбачених ПКУ.

Так, податковою декларацією — є документ, що подається платником податків контролюючому органу у визначені законом строки, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання; це також — документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників —фізосіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Для цілей оподаткування — митні декларації — прирівнюються до податкових декларацій.

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. Особливості подання фінзвітності встановлені для сільськогосподарських платників.

Неприбуткові підприємства подають звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за відповідною формою, затвердженою МФУ (відповідно до Положення про МФУ, Пост. КМУ, 20.05.14 № 375).

Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам ПКУ з такого податку чи

збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.

Форма податкової декларації встановлюється МФУ (п. 46.5).

До визначення нових форм декларацій (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть платники-юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до цього Кодексу визначені платниками податків, а також їх посадові особи; фізичні особи - платники податків; податкові агенти.

Податкова декларація — це розрахунок, звіт — це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Вона повинна містити такі обов'язкові реквізити (п. 48.3):

– тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);

– звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;

– звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);

– повне найменування (прізвище, ім’я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;

– тощо.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені ПКУ строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків. Для подання платник може вибрати декілька способі такого подання:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв’язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі. Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку (п. 49.4).

У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов’язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за 5 днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

Прийняття податкової декларації є обов’язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов’язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов’язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірці не підлягають.

За умови дотримання платником податків вимог цієї статті посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання контролюючим органом. Відмова посадової особи прийняти податкову декларацію — забороняється.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених ПКУ.

Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює (п. 49.18):

– календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

– календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) — протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

– календарному року — протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, крім наступних 2-х випадків;

– календарному року для ФО, — платників ПДФО, — до 1 травня року, що настає за звітним;

– календарному року для платників податку на доходи ФОП — протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то

останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Якщо з питань окремого податку звітний (податковий) період не встановлено, податкова декларація подається та податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені цим пунктом для місячного базового звітного (податкового) періоду.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

При уточненні звітності — сплачується відповідна сума штрафу.

3. Податкові консультації (*статті 52-53*)

За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Строк для надання консультації становить 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Податкова консультація — це індивідуальна податкова консультації, що надаються відповідно до ПКУ.

Індивідуальна податкова консультація — це роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій.

За вибором платника податків індивідуальна податкова консультація надається в усній або письмовій формі. Індивідуальна податкова консультація, надана в письмовій формі, обов'язково повинна містити назву — податкова консультація, реєстраційний номер в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій, опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, зазначених у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання таких норм законодавства. (*може мати наслідком — зловживання*).

За вибором платника податків консультація надається в усній формі — контролюючи у письмовій формі — контролюючими органами в АРК, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональними територіальними органами, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику..

Індивідуальна податкова консультація, надана в письмовій формі, підлягає реєстрації в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій та розміщенню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, без зазначення найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків, коду згідно з ЄДРПОУ (реєстраційного номера облікової картки) та його податкової адреси.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, отримавши

індивідуальну податкову консультацію від контролюючого органу, який йому підпорядковується, протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації, але не більше 35 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом відповідного звернення платників податків, приймає одне із таких рішень:

– про внесення відомостей про індивідуальну податкову консультацію до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується;

– про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, з одночасним наданням платнику податків від свого імені індивідуальної податкової консультації та внесенням відомостей про таку консультацію до зазначеного реєстру, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується, та платника податків у порядку, визначеному ст. 42 «*Листування з платником податків*» ПКУ.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, проводить періодичне узагальнення індивідуальних податкових консультацій, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, шляхом надання узагальнюючих податкових консультацій, які затверджуються наказом цього органу.

Узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує

державну фінансову політику, протягом 5 календарних днів з дня їх надання.

Не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована.

Це положення застосовуються до індивідуальної податкової консультації, за умови що вона зареєстрована в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій. У разі коли положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальнюючої податкової консультації, застосовуються положення узагальнюючої податкової консультації.

Платник податків та/або податковий агент, які діяли відповідно до податкової консультації, не звільняються від обов'язку сплати податкового зобов'язання, визначеного ПКУ.

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

4. Визначення грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів (*статті 54-60*)

Платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку. У визначених ПКУ випадках суму податку визначає контролюючий орган. Наприклад, визначення ПДФО для ФОПів.

Контролюючий орган самостійно визначає суму грошових зобов'язань (зменшити (збільшити) суми бюджетного відшкодування та/або зменшити (збільшити) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ платника податків, якщо:

– платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію на існуючі об'єкти оподаткування;

– дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань;

– Обов'язок за нарахування покладається на контролюючий орган;

– дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування податків;

– результати митного контролю свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань.

Оскарження рішень контролюючих органів

Якщо згідно з нормами цієї статті сума грошового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність і повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне та повне погашення

нарахованого узгодженого грошового зобов'язання і має право оскаржити зазначену суму нарахувань.

Рішення про нарахування податків, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. За загальним правилом рішення про нарахування податкових зобов'язань приймаються у формі податкових повідомлень-рішень. Зокрема, це — письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності.

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

Зокрема, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

Скарга подається протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму

грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення.

Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом.

У разі коли контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків, такий платник податків має право звернутися протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу *вищого рівня*.

Контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (не більше як до 60 днів) контролюючого органу, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу

про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку.

Рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (ДФСУ), прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

У разі коли останній день строків для оскарження припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається 1 робочий день, що настає за вихідним або святковим днем.

Скарга, подана із дотриманням установлених строків (п. 56.3) зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Днем подання скарги вважається день фактичного отримання скарги відповідним контролюючим органом, а в разі надсилання скарги поштою - дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення із скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті.

Процедура адміністративного оскарження закінчується днем , яким закінчується оскарження (56.17) і вважається досудовим порядком вирішення спору.

При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається

неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

У разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом 1 місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Вимоги до оформлення скарги, порядок подання та розгляду скарг встановлюється МФУ.

Під час оскарження рішень контролюючих органів використовується наступне правило подолання колізій. Зокрема, у разі коли норма ПКУ чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПКУ, або коли норми різних законів чи різних НПА, або коли норми одного і того ж НПА суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Указане правило має похідний характер, оскільки презумпція правомірності рішень платника податку установлена у п.4.1.4 ПКУ (принцип податкового закону). Зокрема, у разі, якщо норма закону чи іншого НПА, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних НПА припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або до суду, повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати

податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом (п. 56.22).

Певну особливість має оскарження рішення про відмову у реєстрації ПН/розрахунку коригування в ЄРПН, яке здійснюється у порядку, визначеному указаними нормами з урахуванням певних особливостей (п. 56.23).

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених ПКУ (п. 57.1), наприклад при поданні митної декларації.

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені ПКУ.

Сплата податкового зобов'язання

Суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації.

Податковим законом визначені окремі строки сплати для:

– податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів — до моменту такої виплати (п. 57.1^1);

– податкового зобов'язання, яке визначив контролюючий орган самостійно з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства — протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування (п. 57.2);

– податкового зобов’язання, яке визначив контролюючий орган самостійно з причин, пов’язаних з порушенням податкового законодавства — протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу (п. 57.3);

Пеня та штрафні санкції, нараховані на суму грошового зобов’язання (її частку), скасовану за результатами адміністративного чи судового оскарження, також підлягають скасуванню, а якщо такі пеня та санкції були сплачені, вони підлягають зарахуванню в рахунок погашення податкового боргу, грошових зобов’язань або поверненню.

Фізичні особи - платники податків повинні сплачувати податки і збори через установи банків та поштові відділення. Сільські платники можуть сплачувати податки і збори через каси сільських (селищних) рад або рад об’єднаних територіальних громад.

Податкове повідомлення-рішення (ст. 58)

Контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов’язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до указаних вище випадків або декларування товарів, передбаченого для громадян.

Податкове повідомлення-рішення містить підставу для такого нарахування (зменшення) податкового зобов’язання. До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов’язання (за наявності) та штрафних (фінансових) санкцій. Форма та порядок надіслання

податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов'язання визначається МФУ.

Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями. Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень-рішень щодо окремих платників податків.

Податкові вимоги (ст. 59)

У разі коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання.

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

Податкова вимога надсилається (вручається) також платникам податків, які самостійно подали податкові декларації, але не погасили суми податкових зобов'язань.

У разі якщо у платника податків, якому надіслано (вручено) податкову вимогу, сума податкового боргу збільшується (зменшується), погашенню підлягає вся сума податкового боргу такого платника податку, що існує на день погашення.

У разі якщо після направлення (вручення) податкової вимоги сума податкового боргу змінилася, але податковий

борг не був погашений в повному обсязі, податкова вимога додатково не надсилається (не вручається).

Податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними, якщо сума податкового боргу самостійно погашається, або скасовується (змінюється) раніше прийняте податкове повідомлення-рішення про нарахування суми грошового зобов'язання або податкова вимога (ст. 60).

5. Податковий контроль (*статті 61-62*)

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

Податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у статті 41 ПКУ, в межах їх визначених повноважень.

Органи СБУ, МВС, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Податковий контроль здійснюється шляхом

– ведення обліку платників податків;

– інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

– перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;

– моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ.

6. Облік платників податків (*статті 63-70*)

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 здійснюється незалежно від наявності у них обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

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 особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Об'єктами оподаткування і *об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням*, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються відповідно кожного податкового режиму.

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

Взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів на умовах, що визначаються законодавчими актами України, крім випадків, визначених ПКУ, коли органами реєстрації є контролюючі органи або коли проведення державної реєстрації платника податків у відповідному статусі законодавством не передбачається.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами. Особливості обліку платників податків за окремими податками, а також окремих категорій платників податків установлюються відповідними розділами ПКУ.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з ЄДРЮО, ФОП та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань», не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів у контролюючих органах передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань у день взяття їх на облік.

Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів у контролюючих органах підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру

У ПКУ установлено особливості для обліку у ДПІ військових частин, постійних представництв нерезидентів (пп. 64.4., 64.5.), угоди про розподіл продукції, договори управління майном, договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами (угодами) та великих платників податків.

Облік угод

Взяття на облік договору або угоди здійснюється шляхом додаткового взяття на облік управителя майна, учасника договору про спільну діяльність або угоди про розподіл продукції як платника податків - відповідального за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договору або угоди.

Облік самозайнятих осіб

Відповідно до п. 14.1.226 самозайнята особа — це платник податку, який є ФОПом або провадить незалежну професійну діяльність. Умовою цього є те, що указані особи не є працівниками у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Професійна діяльність являє собою — участь фізособи у науковій, літературній, артистичній, нотаріальній, адвокатській, аудиторській тощо діяльності за умови, що така особа не є працівником або ФОПом та використовує найману працю не більш як 4-х фізосіб;

Взяття на облік ФОПів у контролюючих органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей, наданих державним реєстратором згідно із Законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб -

підприємців та громадських формувань». Такий облік здійснюється шляхом внесення записів до Державного реєстру ФОПів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів — Наказ МФУ від 09.12.11 № 1588.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора (для ФОПів) або прийняття заяви (для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність).

Для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання.

Взяття на облік фізичної особи - підприємця підтверджується випискою з ЄДР.

Самозайняті особи зобов’язані подавати до контролюючих органів за місцем свого обліку відомості про зміну облікових даних протягом місяця з дня виникнення таких змін.

Зміни до відомостей про самозайняту особу, які містяться у Державному реєстрі платників, набирають чинності з дня внесення відповідного запису до такого реєстру.

Державна реєстрація (реєстрація) припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності фізичної особи або внесення до Державного реєстру запису про припинення такої діяльності фізичною особою не

припиняє її зобов'язань, що виникли під час провадження підприємницької чи незалежної професійної діяльності, та не змінює строків, порядків виконання таких зобов'язань та застосування санкцій за їх невиконання.

У разі зміни місцезнаходження або місця проживання платника податків, внаслідок якої змінюється адміністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, в якому на обліку перебуває платник податків (адміністративний район), а також у разі зміни податкової адреси платника податків, контролюючими органами за попереднім та новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків проводяться процедури відповідно зняття з обліку/взяття на облік такого платника податків.

У такому разі платник податків зобов'язаний подати контролюючому органу за новим місцезнаходженням відповідну заяву у 10-денний строк від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання) згідно з порядком обліку платників податків, а саме подати контролюючому органу за новим місцезнаходженням заяву за формою № 1-ОПП або за формою № 5-ОПП.

Підставами для зняття з обліку у контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб є

– повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення ЮО, закриття відокремленого підрозділу ЮО;

– визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності, смерті фізичної особи, припинення ФОПа;

Контролюючі органи в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо:

– припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;

– відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;

– скасування державної реєстрації змін до установчих документів.

Договори про спільну діяльність, договори управління майном та угоди про розподіл продукції знімаються з обліку у контролюючих органах після їх припинення,розірвання, закінчення строку дії чи після досягнення мети, для якої вони були укладені, визнання їх недійсними у судовому порядку.

Орган державної реєстрації для цього повинен передати відповідному контролюючому органу відомості з ЄДР про вчинення реєстраційних дій.

Банки та інші фінансові установи відкривають поточні та інші рахунки платникам податків за наявності документів, виданих контролюючими органами, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах, або виписки з ЄДР (для осіб, взяття на облік яких у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з ЄДР) чи інформації з цього реєстру, отриманої банком відповідно до закону, із зазначенням даних про взяття на облік в контролюючих органах як платника податків.

Банки та інші фінансові установи зобов’язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків - юридичної особи, у тому числі відкритого через його відокремлені підрозділи, чи самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу, в якому обліковується платник податків, у день відкриття/закриття рахунка.

Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків у банках та інших фінансових установах є дата отримання банком або іншою фінансовою установою повідомлення контролюючого органу про взяття рахунка на

облік у контролюючих органах або дата, визначена як дата взяття на облік у контролюючому органі за мовчазною згодою.

Банки та інші фінансові установи за невиконання норм цієї статті несуть відповідальність, передбачену ПКУ.

Фізичні особи - підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані повідомляти про свій статус банки та інші фінансові установи, в яких такі особи відкривають рахунки.

ДФСУ формує та веде Державний реєстр фізичних осіб - платників податків

Облік фізичних осіб - платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки (РНОК) платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться в окремому реєстрі Державного реєстру за прізвищем, ім'ям, по батькові та серією і номером паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки.

До облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) вноситься така інформація про платника податків: ПІБ, дата та місце народження, місце проживання тощо.

Контролюючий орган зазначає РНОК платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) у всіх повідомленнях, що надсилаються йому.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно контролюючим органам за своїм

місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням РНОК платника податків або серії та номера паспорта.

7. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів (*статті 71-74*)

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів — це комплекс заходів, що координується МФУ, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, інших звітних документах; що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів про фінансово - господарські операції платників податків; тощо, від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та НБУ, зокрема інформація про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами; про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; від банків, інших фінансових установ — інформація про наявність та

рух коштів на рахунках платника податків; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; за наслідками податкового контролю; інша інформація.

Ця інформація безоплатно надається контролюючим органам періодично або на його окремий письмовий запит у наступні терміни:

– органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним, 10 днів з дня отримання відповідної інформації чи 10 днів з дня набрання чинності відповідним рішенням;

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

Такий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу і повинен містити:

1) підстави для надіслання запиту відповідно до цього пункту, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;

2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати;

3) печатку контролюючого органу.

Підставами письмового запиту є

1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законодавства;

2) для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків ПН чи АН;

5) у разі проведення зустрічної звірки;

6) в інших випадках, визначених ПКУ.

У разі якщо запит складено з порушенням цих вимог, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження (крім проведення зустрічної звірки) протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту, окрім інформації для зустрічної перевірки — 10 днів.

У визначених у ПКУ випадках контролюючий орган для отримання інформації повинен звернутись до суду. Наприклад, — про рух коштів по рахунках платника.

З метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків. При цьому, зустрічні звірки не є перевірками і проводяться в порядку, визначеному КМУ.

Повторне здійснення зустрічних звірок контролюючими органами з одного і того самого питання заборонено.

Податкова інформація, зібрана відповідно до ПКУ, зберігається в базах даних Інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем ДФСУ.

Внесення інформації до баз даних Інформаційних систем та її опрацювання здійснюються контролюючими органами.

Перелік Інформаційних систем визначається ДФСУ.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

8. Податкові перевірки (*статті 75-86*)

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

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 ПДВ, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) такого органу або направлення на її проведення. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є

– своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів,

– 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, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Не може бути предметом планової документальної перевірки питання дотримання платником податків принципу «витягнутої руки».

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, указаних у ПКУ.

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 в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви,

поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на 3 календарних роки, середнім — не частіше ніж раз на два календарних роки, високим — не частіше одного разу на календарний рік.

Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати митних платежів, податків, зборів та єдиного внеску при виплаті (нарахуванні) доходів фізичним особам, ПДФО та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Рішення про проведення документальної планової оформлюється наказом.

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.

Порядок проведення документальних позапланових перевірок

Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких підстав:

– отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового 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;

– платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

– виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;

– оскарження податкових повідомлень-рішень чи надання заперечень до акту перевірки, якщо з'ясувати певну інформацію без перевірки неможливо.

– інші підстави, указані у п. 78.1.1-19 ПКУ.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться контролюючими органами, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Документальна позапланова невиїзна перевірка
проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови вручення платнику податків копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

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

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, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи) і може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції до початку проведення такої перевірки.

Підставами фактичної перевірки

– у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі

порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

– у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства;

– інші підстави, згідно п. 80.2.1-7 ПКУ.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до перевірок

Допуск до перевірки здійснюється за наявності підстав для їх проведення, визначених ПКУ (п. 78.1), та за умови пред'явлення або надіслання таких документів:

– направлення на проведення такої перевірки, відповідно оформленого;

– копії наказу про проведення перевірки, відповідно оформленого;

– службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Пред'явлення указаних документів відбувається шляхом розписування платника у направленні на перевірки. У разі відмови — складається акт, що є підставою для перевірки.

Строки проведення виїзних перевірок (ст. 82)

Тривалість перевірок залежить від їх виду і лежить у межах від 3 робочих днів для малих підприємств і до 30 днів — для великих.

Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу не більш як на 10 робочих

днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва — не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків — не більш як на 5 робочих днів.

Підставами для подовження строку перевірки є:

– заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);

– змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

Зупинення перевірки можливе щодо великого платника податків, за наказом керівника контролюючого органу і не більше 30 робочих днів

Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта.

Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

У разі відмови — складається акт про цей факт.

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі

копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності).

Отримання копій документів оформляється описом.

Забороняється вилучення оригіналів первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

У разі коли до початку або під час проведення перевірки оригінали первинних документів, облікових та інших регістрів, фінансової та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів були вилучені правоохоронними та іншими органами вони зобов'язані надати для проведення перевірки контролюючому органу копії зазначених документів або забезпечити доступ до перевірки таких документів.

Оформлення результатів перевірок

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

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

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки.

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

Відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові

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

У разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення та/або додаткові документи протягом 5 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом 5 робочих днів з дня їх отримання та платнику податків надсилається відповідь

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

23. Адміністрування податків.
24. Структурні елементи системи адміністрування податків.
25. Взаємовідносин контролюючих органів з платником податків.
26. Забезпечення функціонування податкової системи контролюючими органами.
27. Листування платників з контролюючими органами.
28. Облік доходів і витрат. Забезпечення зберігання документів.
29. Податкова адреса.
30. Податковою декларація та додатки до неї.
31. Форма податкової декларації. Реквізити податкової декларації.

32. Подання податкової декларації.
33. Базовий звітний (податковий) період.
34. Податкові консультації.
35. Обчислення суми податкового та/або грошового зобов'язання платником та контролюючим органом.
36. Оскарження рішень контролюючих органів.
37. Обов'язок доведення правомірності нарахування податків.
38. Строк розгляду скарги платника.
39. Вимоги до оформлення скарги, порядок подання та розгляду скарг.
40. Сплата податкового зобов'язання.
41. Податкове повідомлення-рішення та податкові вимоги.
42. Податковий контроль та форма його здійснення.
43. Облік платників податків та його мета.
44. Об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням.
45. Облік угод та самозайнятих осіб.
46. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.
47. Письмовий запит контролюючого органу про подання інформації.
48. Податкові перевірки.
49. Камеральні перевірки.
50. Документальні перевірки та порядок їх проведення.
51. Фактичні перевірки. Підстави.
52. Документальна позапланова невиїзна перевірка.
53. Допуск посадових осіб контролюючих органів до перевірок.
54. Строки проведення виїзних перевірок.
55. Оформлення результатів перевірок.

Глава 6.
Погашення податкового боргу та податкова відповідальність

ПЛАН

1. Погашення податкового боргу платників податків.
2. Застосування міжнародних договорів та запити компетентних органів іноземних держав.
3. Фінансова відповідальність платників податків.
4. Адміністративна і кримінальна відповідальність платників податків.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Погашення податкового боргу платників податків (статті 87-102)

Погашення податкового боргу, відповідно до п. 14.1.152, — це зменшення абсолютного значення суми цього боргу, підтверджене відповідним документом. У основному випадку таким документом є платіжний документ чи розпорядження на перерахування грошей у системі електронного адміністрування ПДВ. У разі сплати податкових зобов'язань, що виникли до 01.07.15 перерахування коштів до бюджету здійснюється безпосередньо з поточних рахунків платника податків, відкритих у банках.

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

Крім того сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснено також:

1) за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника);

2) за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів з урахуванням особливостей ПКУ;

3) за рахунок суми бюджетного відшкодування з ПДВ (на підставі відповідної заяви платника) до ДБУ.

Не можуть бути джерелом погашення податкового боргу (крім погашення податкового боргу з ПДВ (крім податкового боргу, що виник до 01.07.15)):

– кошти на рахунку платника в системі електронного адміністрування ПДВ;

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

– майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків;

– майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння;

– кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів;

– інше майно, визначене п. 87.3 ПКУ.

Особи, які використають указане майно я якості джерела погашення податкового боргу — несуть відповідальність установлену ПКУ

Контролюючий орган може визначити дебіторську заборгованість платника податків (при відсутності інших

джерел), строк погашення якої настав, джерелом погашення податкового боргу такого платника податків. Для цього контролюючий орган укладає з платником податків договір щодо переведення права вимоги такої дебіторської заборгованості.

За погашення грошового зобов'язання відокремленого підрозділу відповідає юридична особа. При цьому забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків 3-м особам.

Джерелом погашення податкового боргу банків, небанківських фінансових установ, у т.ч. страхових організацій, можуть бути кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосування обмежень щодо отриманих позик та депозитів.

Зарахування коштів, що сплачує платник податків, в рахунок погашення податкового боргу здійснюється згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків.

Погашення платником податків грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу — забороняється, — крім випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Без застосування норм ПКУ, щодо обмеження джерел погашення боргу, використовується майно боржника з моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про його банкрутство для погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, відповідно до Закону «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність,

джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

Податкова застава

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПКУ, майно платника податків, який має податковий борг (відповідального за погашення зобов'язання у спільній діяльності), передається у податкову заставу, яка не потребує письмового оформлення.

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

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису, який складає податковий керуючий, який є посадовою (службовою) особою контролюючого органу. Він призначається у разі наявності у платника податків податкового боргу за місцем реєстрації платника податків. Порядок призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого визначає МФУ.

Податковий керуючий описує майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу, здійснює перевірку стану збереження цього майна, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном тощо.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі і може відчужувати це майно тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж 10 днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не

надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди.

Припинення податкової застави відбувається при

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

– визнання податкового боргу безнадійним;

– набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави;

– скасування раніше нарахованого грошового зобов'язання.

Для забезпечення виконання платником податків його обов'язків передбачено адміністративний арешт майна платника податків як винятковий спосіб.

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

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

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

– платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;

– інші підстави згідно п. 94.2.

Арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у ПКУ (п. 94.5)

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

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке

майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу.

Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду. Звільнення — також за рішенням суду.

Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Цей строк є присічним і не може бути продовженим, окрім вихідних та святкових днів.

Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником. Податковий керуючий визначає порядок збереження та охорони майна.

Припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

– відсутністю протягом 96 годин (пп. 94.10) рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;

– погашенням податкового боргу платника податків;

– усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;

– інші підстави, згідно п. 94.19 ПКУ.

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 здійснюється за рішенням суду.

Готівки, що належить платнику податків також стягується за рішенням суду у порядку, визначеному постановою КМУ від 29.12.10 № 1244 «Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України», якою затверджено Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу.

Продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації.

Контролюючий орган має право звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податку, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків.

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

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

– затвердження плану досудової санації такого платника податків, який передбачає погашення його податкового боргу чи ліквідацію платника.

У разі якщо власник або уповноважений ним орган приймає рішення про ліквідацію платника податків, не пов'язану з банкрутством, майно зазначеного платника податків використовується у черговості, визначеній відповідно до законів України про заставу, про банкрутство тощо.

Грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному постановою КМУ від 27.12.10 № 1231, якою затверджено Порядок списання непогашених грошових зобов'язань або податкового боргу після ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством

ПКУ передбачає Порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі реорганізації платника податків, або передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства в оренду чи концесію.

У разі якщо власник платника податків або уповноважений ним орган приймає рішення про реорганізацію такого платника податків, або цілісний майновий комплекс державного чи комунального підприємства передається в оренду чи концесію грошові зобов'язання чи податковий борг підлягає врегулюванню у порядку пп. 98.2-4 ПКУ.

Виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у т.ч. фізичної особи - підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або оголошення судом померлою здійснюється її спадкоємцями, які прийняли

спадщину (крім держави), в межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття.

Претензії спадкоємцям пред'являються контролюючими органами в порядку, встановленому цивільним законодавством України для пред'явлення претензій кредиторами спадкодавця.

Грошові зобов'язання малолітніх/неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття малолітніми/неповнолітніми особами цивільної дієздатності в повному обсязі.

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 120 % річних облікової ставки НБУ, діючої на день прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається КМУ, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків (Постанова КМУ від 27.12.10 № 1235).

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

Списанню підлягає безнадійний податковий борг, у т.ч. пеня та штрафні санкції, нараховані на такий податковий борг.

Під терміном «безнадійний» розуміється:

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

– податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений ПКУ;

– 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, а для банків — його ліквідації.

Податковий борг фізичної особи є безнадійним, яка:

– визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

– померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом;

– понад 720 днів перебуває у розшуку;

Контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу.

Строки давності

Контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, — за днем її фактичного подання.

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

– податкову декларацію за період, протягом якого виникло податкове зобов'язання, не було подано;

– посадову особу платника податків (фізичну особу — платника податків) засуджено за ухилення від сплати зазначеного грошового зобов'язання або у кримінальному провадженні винесено рішення про його закриття з нереабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого контролюючому органу згідно з рішенням суду заборонено проводити перевірку платника податків або платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні.

Заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування можуть бути подані не

пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

2. Застосування міжнародних договорів та запити компетентних органів іноземних держав (статті 103-108)

Застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України.

Застосування міжнародного договору України у частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента відповідної країни, з якою укладений цей договір..

Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. Для цього подається відповідна довідка.

Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України (до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні), вважається особа, що має право на отримання таких доходів.

Особа, яка виплачує доходи нерезидентові, зобов’язана у разі здійснення у звітному періоді (кварталі) виплат нерезидентам доходів із джерелом їх походження з України

подавати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) звіт про виплачені доходи, утримані та перераховані до бюджету податки на доходи нерезидентів у строки та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

При неподанні нерезидентом довідки — оподаткування здійснюється без урахування міжнародного договору.

У разі якщо нерезидент вважає, що з його доходів було утримано суму податку, яка перевищує суму, належну до сплати відповідно до правил міжнародного договору України, розгляд питання про відшкодування різниці здійснюється на підставі подання до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи, яка виплатила доходи нерезидентові та утримала з них податок, заяви про повернення суми податку на доходи із джерелом їх походження з України.

Порядок надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах (ст. 104)

Контролюючий орган після отримання документа іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах, у тридцятиденний строк визначає відповідність такого документа міжнародним договорам України. У разі невідповідності такого документа повертає його компетентному органу іноземної держави. Якщо зазначений документ визнано таким, що відповідає міжнародним договорам України, контролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення в міжнародних правовідносинах у порядку, передбаченому ПКУ (ст. 42).

Платник податків має право протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення в міжнародних правовідносинах про визначення податкового боргу в міжнародних

правовідносинах, подати через контролюючий орган компетентному органу іноземної держави скаргу про перегляд такого рішення.

Штрафні санкції та пеня не нараховуються на суму податкового боргу в міжнародних правовідносинах при виконанні документа іноземної держави, за яким здійснюється стягнення суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах.

3. Фінансова відповідальність платників податків

Суспільна небезпечність ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає в умисному невиконанні обов'язку кожної юридичної і ЮО сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, установлених законом.

Способи ухилення від сплати обов'язкових платежів можуть бути різноманітними і залежати від виду як несплачуваного податку, збору, іншого обов'язкового платежу, так і від самого платника.

Під способом скоєння злочинів в юридичній літературі розуміється передбачений нормами кримінального законодавства комплекс прийомів і діянь злочинців, спрямованих на підготовку, скоєння та маскування злочину. Причому комплекс прийомів і діянь винуватця залежить від конкретних умов та обставин, в яких здійснюється злочинний задум, а також від особи злочинця. Є тісний діалектичний взаємозв'язок між вибраним способом скоєння злочину, причинами і умовами, які сприяють скоєнню їх, зокрема між глибиною і стійкістю відповідних ціннісних орієнтацій та морально-психологічних особливостей.

Способи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можна об'єднати в декілька груп:

1) неподання документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою обов'язкових платежів до бюджетів чи

державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);

2) приховування об'єктів оподаткування з відповідним заниженням сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Невідображення суб'єктом підприємницької діяльності результатів фінансово-господарської діяльності у податковому обліку. Суб'єктом підприємницької діяльності до податкових органів надаються податкові декларації з показниками, що свідчать про відсутність діяльності, тоді як інші документи свідчать про проведення значного обсягу фінансових операцій;
3) неутримання чи неперерахування до бюджету сум податку на доходи ФО громадян;
4) приховування втрати підстав для пільги з оподаткування або неповідомлення про неї.

Наприклад, неподання декларації про доходи чи прибутки містить у собі навмисне ухилення від сплати податків, тобто підприємство працює, отримує прибутки, однак декларацію не подає і податки не сплачує. Можуть бути також випадки, коли ухилення від сплати обов'язкових платежів сталось тоді, коли в особи не було умислу на несплату їх. У цьому разі вона може бути притягнута лише до адміністративної відповідальності за невчасне подання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів.

ПКУ передбачає, що відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів обов'язкових платежів) і додержання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів (обов'язкових платежів).

НАПРИКЛАД:

– За порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах накладається штрафна санкція у розмірі від 170 до 1 020 грн.

– Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків, тягне за собою накладення штрафу на фінансову установу у розмірі 340 грн. за кожний випадок неподання або затримки.

– Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків, • тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 85 – 170 грн.

– Подання звітності, яка містять інформацію про об’єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 170 гривень.

– Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов’язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов’язок подання якої до контролюючих органів передбачено ПКУ,тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання; – ті ж самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1 020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

– Порушення платником податків порядку звітності про контрольовані операції тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі: 300 розмірів ПМПО, 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 ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового

(звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції;

•3 % суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана трансфертна документація у визначеному складі (пп. 39.4.6 та 39.4.8), але не більше 200 розмірів ПМПО, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році;

• інші штрафні санкції.

– Порушення платниками ПДВ граничного строку реєстрації ПН та/або розрахунку коригування до такої ПН в ЄРПН (крім операцій, що звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) — тягне за собою накладення штрафу в розмірі:

• 10 % визначеної суми ПДВ — у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів;

• 20 % визначеної суми ПДВ — у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

• 30 % визначеної суми ПДВ — у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

• 40 % визначеної суми ПДВ — у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів.

У ст. 120–[1]ПКУ передбачено у інші штрафні санкції за порушення електронного порядку адміністрування ПДВ.

– Порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації акцизних накладних/розрахунків коригування до акцизних накладних в ЄРАН, *тягне за собою накладення штрафу в розмірі:*

• 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 з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних

накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

• 20 % суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

• 30 % суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, - у разі порушення терміну реєстрації від 61 до 90 календарних днів;

• 40 % суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, зазначених у таких акцизних накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення терміну реєстрації на 91 і більше календарних днів.

Окрім указаного у ПКУ установлено фінансову відповідальність за:

– Порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем;

– Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання;

– Порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, страхування додаткової пенсії;

– Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу;

– Порушення правил сплати (перерахування) податків;

– Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати;

– Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам;

– Порушення правил вивезення пального з території акцизного складу.

Звернемо увагу на те, що законодавство дозволяє платнику добровільно сплатити недоплачені податки і при визначених умовах не накладає на нього фінансову (кримінальну, адміністративну). Отже, якщо платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі 5 % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію (до настання граничного терміну звітності) з виправленими показниками за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються. А також при самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються.

Однак це правило не застосовується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою –

платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Окрім зазначеного коротко розглянемо ті способи уникнення від сплати податків на які звертає увагу і коментує ДПАУ у листі від 14.06.2007 р. №891/7/16-1417.

1. Невідображення суб'єктом підприємницької діяльності результатів фінансово-господарської діяльності у податковому обліку: суб'єктом підприємницької діяльності до податкових органів надаються податкові декларації з показниками, що свідчать про відсутність діяльності, тоді як інші документи свідчать про проведення значного обсягу фінансових операцій.

2. Мінімізація доходів підприємства через штучне завищення витрат або зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість через завищення податкового кредиту за допомогою використання підприємств з ознаками «фіктивності».

Суть цієї схеми полягає у залученні до проведення фінансово-господарської діяльності з метою завищення витрат «фіктивних підприємств». У цьому разі суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і споживачів товарно-матеріальних цінностей «фіктивні» підприємства, здійснює коригування вартості товарно-матеріальних цінностей таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. Типовою схемою ухилення, яка використовувалась при вчиненні кримінальних порушень податкового законодавства, є завищення витрат та податкового кредиту шляхом проведення у бухгалтерському та податковому обліках фінансових документів від СПД з ознаками «фіктивності».

3. Ухилення від сплати ПДВ та його відшкодування з бюджету:

– шляхом реалізації ТМЦ за цінами, нижчими за вартість придбання.

МЕХАНІЗМ: реальний суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і споживачів ТМЦ «фіктивні» і «транзитні» підприємства, здійснює коригування вартості ТМЦ таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. У результаті цього СПД претендує на відшкодування ПДВ у сумі, яка дорівнює різниці податкового кредиту, отриманого від придбання ТМЦ, і податкових зобов'язань, що сформувалися під час їх реалізації. Збитки, що сформувалися, СПД компенсує шляхом передання за номіналом та одержання з дисконтною ставкою власних векселів на адресу «фіктивних» підприємств або підприємств, які не є платниками податку на прибуток;

– шляхом проведення безтоварних операцій.

МЕХАНІЗМ:

Створюється шляхом «фіктивного» (за документами) придбання реальним суб'єктом підприємницької діяльності товарно-матеріальних цінностей від ланцюжка «фіктивних» і «транзитних» підприємств. Далі цим СПД отриманий товар документально реалізується також на адресу «транзитних» або «фіктивних» структур, але вже за ціною в кілька разів нижче, ніж ціна придбання. Результатом є необґрунтоване формування від'ємного значення з ПДВ, що дає змогу СПД претендувати на відшкодування з бюджету ПДВ або ж мінімізувати власні податкові зобов'язання;

– шляхом проведення псевдоекспортних операцій.

МЕХАНІЗМ: полягає в тому, що реальний суб'єкт підприємництва оформляє безтоварне надходження ТМЦ або ТМЦ, непридатних для використання, від так званих «транзитних» або «фіктивних» підприємств, збільшуючи тим самим свій податковий кредит на суму, що дорівнює 20 % від ціни придбання. Далі отриманий товар експортується за кордон на адресу вигаданого чи створеного спеціально для проведення цієї операції підприємства-нерезидента. Документи, що підтверджують проведення експортної

операції, не відповідають дійсності або підроблюються. За результатами проведення цієї операції підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або претендує на відшкодування ПДВ з бюджету.

– шляхом придбання ТМЦ у «транзитних» і «фіктивних» підприємств за значно завищеними цінами з наступним їх експортом за кордон.

МЕХАНІЗМ: підприємство-експортер неофіційно, за готівку, придбає від постачальників різноманітні ТМЦ, навіть такі, що непридатні до використання. Далі, за допомогою «фіктивних» та «транзитних» підприємств, експортер оформлює придбання зазначених ТМЦ за цінами, які в десятки, а то й сотні разів перевищують їх фактичну вартість. Отримані за завищеними цінами матеріальні цінності реалізуються на адресу фірм-нерезидентів, створених, як правило, в офшорних зонах службовими або «пов'язаними» з експортером особами. Однією з характерних ознак проведення подібних операцій є використання як ТМЦ товарів, ціна на які може коригуватися у сторону збільшення без ризику вийти за встановлений ціновий коридор (різне устаткування, інтелектуальна власність, обладнання лабораторій і т. п.). Отже, підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або ж претендує на відшкодування ПДВ з бюджету в розмірі, що дорівнює 1/6 частини від придбаних та надалі експортованих ТМЦ.

– шляхом втрати первинних бухгалтерських документів.

МЕХАНІЗМ: ця схема дає змогу сформувати «чистий» податковий кредит покупцям (як правило, пов'язаним особам) зазначеного підприємця. У зв'язку з неможливістю довести умисел в діях особи, яка здійснила правопорушення (ст. 6 КПК України), кримінальна справа на цього підприємця не порушується. Максимальна відповідальність такого підприємця перед державою – це визнання його в

судовому порядку банкрутом та адміністративний штраф у розмірі 85 грн. Проте, як правило, у підприємців, які втрачають документи, відсутнє будь-яке належне їм майно.

4. Використання документів «фіктивних» фірм з метою незаконного формування витрат та податкового кредиту при придбанні робіт, послуг (фіктивний субпідряд)

МЕХАНІЗМ: полягає у формуванні службовими особами суб'єкта підприємницької діяльності витрат та податкового кредиту з податку на додану вартість шляхом віднесення до їх складу робіт або послуг, які фактично виконані власними силами або іншим підприємством з меншими матеріальними витратами, при цьому у бухгалтерському та податковому обліках використовуються документи «фіктивних» фірм, що ускладнює встановлення реального виконавця робіт або послуг.

5. Застосування товарного кредиту

МЕХАНІЗМ: при придбанні товару на умовах договорів товарного кредиту за кожний день додатково нараховується сума в розмірі 3–10% за його використання. При цьому в стислі терміни товар, що перебуває на відповідальному зберіганні у продавця, покупцем перепродається на умовах договорів купівлі-продажу за цінами без врахування відсотків за товарним кредитом, розрахунки за який проводяться векселями за вартістю значно нижчою за номінальну. Далі також у вексельній формі проводяться розрахунки за договорами товарного кредиту, але вже за номінальною вартістю.

Тобто у разі застосування наведеної схеми підприємствами неправомірно завищуються витрати на суми нарахованих % за товарним кредитом, які далі не використовуються в господарській діяльності підприємствами, та, крім того, завищується податковий кредит на суми податку на додану вартість, нараховані на відсотки за товарним кредитом.

ДПСУ загалом добре відомі і інші схеми податкоухилення, проте вся складність не у існуванні/наявності цих схем, а в тому, що їх застосування доступне тільки особам у яких є владні важелі для їх просування, за допомогою яких вони можуть впливати не тільки на податкові органи, а навіть і на суд.

Відповідальність за податкові правопорушення (статті 109-132)

Загальні положення (ст. 109)

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену ПКУ та іншими законами України.

Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Особами, які несуть податкову відповідальність є:

• платники податків,

•податков агенти та/або

• їх посадові особи

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

– фінансова;

– адміністративна;

– кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

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

Штрафні фінансові санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених ПКУ та іншими законами України.

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним ст. 102 ПКУ і складають 1095 днів з моменту виникнення обов'язку податкового обов'язку.

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

За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу). Якщо ж платник податків протягом року допустив повторно аналогічне порушення — то штрафна санкція збільшується не менше як у 2 рази.

Пеня (ст. 129)

При несвоєчасній сплаті податкового зобов'язання — нараховується пеня:

– 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 бюджетний рахунок;

– 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).

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

Пеня нараховується за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ, діючої на кожний такий день. На суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків, нараховується пеня за кожний календарний день прострочення у його сплаті, включаючи день погашення, із розрахунку 100 % річних облікової ставки НБУ.

Під час адміністративного оскарження рішення контролюючого органу нарахування пені зупиняється.

ПКУ особливим чином визначає порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення

(умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України.

4. Адміністративна і кримінальна відповідальність платників податків

Несплата або неповна сплата суб'єктами підприємницької діяльності або громадянами податків, зборів, інших обов'язкових платежів залежно від того, чи умисно, з необережності, чи навіть за відсутності вини, тягне за собою застосування не тільки штрафні (фінансові) санкції у визначених законодавством розмірах, сплату пені, яка нараховується на суму несплаченого обов'язкового платежу, але і адміністративну або кримінальну відповідальність осіб, винних в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Адміністративна відповідальність, зазначена, наприклад, у ст. 164-1 КУпАП: диспозиція — неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку, санкція — тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від 3 до 8 НМДГ. Повторні, протягом року, аналогічні дії — тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 8 НМДГ.

Заниження об'єктів оподаткування — це декларування суми прибутку меншої, ніж та, яку було отримано насправді. Воно означає часткове ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Заниження прибутку як об'єкта оподаткування може досягатись за рахунок незаконного завищення витрат, у т. ч. шляхом укладання псевдоугод з фіктивними підприємствами. Платник податків може приховати частину прибутку, який підлягає оподаткуванню, наприклад, шляхом заниження вартості

реалізованої продукції або неоприбуткування готівки, отриманої поряд з безготівковими коштами за реалізовані товари (роботи, послуги).

Приховування об'єкта оподаткування, який визначається залежно від виду обов'язкового платежу, що утримується з осіб, характеризується тим, що прибуток або інший об'єкт оподаткування у платника податків і зборів фактично існує, проте він не декларується, не згадується у документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків або інших обов'язкових платежів, які подаються до податкових чи інших контролюючих органів, а тому ніякі податки на такі об'єкти не нараховуються і не сплачуються. Наприклад, приховування прибутку підприємства як об'єкта оподаткування може відбуватись шляхом укладення фіктивних договорів, неоприбуткування готівки, яка надходить підприємству за поставлені товари, виконані роботи або надані послуги, проведення підприємством фінансово-господарської діяльності через банківські рахунки інших організацій або приватних осіб без відображення її у звітній документації тощо.

До інших способів вчинення цих злочинів належать, зокрема:

– ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у контролюючих органах;

– умисне заниження податкових ставок; умисно неправильне обчислення сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів або бази оподаткування;

– обманні маніпуляції з податковими пільгами;

– неналежне виконання або невиконання обов'язків з нарахування та утримання обов'язкових платежів фіскальними агентами держави.

Якщо платник у звітних документах правильно відображає й обраховує свої податкові зобов'язання, своєчасно подає податкову декларацію, однак у зв'язку з

відсутністю достатньої кількості коштів на його банківському рахунку податкове зобов'язання своєчасно не погашається, дії платника як такі, що не поєднуються з обманом держави в особі її контролюючих органів, не кваліфікуються за ст. 212 ККУ «Ухилення від сплати податків інших обов'язкових платежів».

Водночас умисна несвоєчасна сплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів, пов'язана з фактичним використанням коштів, які мали бути перераховані до бюджетів чи державних цільових фондів, на інші, відмінні від оподаткування цілі (наприклад, на задоволення різноманітних виробничих потреб господарюючого суб'єкта), за наявності всіх ознак складу злочину, передбаченого ст. 364-1 ККУ «Зловживання повноваженнями службовою особою юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми», може розглядатись як зловживання службовим становищем. Тобто, заниження (приховування) об'єктів оподаткування часто поєднується із посадовим підлогом у тому разі, коли посадова особа в офіційні документи державного обліку вносить свідомо неправдиві відомості. За таких обставин дії посадової особи кваліфікуються, також, і у адміністративному порядку за 164^2 КУпАП «Порушення законодавства з фінансових питань»:

«Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, перешкоджання працівникам державної контрольно–ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності –

тягнуть за собою накладення штрафу від 8 до 15 НМДГ. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одно з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, – тягнуть за собою накладення штрафу від 10 до 20 НМДГ». Також може бути застосована ст. 163^2 КУпАП «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)»:

«Неподання або несвоєчасне подання платіжних» доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), якою передбачено: «Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), – тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від 5 до 10 НМДГ. Дії, передбачені ч. 1 цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, – тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі від 10 до 15 НМДГ».

Ст. 164^{12} КУпАП «Порушення законодавства про бюджетну систему України» передбачає, що використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від 30 до 50 НМДГ. Ті самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 50 до 70 НМДГ.

Крім цього передбачена адміністративна відповідальність за:

– Невиконання законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби – 163^3 КУпАП;

- Порушення порядку провадження господарської діяльності – 164 КУпАП;
- Несвоєчасне здавання виторгу – 164^4 КУпАП;
- порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти – ст. 164^{14} КУпАП;
- порушення законодавства у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування – ст. 165^1 КУпАП. Крім того за таке правопорушення передбачена і кримінальна відповідальність за ст. 212^1 ККУ кваліфікуючою ознакою якої є розмір несплачених платежів на державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- інші склади правопорушень.

Заниження (приховування) об'єктів оподаткування, залежно від кваліфікації, — це кримінальний злочин. Тобто якщо внаслідок умисно вчинених посадовими особами злочинних дій при ухиленні від сплати податку підприємству, організації, громадським інтересам та окремим громадянам завдано істотної шкоди, то ці дії слід додатково кваліфікувати за ст. 212 ККУ «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»:

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в 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 ЮО 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 [1 000 і більше], – карається штрафом від 1 000 до 2 000 НМДГ

доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 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 [3 000 і більше], – караються штрафом від 2 000 до 3 000 НМДГ або виправними роботами на строк до 2 років, або обмеженням волі на строк до 5 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи

– займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

3. Діяння, передбачені указаними ч. 1 або 2, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони

– з призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах [5 000 і більше], – караються штрафом від 15 000 до 25 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

4. Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені ч. 1 - 3 звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної

– з відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

5. Діяння, передбачені ч. 1-3 ст. 212, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно допідрозділу 9-^{2} розділу XX «Перехідні положення» ПКУ.

Примітка. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 1000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів

громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в 3000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в 5000 і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Об'єктом злочину є встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і ФО, який забезпечує за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів формування доходної частини державного та місцевих бюджетів, а також державних цільових фондів.

Предмет злочину – податки, збори, інші обов'язкові платежі, що входять в систему оподаткування і введені у встановленому законом порядку.

Під податком, збором, іншим обов'язковим платежем потрібно розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами про оподаткування. Державні цільові фонди – це фонди, які створені відповідно до закону і формуються за рахунок визначених законом податків і зборів (обов'язкових платежів) юридичних осіб незалежно від форми власності та ФО (ПФУ, Фонд соціального страхування тощо).

Об'єктивні обставини злочину характеризується сукупністю трьох ознак: **1)** діяння – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування; **2)** суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних (ч. 1 ст. 212), великих (ч. 2 ст. 212) або особливо великих (ч. 3 ст. 212) розмірах; **3)** причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Відповідальність за цією статтею ККУ виключається у разі, коли ненадходження коштів до державного і місцевих бюджетів, державних цільових фондів сталося внаслідок невиконання банком покладеного на нього законодавством обов'язку виконувати платіжні доручення платників податків на перерахування обов'язкових платежів податкового характеру. Днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами податкових платежів вважається день його реєстрації у цих установах.

Описово-бланкетний характер диспозиції ст. 212 робить необхідним у кожному конкретному випадку звертатися до податкового законодавства, яке визначає конкретних платників, їхні обов'язки, строки і механізм сплати платежів.

Ст. 212 не конкретизує спосіб ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. До найбільш поширених способів цього злочину належать: • неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів; • приховування та заниження об'єкта оподаткування.

Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може тягнути за собою застосування до неплатників штрафу (фінансових санкцій) та за наявності умисної або службовим станом» – ст. 364 «Зловживання владою або службовим становищем», ст. 202 – «Порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю», ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами», ст. 367 «Службова недбалість», ст. 207 «Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті».

Суб'єкт злочину

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

1) службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, їх філій, відділень, інших

відокремлених підрозділів, що не мають статусу ЮО, 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 ЮО;

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 – ФО та службові особи податкових агентів – юридичних осіб при несплаті ними податку з доходів ФО.

Суб'єктом ухилення від сплати ПДФО, це перш за все податковий агент – ФО або працівник податкового агента – ЮО чи її філії, відділення або іншого відокремленого підрозділу, які незалежно від організаційно–правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника.

До відповідальності за ст. 212 як виконавці ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів повинні притягуватись лише ті працівники управлінської сфери юридичних осіб, які, здійснюючи організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, виконують обов'язки по веденню та оформленню звітної документації про фінансово-господарську діяльність підприємств, установ, організацій і поданню цієї документації до податкових та інших фіскальних органів (керівники підприємств та організацій, головні (старші)

бухгалтери, їхні заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера).

Ті працівники підприємств, установ, організацій, функціональні обов'язки яких так чи інакше пов'язані з фінансовою і податковою документацією, але на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність ЮО в цілому та виконання обов'язку забезпечити сплату нею податків чи інших обов'язкових платежів, за наявності підстав можуть притягуватись до відповідальності як пособники у злочині, передбаченому ст. 212. Тобто мова йде, наприклад, про ведення поточного обліку фінансово-господарської діяльності або касових операцій, нарахування згідно з розподілом обсягу роботи окремих видів податків і зборів працівником бухгалтерії великого підприємства, оформлення пов'язаних з оподаткуванням документів бухгалтером структурного підрозділу, який, не звітуючи перед контролюючими органами, передає документи головному бухгалтеру підприємства для складання консолідованої звітності.

Особи, які відповідним чином консультують безпосередніх виконавців злочину або фактично складають звітну фінансово–господарську документацію підприємства, проте не уповноважені у встановленому порядку підписувати її (ситуації, коли юридично функції бухгалтера виконує підставна особа), мають притягуватись до відповідальності за пособництво в ухиленні від сплати податків.

Дії особи (скажімо, власника приватного підприємства або учасника господарського товариства), яка організувала вчинення податкового злочину або керувала його підготовкою чи вчиненням, однак не брала участі у виконанні об'єктивної сторони, слід розцінювати як організацію ухилення від оподаткування і кваліфікувати за ч. 3 ст. 27, ст. 212. У разі, коли зазначена особа є службовою особою підприємства, наприклад, його директором або

головним бухгалтером, вона за наявності до цього підстав повинна притягуватись до відповідальності за ст. 212 як виконавець злочину.

Дії працівників контролюючих органів, інших службових осіб органів державної влади і місцевого самоврядування, які умисно сприяють ухиленню від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слід кваліфікувати за ч. 5 ст. 27 і ст. 212 як пособництво в ухиленні від оподаткування, а за наявності для цього підстав – і як відповідний злочин у сфері службової діяльності наприклад, передбачений статтями 364, 368) або як видання нормативно–правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку (ст. 211 «Видання нормативно–правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку»).

Суб'єктивна обставина злочину характеризується прямим або непрямим умислом.

Невиконання чи неналежне виконання службовою особою ЮО – платника податків своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них (неналежне ведення податкового обліку та звітності, помилки при обчисленні сум обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів, відсутність чи неналежне здійснення контролю за діяльністю працівників, які ведуть податковий облік та звітність), якщо це призвело до несплати юридичною особою податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а їхня сума перевищує 1 000 НМДГ, за наявності інших передбачених законом підстав має кваліфікуватися за ст. 367 «Службова недбалість».

Про умисний характер поведінки порушника податкового законодавства можуть свідчити, наприклад, такі обставини (часто їх сукупність): складання і використання підроблених документів; ведення «подвійного» (офіційного

та неофіційного) обліку товарно-матеріальних цінностей (так звана подвійна бухгалтерія); наявність у місцях реалізації документально неоформленої продукції; не оприбуткування готівкової виручки, отриманої за поставлені товари, виконані роботи, надані послуги; заниження обсяг реалізованих товарів; укладання фіктивних угод; відсутність документів, необхідних для складання податкових декларацій і розрахунків, знищення документів або відмова від їх подання; приховування від контролюючих органів інформації про рух безготівкових і готівкових грошових коштів; не відображення у документах об'єктів оподаткування; необґрунтоване завищення витрат; нез'явлення протягом встановленого строку зареєстрованого суб'єкта підприємництва до податкового органу для взяття на облік як платника податків тощо.

Мотиви ухилення від сплати обов'язкових платежів, що входять до системи оподаткування, можуть бути різними (корисливі спонукання, бажання задовольнити різноманітні виробничі потреби господарюючого суб'єкта, кар'єризм тощо) і на кваліфікацію діяння за ст. 212 не впливають.

Кваліфікуючою ознакою злочину є заподіяння шкоди державі у значних, великих або особливо великих розмірах; вчинення злочину за попередньою змовою чи раніше судимими за ухилення від сплати податків.

При вирішенні питань про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів слід пам'ятати, що, відповідно до положень ст. 5 ККУ та ст. 58 КУ, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії за часом, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, і що ніхто не може відповідати за діяння, які на час вчинення їх не визнавалися законом правопорушеннями.

Якщо в діях посадових осіб, що призвели до ненадходження в бюджет платежів, не встановлено прямого

умислу, а це стало наслідком невиконання або неналежного виконання ними своїх службових обов'язків через недбале або несумлінне до них ставлення, що завдало істотної шкоди державним чи громадським інтересам, то такі діяння слід кваліфікувати за статтею 367 ККУ. Тому наявність чи відсутність умислу при порушенні податкового законодавства потрібно доказувати документами, добутими в процесі оперативно-розшукової та слідчої діяльності.

Поряд з проблемою викриття злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, не менш важливою є виявлення та викриття злочинів, пов'язаних з приховуванням валютної виручки (ст. 207 ККУ).

Об'єктивною обставиною злочину, передбаченого ст. 207КК України, є незаконне відкриття і використання за межами України валютних рахунків як підприємств, установ, організацій, так і приватних осіб, або приховування валютної виручки.

Приховування валютної виручки може мати місце як самостійне, за наявності валютного рахунку, відкритого з дозволу Національного банку України, коли частина прибутку, одержаного у валюті, не відображається в бухгалтерських документах, які подаються до банківських установ, так і в сукупності з відкриттям або використанням за межами України валютних рахунків без дозволу Національного банку.

У випадках, коли валютна виручка приховується посадовою особою підприємств, організацій та установ шляхом умисного неподання податкових декларацій та розрахунків або занижується розмір і державі завдається шкода у великих або особливо великих розмірах, то такі дії слід кваліфікувати за ст. 212 ККУ.

Якщо при викритті або використанні за межами України валютного рахунку чи прихованні валютної виручки посадовою особою було скоєно посадовий підлог, то такі дії

слід додатково кваліфікувати за ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами».

У практиці слідчих органів дуже часто виникають питання щодо розмежування законної господарської і злочинної діяльності, коли незрозуміло, чи мова йде про просте порушення угоди, чи про злочин, скоєний одним із платників податків.

У цій досить заплутаній поки що галузі господарської діяльності, в якій багато співробітників правоохоронних та податкових органів відчувають себе не дуже впевнено, можливі не зовсім правильні висновки щодо кваліфікації скоєних правопорушень, у результаті чого невинні можуть бути безпідставно притягнуті до кримінальної відповідальності.

Треба пам'ятати, що кримінальна відповідальність може настати лише в тому разі, якщо відповідне діяння передбачено кримінальним законом як злочин. Тому у своїй практичній діяльності працівники органів державної податкової служби повинні перш за все керуватися як вимогами статті 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

При розслідуванні кримінальних справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків та приховуванням валютної виручки, важливе значення має те, наскільки правильно і обґрунтовано на стадії дослідчої перевірки та збору матеріалів складено Акт перевірки сплати податків.

До матеріалів при вирішенні питання про порушення кримінальної справи мають бути додані:

– акти перевірки податкової інспекції, в якому містяться відомості про суть ухилення від сплати податків або приховування валютної виручки, які норми законів порушено, особи, причетні до скоєння цих порушень;

– рішення ОДПІ.

Досить часто при перевірках підприємств щодо повноти сплати податків виникають колізії, коли податковий інспектор і керівник підприємства, відстоюючи кожен свій погляд, керуються різними нормативними актами. Тобто виникає ситуація, в якій кожна сторона вважає, що тільки вона права, посилаючись при цьому на певні закони. І досить часто податковий інспектор, маючи більше повноважень, такі спірні матеріали направляє до правоохоронних органів для вирішення питання про порушення кримінальної справи. Порушивши кримінальну справу, правоохоронні органи після ретельної перевірки закривають їх за відсутністю в діяннях складу злочину. В основному це трапляється через низьку кваліфікацію суб'єктів правовідносин, недостатню обізнаність в чинному законодавстві.

ВИСНОВОК

У випадку розгляду кримінальної справи щодо несплати податків судом вони виходять з того, що кримінальна відповідальність за ст. 212 ККУ настає за умисне ухилення від сплати лише тих податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які встановлені ПКУ.

Кримінально караним визнається ухилення від сплати як загальнодержавних, так і місцевих податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Відповідальність за ст. 212 ККУ може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли:

- не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку;
- об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом;
- платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом;

– механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.

Законодавством передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати.

У зв'язку з цим суд має встановити, що особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори, інші обов'язкові платежі в повному обсязі чи певну їх частину.

Про наявність умислу на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити, наприклад:

– відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку;
– перекручування в обліковій або звітній документації;
– неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг;
– ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку;
– використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби;
– завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо.

Законодавство розмежовує

1) ухилення від сплати обов'язкових платежів;

2) несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу на несплату.

Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків.
2. Способи ухилення від сплати податків.
3. Джерела законодавства щодо фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства.
4. Фінансова відповідальність за несвоєчасне подання декларації платником.
5. Донарахування ДПСУ податкових зобов'язань.
6. Заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах. Фінансова відповідальність.
7. Заборонені операції з податково-заставленими активами. Фінансова відповідальність.
8. Добровільна сплата вчасно несплачених податків. Фінансова відповідальність.
9. Правові джерела адміністративної і кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства.
10. Неподання декларації про доходи чи прибутки: адміністративна і кримінальна відповідальність.
11. Заниження (приховування) об'єктів оподаткування — кримінальний злочин.
12. Елементи складу податкового злочину. Кваліфікуюча ознака злочину.
13. Умови відповідальності за несплату податків.
14. Несплата і несвоєчасна сплата. Наслідки.

Глава 7.
Державна підтримка малого та середнього підприємництва

ПЛАН

1. Загальні засади державної підтримки підприємництва.
2. Мета державної політики щодо розвитку підприємництва.
3. Надання державної підтримки підприємництву.
4. Єдиний податок на період воєнного стану.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Загальні засади підтримки малого підприємництва

На сьогодні у державі сформувався значний масив правових приписів щодо державної підтримки окремих суб'єктів підприємництва, які в розвинутих економіках займають значну частину обсягу у створення національного продукту.

Це суб'єкти малого та середнього підприємництва.

Започатковано систему державної підтримки приписами Закону «*Про державну підтримку малого підприємництва*» (від 19.10.2000), а потім, йому на заміну, державна підтримка визначена у Законі «*Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні*» (від 22.03.2012).

Тобто правовідносини щодо підтримки державою малого і середнього підприємництва за роки незалежності уже мають певну історію свого розвитку.

Так, Закон від 19.10.2000 визначав наступні правові концепти державної підтримки.

1. Мета державної підтримки малого підприємництва:

- створення умов для позитивних структурних змін в економіці України;

- сприяння формуванню і розвитку малого підприємництва, становлення малого підприємництва як провідної сили в подоланні негативних процесів в економіці та забезпечення сталого позитивного розвитку суспільства;
- підтримка вітчизняних виробників;
- формування умов для забезпечення зайнятості населення України, запобігання безробіттю, створення нових робочих місць.

2. Державна підтримка малого підприємництва здійснюється за такими напрямами:

- формування інфраструктури підтримки і розвитку малого підприємництва, організація державної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для суб'єктів малого підприємництва;
- встановлення системи пільг для суб'єктів малого підприємництва;
- запровадження спрощеної системи оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності;
- фінансово-кредитна підтримка малого підприємництва;
- залучення суб'єктів малого підприємництва до виконання науково-технічних і соціально-економічних програм, здійснення поставки продукції (робіт, послуг) для державних та регіональних потреб.

Підтримка малого підприємництва здійснювалась відповідно до Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні, програми підтримки малого підприємництва в АРК, регіональних та місцевих програм підтримки малого підприємництва, які затверджуються відповідно до законодавства. Така Програма затверджена Законом «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні» (від 21.12.2000).

Зокрема, на момент (2001 р.) прийняття Програми (Закону) її прийняття пояснювалось важливим значення

розвитку малого підприємництва для економіки України та обґрунтовувалась тим, що

«*На сьогодні в Україні існує майже 200 тисяч малих підприємств, працює близько 1 млн. підприємців без створення юридичної особи, майже 40 тис. фермерських господарств.*

Всього у малому підприємництві зайнято понад 2,7 млн. чоловік, або 9 % працездатного населення України. У той же час мале підприємництво виробляє 11 % загального обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) у цілому по Україні, що свідчить про більш ефективне функціонування малого бізнесу порівняно з великим.»

3. Для суб'єктів малого підприємництва у порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися:

– спрощена система оподаткування, обліку та звітності;
– спрощена форма бухгалтерського обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності встановлюється ПКУ.

Порядок ведення бухобліку та звітності суб'єктами малого підприємництва визначається МФУ.

4. З метою забезпечення гарантованого ринку збуту для суб'єктів малого підприємництва, розширення виробничих потужностей передбачаються такі форми підтримки малого підприємництва:

– забезпечення участі суб'єктів малого підприємництва в державних та регіональних соціально-економічних, інвестиційних, екологічних та інших програмах;
– залучення суб'єктів малого підприємництва до формування, розміщення і виконання на договірній основі державних та регіональних замовлень на виконання робіт, надання послуг для задоволення державних та регіональних потреб.

5. Фінансове забезпечення реалізації державної політики у сфері підтримки малого підприємництва здійснюють відповідно до своєї компетенції: на загальнодержавному рівні Український фонд підтримки підприємництва, на регіональному рівні — регіональні фонди підтримки підприємництва, на місцевому рівні — місцеві фонди підтримки підприємництва.

Регіональні та місцеві фонди підтримки підприємництва є юридичними особами, засновниками яких можуть бути місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Український фонд підтримки підприємництва, юридичні та фізичні особи.

Формуючи засади законодавства про підтримку малого підприємництва Законом від 19.10.2000 передбачено (ч. 2 ст. 14 «*Прикінцеві положення*»), що до унесення відповідних змін до законодавства «*Закони та інші нормативно-правові акти, введені в дію до набрання чинності цим Законом, діють у частині, що не суперечить цьому Закону* ».

Із розвитком суспільних відносин на заміну Закону від 19.10.2000 «*Про державну підтримку малого підприємництва*» прийнято Закон від 22.03.2012 «*Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні*».

Новим Законом визначаються правові та економічні засади державної політики у сфері підтримки та розвитку малого і середнього підприємництва. Так, суб'єктами малого і суб'єктами середнього підприємництва цим законом визнаються особи, які визначені такими у Господарському кодексі України (далі —ГКУ), ст. 55 «*Поняття суб'єкта господарювання*» з урахуванням того, що термін "суб'єкти малого підприємництва" охоплює суб'єктів мікропідприємництва.

Законодавством, яке регулює підтримку розвитку малого і середнього підприємництва в Україні є Закон «Про

розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», а також Господарський, Цивільний та Податковий кодекси, міжнародні договори та інші нормативні акти, які містять (чи містили) відповідні положення зазначеного предмету правового регулювання.

2. Мета державної політики щодо розвитку підприємництва.

Метою державної політики щодо розвитку малого і середнього підприємництва є:

1) створення сприятливих умов для розвитку малого і середнього підприємництва;
2) забезпечення розвитку суб'єктів малого і середнього підприємництва з метою формування конкурентного середовища та підвищення рівня їх конкурентоспроможності;
3) стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів малого і середнього підприємництва;
4) сприяння провадженню суб'єктами малого і середнього підприємництва діяльності щодо просування вироблених ними товарів (робіт, послуг), результатів інтелектуальної діяльності на внутрішній і зовнішній ринки;
5) забезпечення зайнятості населення шляхом підтримки підприємницької ініціативи громадян.

Принципами державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні є:

1) ефективність підтримки малого і середнього підприємництва;
2) доступність отримання державної підтримки суб'єктами малого і середнього підприємництва;
3) забезпечення участі представників суб'єктів малого і середнього підприємництва, громадських організацій, що представляють інтереси суб'єктів малого і

середнього підприємництва, у формуванні та реалізації державної політики в зазначеній сфері;

4) створення рівних можливостей для доступу суб'єктів малого і середнього підприємництва, що відповідають вимогам, передбаченим загальнодержавними, регіональними та місцевими програмами розвитку малого і середнього підприємництва, до участі у виконанні таких програм та для отримання державної підтримки;
5) ефективність використання бюджетних коштів, передбачених для виконання зазначених програм;
6) відкритість і прозорість проведення процедур надання державної підтримки;
7) доступність об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва для всіх суб'єктів малого і середнього підприємництва.

Серед основних напрямів державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні є:

1) удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування;
2) запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві;
3) залучення суб'єктів малого підприємництва до виконання науково-технічних і соціально-економічних програм, здійснення постачання продукції (робіт, послуг) для державних та регіональних потреб;
4) забезпечення фінансової державної підтримки малих і середніх підприємств шляхом запровадження державних програм кредитування, надання гарантій для отримання кредитів, часткової компенсації відсоткових ставок за кредитами тощо;

5) сприяння розвитку інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва;
6) гарантування прав суб'єктів малого і середнього підприємництва під час здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності;
7) тощо.

Органами, що забезпечують розвиток малого і середнього підприємництва є:

– ВРУ, КМУ та спеціально уповноважений орган у сфері розвитку малого і середнього підприємництва (центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері розвитку підприємництва),

– інші центральні органи виконавчої влади,

– ВР АРК та РМ АРК, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування.

Кожен із цих органів має відповідні повноваження для забезпечення розвитку малого і середнього підприємництва.

Так, КМУ, як вищий виконавчий орган має загальні компетенції у цій сфері, а відтак — забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері розвитку підприємництва, розроблення та виконання загальнодержавних програм розвитку малого і середнього підприємництва з урахуванням загальнодержавних пріоритетів, здійснює заходи щодо розвитку інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва, спрямовує, координує та контролює діяльність органів виконавчої влади, які забезпечують надання державної підтримки.

Спеціально уповноважений орган, як центральний орган виконавчої влади має *спеціальні компетенції* у сфері розвитку малого і середнього підприємництва, які визначені у ст. 7 «*Повноваження спеціально уповноваженого органу у сфері розвитку малого і середнього підприємництва*»

указаного Закону «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» ; зокрема:

1) внесення пропозицій щодо формування та реалізація державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва;
2) підготовка пропозицій щодо визначення пріоритетів і видів підтримки суб'єктів малого і середнього підприємництва;
3) розроблення проектів державних програм розвитку малого і середнього підприємництва, забезпечення їх виконання з урахуванням загальнодержавних пріоритетів та здійснення моніторингу виконання;
4) внесення пропозицій щодо визначення основних фінансових, економічних, соціальних та інших показників розвитку малого і середнього підприємництва;
5) утворення консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів з питань розвитку малого і середнього підприємництва;
6) формування єдиної інформаційної системи для забезпечення реалізації державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва;
7) сприяння діяльності громадських організацій, що представляють інтереси суб'єктів малого і середнього підприємництва;
8) забезпечення пропагування і популяризації підприємницької діяльності;
9) забезпечення представництва в міжнародних організаціях, налагодження співпраці з органами влади іноземних держав щодо розвитку малого і середнього підприємництва;
10) підготовка і публікація щороку в медіа звітів про стан розвитку малого і середнього підприємництва в Україні та його державну підтримку, проведення оцінки

фінансових, економічних, соціальних та інших показників розвитку малого і середнього підприємництва та рівня ефективності державної підтримки;

11) методологічне забезпечення діяльності органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та сприяння розробленню і здійсненню ними заходів щодо розвитку малого і середнього підприємництва, у тому числі виконання регіональних та місцевих програм розвитку малого і середнього підприємництва;

12) сприяння формуванню інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва.

До повноважень інших центральних органів виконавчої влади у сфері розвитку малого і середнього підприємництва належать:

1) участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва;
2) участь у розробленні проектів державних програм розвитку малого і середнього підприємництва, забезпечення їх виконання з урахуванням загальнодержавних пріоритетів та здійснення моніторингу виконання;
3) забезпечення рівних можливостей суб'єктів підприємництва для доступу до участі у виконанні загальнодержавних, регіональних та галузевих програм.

До повноважень РМ АРК та місцевих державних адміністрацій у сфері розвитку малого і середнього підприємництва належать:

1) визначення регіональних пріоритетів і видів державної підтримки з урахуванням загальнодержавних пріоритетів;
2) розроблення проектів регіональних та місцевих програм розвитку малого і середнього підприємництва, забезпечення їх виконання з урахуванням

загальнодержавних пріоритетів, національних і регіональних соціально-економічних, екологічних, культурних та інших особливостей, здійснення моніторингу виконання таких програм;

3) сприяння розвитку міжрегіонального співробітництва суб'єктів малого і середнього підприємництва;
4) забезпечення пропагування і популяризації підприємницької діяльності;
5) налагодження співпраці з міжнародними організаціями, адміністративно-територіальними утвореннями іноземних держав з питань розвитку малого і середнього підприємництва;
6) тощо.

До повноважень ВР АРК та органів місцевого самоврядування у сфері розвитку малого і середнього підприємництва належить створення умов для розвитку малого і середнього підприємництва, зокрема:

1) визначення пріоритетів та видів державної підтримки суб'єктів малого і середнього підприємництва з урахуванням загальнодержавних пріоритетів;
2) участь у розробленні проектів регіональних та місцевих програм розвитку малого і середнього підприємництва, їх затвердження та забезпечення виконання з урахуванням загальнодержавних пріоритетів, національних і місцевих соціально-економічних, екологічних, культурних та інших особливостей, здійснення моніторингу виконання таких програм;
3) сприяння формуванню інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва;
4) сприяння діяльності громадських організацій, що представляють інтереси суб'єктів малого і середнього підприємництва.

Окрім цих повноважень органи місцевого самоврядування також мають право утворювати

консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи у сфері розвитку малого і середнього підприємництва.

3. Надання державної підтримки підприємництву

Державна підтримка надається суб'єктам малого і середнього підприємництва, які відповідають критеріям, встановленим у ст. 55 «*Поняття суб'єкта господарювання*» ГКУ, ч. 3. Так, відповідно цієї статті, такими суб'єктами господарювання визнаються залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік (у т.ч. суб'єкти мікропідприємництва). Зокрема:

1) суб'єктами мікропідприємництва є:

− фізособи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, за середньорічним курсом НБУ;

− юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро.

Суб'єктами малого підприємництва є:

− фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро;

− юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої

діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро.

Суб'єктами середнього підприємництва є юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не складає від 51 до 249 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності знаходиться у межах від 10 до 50 мільйонів євро, еквівалентну 10 мільйонам євро.

Інші суб'єкти — є суб'єктами великого підприємництва.

Державна підтримка передбачає формування програм, в яких визначається механізм цієї підтримки. Програми державної підтримки розробляються та впроваджуються спеціально уповноваженим органом у сфері розвитку малого і середнього підприємництва із залученням інших центральних органів виконавчої влади та громадських організацій, що представляють інтереси суб'єктів малого і середнього підприємництва.

Законом також визначаються випадки обмеження можливості надання державної підтримки (ст. 13 «*Обмеження щодо надання державної підтримки суб'єктам малого і середнього підприємництва*» Закону «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні»). Винятки із правил, встановлених цією статтею, визначені на період встановлення КМУ карантину з приводу коронавірусної хвороби (COVID-19) та на період дії воєнного стану в Україні (пункти 4 та 5 розділу V «Прикінцеві положення»).

Інфраструктурою підтримки малого і середнього підприємництва є підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, які провадять діяльність, спрямовану на розвиток суб'єктів малого і середнього підприємництва, їх інвестиційної та інноваційної активності, просування вироблених ними товарів (робіт, послуг),

результатів інтелектуальної діяльності на внутрішній і зовнішній ринки.

Державна підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва включає:

– фінансову, інформаційну, консультаційну підтримку, у т.ч. підтримку у сфері інновацій, науки і промислового виробництва, підтримку суб'єктів малого і середнього підприємництва, що провадять експортну діяльність, підтримку у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу.

Фінансова державна підтримка надається за рахунок державного та місцевих бюджетів. основними видами якої є:

1) часткова компенсація відсоткових ставок за кредитами, що надаються на реалізацію проектів суб'єктів малого і середнього підприємництва;
2) часткова компенсація лізингових, факторингових платежів та платежів за користування гарантіями;
3) надання гарантії та поруки за кредитами суб'єктів малого і середнього підприємництва;
4) надання кредитів, у тому числі мікрокредитів, для започаткування і ведення власної справи;
5) надання позик на придбання і впровадження нових технологій;
6) компенсація видатків на розвиток кооперації між суб'єктами малого і середнього підприємництва та великими підприємствами;
7) фінансова підтримка впровадження енергозберігаючих та екологічно чистих технологій;
8) інші види не забороненої законодавством фінансової державної підтримки.

Інформаційна державна підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та об'єктів інфраструктури

підтримки малого і середнього підприємництва може здійснюватися шляхом:

1) створення та забезпечення функціонування державних, регіональних і місцевих інформаційних систем, інформаційно-комунікаційних мереж, сприяння започаткуванню підприємницької діяльності за допомогою Інтернету;
2) надання інформації:

– про стан виконання державних, регіональних і місцевих програм розвитку малого і середнього підприємництва та рівень ефективності державної підтримки;
– про стан розвитку малого і середнього підприємництва;
– про об'єкти інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва;
– іншої інформації (економічної, правової, статистичної, виробничо-технологічної, з питань маркетингу), необхідної для забезпечення розвитку суб'єктів малого і середнього підприємництва.

Така інформація є загальнодоступною і розміщується на офіційних веб-сайтах органів виконавчої влади.

Консультаційна державна підтримка здійснюється шляхом:

1) сприяння утворенню об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва, які надають консультаційні послуги суб'єктам малого і середнього підприємництва, та забезпечення їх діяльності;
2) спрощення доступу до інформації в режимі реального часу.

Державна підтримка у сфері інновацій, науки і промислового виробництва може здійснюватися шляхом:

− надання фінансової підтримки для утворення об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва у сфері інновацій, науки та

промислового виробництва, у тому числі бізнес-інкубаторів, інноваційних бізнес-інкубаторів, науково-технологічних центрів, центрів трансферу технологій;

- сприяння розвитку венчурного підприємництва;
- створення системи економічних стимулів для розвитку економіки на основі технологічних інновацій;
- передачі наукової продукції, створеної за рахунок бюджетних коштів, для її впровадження у виробництво;
- створення умов для залучення суб'єктів малого і середнього підприємництва до укладення договорів субпідряду у сфері інновацій та промислового виробництва;
- стимулювання залучення іноземних інвестицій і розвитку взаємовигідної міжнародної інноваційної співпраці;
- створення умов для поширення кооперації між суб'єктами малого і середнього підприємництва та великими підприємствами.

Державна підтримка осіб, що провадять експортну діяльність, може здійснюватися шляхом:

- сприяння просуванню на ринки іноземних держав продукції вітчизняного виробництва (товарів, робіт і послуг), об'єктів інтелектуальної власності та створення сприятливих умов для українських учасників експортної діяльності;
- співпраці з міжнародними організаціями та іноземними державами у сфері розвитку малого і середнього підприємництва;
- утворення об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва, що сприяють експортній діяльності, зокрема шляхом надання фінансової підтримки (кредитування, гарантування, страхування експортних операцій, часткова компенсація частки відсоткових ставок за кредитами для провадження

експортної діяльності, часткове покриття витрат суб'єктів малого і середнього підприємництва, пов'язаних із здійсненням маркетингових заходів на зовнішньому ринку, вивченням кон'юнктури зовнішнього ринку, пошуком партнерів, просуванням товарів на нові ринки, участю у виставково-ярмарковій діяльності за кордоном, відрядженням спеціалістів для вивчення ринків іноземних держав, підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації персоналу суб'єктів малого і середнього підприємництва з питань експортної діяльності);

- сприяння участі суб'єктів малого і середнього підприємництва у виставково-ярмарковій діяльності за кордоном для представлення продукції вітчизняного виробництва, у тому числі шляхом надання фінансової підтримки, надання в оренду виставкових площ, часткового покриття витрат суб'єктів малого і середнього підприємництва, пов'язаних з участю у виставково-ярмарковій діяльності за кордоном;
- сприяння поширенню за кордоном інформації про потенційні можливості вітчизняного малого і середнього підприємництва та забезпеченню доступу до іноземних інформаційних мереж для пошуку ділових партнерів.

Державна підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу може здійснюватися шляхом:

1) створення та розвитку мережі бізнес-інкубаторів;
2) розроблення та виконання освітніх програм, спрямованих на підготовку, перепідготовку і підвищення рівня кваліфікації кадрів для суб'єктів малого і середнього підприємництва на основі державних освітніх стандартів;

3) створення умов для підвищення рівня професійних знань і ділових якостей фахівців з числа соціально незахищених верств населення;
4) надання навчально-методологічної, науково-методичної допомоги суб'єктам малого і середнього підприємництва;
5) сприяння участі у програмах обміну міжнародним досвідом з метою запровадження передових технологій та підвищення рівня кваліфікації персоналу суб'єктів малого і середнього підприємництва.

З урахування уведенням на Україні воєнного стану ч. 5 Розділу V «*Прикінцеві положення*» визначається, що

«*5. Тимчасово, на період дії воєнного стану в Україні та протягом шести місяців з дня його припинення або скасування, дія* статті 13 *цього Закону не поширюється на суб'єктів господарювання малого і середнього підприємництва, які здійснюють виробництво зброї.*»

На сьогодні одним із елементів державної підтримки суб'єктів малого та середнього підприємництва є спрощена система їх оподаткування загалом та окремі її видозміни. Також є чинною указана Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва в Україні.

4. Єдиний податок на період воєнного стану

Одним із способів державної підтримки малого та середнього підприємництва став запроваджений з 01.04.22 особливий режим застосування спрощеної системи — розділ XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ. Зокрема, Законом від 15.03.2023 № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії на період дії воєнного стану», тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території

України, положення розділу XIV застосовуються з урахуванням визначених у ньому особливостей. Ці особливості визначені у п. 9 підр. 8 р. XX «Перехідні положення», яким доповнено ПКУ.

Закон набув чинності з дня його опублікування; 17.03.2023 його підписано Президентом та опубліковано в Голосі України. Відповідно всі зміни до ПКУ почали діяти з цієї дати; застосування розпочалось — з 01.04.2023.

На час воєнного стану для бізнесу було значно розширено можливість скористатися опцією єдиного податку:

- ліміт грошового обороту підвищено з 10 млн. до 10 млрд. грн.;
- податок установлено — 2% від обороту;
- знято обмеження по кількості робітників;\
- знято обмеження по видам діяльності (окрім підакцизних товарів та грального бізнесу).

Законом від 30.06.3023 «*Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану*» до правила застосування особливостей використання розділу XIV ПКУ унесено обмежувальний темпоральний припис — щодо строку дії зазначених особливостей: «не пізніше ніж до 1 серпня 2023 року». А тому з цієї дати до застосування повертаються велика кількість правил використання платниками спрощеної системи оподаткування.

Основні положення особливостей застосування розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ (п. 9 *підр. 8 розд. XX* «Перехідні положення» *ПКУ*).

1. Фізичні особи — підприємці - платники єдиного податку 1 та 2 групи мають право не сплачувати єдиний податок. Якщо такі особи скористались таким правом — то декларація за цей період не подається.

2. Платниками єдиного податку 3 групи можуть бути фізичні особи - підприємці та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, для яких не застосовується обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах.

При цьому у п. 9.3. *підр.8розд. XX* «Перехідні положення» *ПКУ* встановлені певні обмеження щодо виду діяльності платників ЄП групи 3; зокрема, це – обмін іноземної валюти, – виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів, роздрібної торгівлі підакцизними товарами), – видобуток, реалізацію корисних копалин (крім видобування підземних та поверхневих вод підприємствами, які надають послуги централізованого водопостачання та водовідведення), інші види діяльності.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників єдиного податку 3 групи, які використовують особливості оподаткування — встановлюється у розмірі 2 % доходу, який визначено у ст. 292 «*Порядок визначення доходів та їх склад для платників єдиного податку 1 - 3 груп*» ПКУ: доходи (кошти) отримані від продажу майна.

Платники єдиного податку 3 групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені п. 9 звільняються від обов'язку нарахування та сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, а також від подання податкової звітності з ПДВ, а їх реєстрація платником ПДВ є призупиненою.

Під призупиненням реєстрації платником ПДВ для цілей п. 9 розуміється, що для платників єдиного податку 3 групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені цим пунктом, призупиняються права та

обов'язки, встановлені розд. V «Податок на додану вартість» та підр 2 розділу XX ПКУ на період використання особливостей оподаткування, встановлених цим пунктом.

Операції, здійснені платником єдиного податку 3 групи, який використовує особливості оподаткування, встановлені п. 9, вважаються такими, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Податковий (звітний) період для платників єдиного податку 3 групи, які використовують особливості оподаткування, встановлюється — 1 календарний місяць. Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку її подання (місячний податковий (звітний) період).

Для застосування ЄП з особливостями подається до контролюючого органу заява; початок застосування — 01.04.2023; для новостворених платників — відразу, при поданні заяви на протязі 10 днів з державної реєстрації.

Відмова від застосування спрощеного ЄП — за заявою, — з 1 числа наступного місяця у якому прийнято таке рішення.

Особливості нарахування та сплати єдиного податку з особливостями встановлює КМУ для платників податку на прибуток, які прийняли рішення про перехід — визначено у пунктах 9.11 та 9.12 підр. 8 (подання декларації, сплата авансових внесків, урахування від'ємного значення об'єкту, що існувало на дату переходу).

Перехід суб'єктів господарювання, які використовували особливий режим оподаткування єдиним податком на попередній порядок оподаткування, полягає у наступному. Зокрема платники єдиного податку, які станом на 31.07.2023 використовували особливості оподаткування ЄП та не відмовилися від їх використання самостійно, з 01.08.2023

автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей ЄП. Новостворені суб'єкти господарювання, які з дня державної реєстрації обрали спрощену систему оподаткування з особливостями оподаткування автоматично вважаються платниками ЄП 3 групи із ставкою єдиного податку у розмірі, визначеному пп. 2 п. 293.3 ПКУ.

Платники податків, у яких була призупинена реєстрація платником ПДВ на період використання особливостей оподаткування ЄП та яким з 1 серпня 2023 року автоматично відновлено права та обов'язки платників ПДВ до початку застосування особливостей оподаткування ЄП, зобов'язані не пізніше 31 жовтня 2023 року нарахувати податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5ПКУ зведену податкову накладну, як при використання товарів в операціях, що не є об'єктом оподаткування.

Платники ПДВ не пізніше 31.10.2023. включають до складу ПК суми податку на додану вартість, що були сплачені під час ввезення товарів, необоротних активів, під час застосування особливостей оподаткування ЄП. При цьому такі платники податків зобов'язані не пізніше 31.10.2023 нарахувати ПЗ відповідно до п. 198.5ПКУ за товарами, необоротними активами, ввезеними на митну територію України та використаними (поставленими, реалізованими) в період застосування особливостей оподаткування ЄП.

База оподаткування при нарахуванні податкових зобов'язань за такими необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на перше число місяця, протягом якого вони були використані (поставлені, реалізовані), а в разі відсутності обліку необоротних активів — виходячи із звичайної ціни, за

товарами - виходячи з вартості їх придбання (митної вартості).

Оподаткування податком на прибуток платників з 01.08.2023 полягає у тому, що вони складають та подають податкову декларацію з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком з початку 2023 календарного року. При цьому результати діяльності за періоди перебування на сплаті єдиного податку не враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за попередній річний звітний період — 2022 рік, перевищує 40 мільйонів гривень, у 2023 році встановлюється базовий квартальний звітний період; у протилежному випадку — річний звітний період.

Платники податків, які станом на 31.07. 2023 року використовували особливості оподаткування ЄП, дохід, отриманий у цей період не включається до обсягу доходу, визначеного для відповідної групи платників єдиного податку.

Вимоги, встановлені п. 291.4ПКУ для відповідної групи платників єдиного податку щодо кількості осіб, які перебувають з таким платником податку у трудових відносинах, мають бути виконані до першого числа місяця, наступного за календарним місяцем, в якому платник податку втратив право або самостійно відмовився від використання особливостей оподаткування ЄП.

У 2023 звітному році обсяг доходу для відповідної групи платників єдиного податку, встановлений п. 291.4ПКУ, визначається пропорційно до кількості календарних місяців поточного календарного року, протягом яких платник єдиного податку не застосовував особливості оподаткування ЄП.

У 2023 звітному році суб'єкти господарювання мають право у цьому році повторно здійснити перехід (обрати) на спрощену систему оподаткування, в тому числі у разі повторної протягом 2023 року державної реєстрації ФОП, шляхом подання заяви за загальною процедурою, визначеною ПКУ. При цьому у разі подання заяви до 01.09.2023 суб'єкт господарювання вважається платником єдиного податку з 01.09.2023, крім єдиного податку 3 групи платників ПДВ.

У 2022 та 2023 роках при визначенні розміру податкового боргу для застосування п.8 п. 298.2.3 ПКУ для платників ЄП 1 або 2 групи не включаються суми податкового боргу, що виникли за податкові періоди з 1.04.2022 по 31.07.2023.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Започаткування системи державної підтримки малого підприємництва.
2. Напрями державної підтримки малого підприємництва.
3. Закони «Про державну підтримку малого підприємництва» та «*Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні*».
4. Закон «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні».
5. Метою державної політики щодо розвитку малого і середнього підприємництва.
6. Принципами державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні.
7. Основні напрями державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні.
8. Повноваження уповноваженого органу виконавчої влади у сфері розвитку малого і середнього підприємництва.

9. Суб’єктами підприємництва, яким надається державна підтримка. Основні її види.
10. Шляхи здійснення державної підтримки суб’єктів малого і середнього підприємництва.
11. Державна підтримка малого та середнього підприємництва на період військового стану.
12. Основні положення особливостей застосування єдиного податку на період військового стану.

Глава 8.
Спрощене оподаткування

ПЛАН

1. Загалі положення, об'єкт та база ЄП.
2. Ставки ЄП.
3. Структура ЄП, його облік та особливості.
4. Податки на майно.
5. Місцеві збори.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Загалі положення, об'єкт та база ЄП

Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння ЄП встановлені у гл. 1 «*Спрощена система оподаткування, обліку та звітності*» розділу XIV «*Спеціальні податкові режими*» ПКУ (статті 291-300).

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності — це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, визначених у ПКУ (ст. 297.1 «*Особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками ЄП*»), на сплату ЄП (далі —ЄП) із веденням спрощеного обліку та звітності.

Платники податків можуть самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо вони відповідають вимогам, визначеним у гл. 1 розд. XIV ПКУ та реєструються платником ЄП.

Групи платників ЄП:

1) **перша група** — фізичні особи – підприємці (далі — ФОП), які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг

населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

2) **друга група** — ФОП, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам ЄП та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 834 розміри МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;
- під побутовими послугами населенню, які надаються 1 та 2 групами платників ЄП, розуміються такі види послуг, визначені у п. 291.7 ПКУ, серед яких (не виключно):
  1) виготовлення взуття за індивідуальним замовленням;
  2) послуги з ремонту взуття;
  3) виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням;
  4) виготовлення виробів із шкіри за індивідуальним замовленням;
  5) виготовлення виробів з хутра за індивідуальним замовленням;
  6) виготовлення спіднього одягу за індивідуальним замовленням;
  7) інші.

3) **третя група** — ФОПи, які:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, та юридичні особи - суб'єкти

господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

– електронні резиденти (е-резиденти), які зареєструвалися як фізичні особи - підприємці, здійснюють господарську діяльність з надання послуг, виробництва та/або продажу товарів виключно на користь нерезидентів України, за умови що протягом календарного року вони відповідають сукупності таких критеріїв:
– не використовують працю найманих осіб - громадян або резидентів України;
– не отримують доходи з джерелом походження з України, крім пасивних доходів;
– обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

4) **четверта група** — сільськогосподарські товаровиробники:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %;

б) ФОП, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону "*Про фермерське господарство*", за умови виконання сукупності таких вимог:

– здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власно вирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
– провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
– не використовують працю найманих осіб;

– членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 статті 3 «Сім'я» СКУ;
– площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 га, але не більше 20 га сукупно.

5) виключно до 3 групи платників ЄП відносяться ФОП, які надають:
– посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна,
– послуги з надання доступу до мережі Інтернет,
– здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння.

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником ЄП-фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період.

При розрахунку середньооблікової кількості працівників застосовується п. 14.1.227 ПКУ, згідно якого така кількість — кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері статистики (на сьогодні — Державна служба статистики).

У пунктах 291.4.2-291.4.7 ПКУ визначено особливості критеріїв деяких осіб, які ураховуються для можливості бути платниками ЄП групи 4 (далі —ЄП-4).

Не можуть бути платниками ЄП 1 - 3 груп суб'єкти господарювання (юридичні особи та ФОП), які здійснюють:

- діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);
- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом "Про страхування", сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, які визначені у р. III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ;
- діяльність з управління підприємствами;
- діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності), фіксованого та мобільного телефонного зв'язку, діяльність з надання послуг з технічного обслуговування та експлуатації телекомунікаційних мереж, мереж ефірного теле- і радіомовлення, проводового радіомовлення та телемереж;
- діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів)

виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

- діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.

Окрім указаних категорій не можуть бути платниками ЄП:

- ФОП, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;
- ФОП, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 400 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 900 квадратних метрів;
- інші особи, які здійснюють діяльність, указану у пунктах 291.5.4-291.5[1].3 ПКУ.

Платники ЄП 1 - 3 груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі - готівковій або безготівковій (у тому числі з використанням електронних грошей).

Виключення щодо неможливості бути платником ЄП, у ПКУ (п. 291.8) передбачено для платників ЄП 3 групи - електронних резидентів (е-резидентів).

Статтею 292 «*Порядок визначення доходів та їх склад для платників ЄП 1 - 3 груп*» ПКУ указані правила визначення доходів платників ЄП. Зокрема:

1) для ФОП — це дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій);

- матеріальній або нематеріальній формі, у т. ч. безоплатні товари, кредиторська заборгованість, реалізація товарі, за які отримано авансування.

– Не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, доходи у вигляді бюджетних грантів, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи — це будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі;

3) для платників ЄП 3 групи - електронних резидентів (е-резидентів) — обсяг коштів, зарахованих на рахунок такого платника податків у банку.

При продажу основних засобів юридичними особами - платниками ЄП дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів. Якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

Дата отримання доходу платника ЄП:

– є дата надходження коштів платнику ЄП у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання

платником ЄП акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);

– для платників ЄП 3 групи, які є платниками ПДВ, — є момент списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;

– для платників ЄП 3 групи (юридичні особи) — є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

Окремі особливості щодо визначення доходу деяких платників ЄП та видів діяльності визначені у пунктах 292.4-292.8 ПКУ (торгівельні автомати, електронні гроші тощо).

Доходи ФОП ЄП, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з цією главою, не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи (розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» ПКУ).

До складу доходу платника ЄП 1-3 груп не включаються

1) суми ПДВ;
2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника ЄП;
3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) — платнику ЄП та/або

повертаються платником ЄП покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу ФОП;

7) суми ПДВ, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів;

8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника ЄП до статутного капіталу такого платника;

9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми ЄСВ, що повертаються платнику ЄП з бюджетів або державних цільових фондів;

10) дивіденди, отримані платником ЄП - юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ;

11) безоплатне отримання лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них особами, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики для виконання програм та здійснення централізованих заходів з охорони здоров'я, за умови за встановленими у ПКУ умовами;

12) суми коштів та вартість майна, отриманих платником податку - юридичною особою у вигляді бюджетного гранту, за умови його цільового використання;

13) пасивні доходи у вигляді процентів, нарахованих на залишок коштів на рахунку платника ЄП 3 групи -

електронного резидента (е-резидента) в банку, отримані таким платником податку.

Дохід платниками ЄП визначається на підставі даних обліку, який передбачено у ст. 296 «*Ведення обліку і складення звітності платниками ЄП*» ПКУ

Особливості визначення доходу для можливості перебування/переходу на сплату ЄП визначені у пунктах 292.14-292.16 ПКУ.

Об'єкт та база оподаткування для платників ЄП 4 групи визначені у ст. 292^1ПКУ.

Зокрема,

– об'єктом оподаткування для платників ЄП 4 групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Не є об'єктом оподаткування єдиним податком для платників ЄП 4 групи площі земельних ділянок, що перебувають у консервації, забруднені вибухонебезпечними предметами, або непридатні для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами, або на період, коли земельні ділянки були забруднені вибухонебезпечними предметами, або на період, коли земельні ділянки були визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами.

Період, коли земельні ділянки перебували у консервації, визначається за даними відповідного реєстру (п. 292^1.1). Також в указаному пункті визначені особливості визначення окремих елементів оподаткування ЄП 4 групи з приводу випадків окупації окремих територій держави.

Базою оподаткування податком для платників ЄП 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників є

нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ для справляння плати за землю (п. 292[1].2).

2. Ставки ЄП

Ставки ЄП для платників

- 1 групи встановлюються у % (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі — ПМПО);
- 2 групи — у % (фіксовані ставки) до розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі — МЗП);
- 3 групи — у % до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки ЄП встановлюються сільськими, селищними, міськими радами для ФОП, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для 1 групи платників ЄП — не більше 10 % розміру прожиткового мінімуму;

2) для 2 групи платників ЄП - не більше 20 % розміру МЗП.

Відсоткова ставка ЄП для платників 3 групи встановлюється у розмірі:

1) 3 % доходу — у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ;

2) 5 % доходу — у разі включення ПДВ до складу ЄП.

Для ФОП, які здійснюють діяльність з дорогоцінними металами, дорогоцінним камінням, а також для електронних резидентів (е-резидентів) ставка ЄП встановлюється у розмірі 5 % доходу.

У випадку перевищення обсягу доходів, встановлених для платників ЄП ставка ЄП встановлюється

1) для платників ЄП 1 - 3 групи (фізичні особи - підприємці) у розмірі 15 % до суми перевищення обсягу доходу;
2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників ЄП, віднесеного до 1 або 2 групи;
3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;
4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування (крім платників ЄП 3 групи — електронних резидентів (е-резидентів);
5) до доходу, отриманого платниками 1 або 2 групи від провадження діяльності, яка не передбачена у ПКУ;
6) для юросіб: у розмірі 30 % до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у ПКУ, до непередбачених у ПКУ доходів, до доходів із застосуванням непередбаченого способу розрахунків.

Для платників ЄП 1 та 2 груп застосовуються максимальні ставки ЄП, при здійсненні декількох різних видів діяльності чи в різних територіальних громадах.

При перевищенні обсягу доходу для оподаткування ЄП із наступного кварталу:

1) платники 1 і 2 груп ЄП — обов'язані перейти за власною заявою до платників 3 групи ЄП,
2) платники 3 групи ЄП — перейти за власною заявою на загальну систему оподаткування.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Заява для переходу на сплату ЄП подається не пізніше 15 днів до початку кварталу, в якому планується такий перехід. Правила подання таких заяв, указані у п. 293.8 ПКУ.

Для платників ЄП 4 групи розмір ставок податку з 1 гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у % бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) - 0,95 %;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, — 0,57 %:
- для інших, передбачених у п. 293.9 ПКУ, земель — від 0,19 (багаторічні насадження) до 50 % (птазівництво).

3. Структура ЄП, його облік та особливості

Податковий (звітний) період починається з 1 числа 1 місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду.

Податковим (звітним) періодом для платників ЄП

- 1, 2 та 4 груп є календарний рік;
- 3 групи та податкових агентів платників ЄП 3 групи - електронних резидентів (е-резидентів) є календарний квартал (крім податкового періоду податкової звітності з ПДВ (місяць).

При застосуванні ЄП з дня фактичної реєстрації податковий (звітний) період — з дня реєстрації до кінця податкового періоду, окрім ЄП групи 4, для яких зазначене правило застосовується для визначення попереднього податкового (звітного) року (для новостворених).

Статтею 294 «Податковий (звітний) період» встановлюються деякі особливості визначення звітного періоду окремим плантикам, зокрема:

– для суб'єктів господарювання, які перейшли на сплату ЄП із сплати інших податків і зборів,

– для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб - підприємців, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування,

– для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації,

– у разі державної реєстрації припинення юридичних осіб та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, які є платниками ЄП.

У разі зміни податкової адреси платника ЄП останнім податковим (звітним) періодом за такою адресою вважається період, у якому подано до контролюючого органу заяву щодо зміни податкової адреси.

Сплата ЄП. Здійснюється на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Платники ЄП 1 і 2 груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця (тобто — наперед).

Такі платники ЄП можуть здійснити сплату ЄП авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

У разі якщо сільська, селищна або міська рада приймає рішення щодо зміни раніше встановлених ставок ЄП, він сплачується за такими ставками не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Нарахування авансових внесків для платників ЄП 1 і 2 груп здійснюється контролюючими органами на підставі заяви такого платника ЄП щодо розміру обраної ставки ЄП, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Платники ЄП 3 групи (крім електронних резидентів (е-резидентів) сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Сплата ЄП платниками 1 - 3 груп (крім електронних резидентів (е-резидентів) здійснюється за місцем податкової адреси.

Для платника ЄП 3 групи - електронного резидента (е-резидента) податковим агентом є банк, в якому електронному резиденту (е-резиденту) відкрито поточний рахунок.

Податковий агент платника ЄП 3 групи - електронного резидента (е-резидента) під час зарахування коштів на поточний рахунок такого платника зобов'язаний утримувати податок із суми зарахування за рахунок таких коштів, використовуючи ставку податку, визначену для е-резидента, та не пізніше наступних 2 робочих днів перерахувати податок до державного бюджету.

Платники ЄП 1 і 2 груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати ЄП протягом 1 календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої витягом з Електронного реєстру листків непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники ЄП 4 групи

- самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року (наперед) подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та

місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік;

- сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі — 10 %; у II кварталі — 10 %; у III кварталі — 50 %; у IV кварталі — 30 %.

У випадку реорганізації юридичних осіб, які застосовують групу ЄП 4, чи початку застосування ФОПом цієї групи, — вперше сплачують податок протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в якому відбулося таке обрання/перехід, в якому відбулося утворення (виникнення права на земельну ділянку), а надалі — у зазначеному вище квартальному порядку (пп. 295.9.3. ПКУ).

Платники ЄП 4 групи зобов'язані у разі, коли протягом податкового (звітного) періоду змінилася площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування:

- уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року;
- подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, контролюючим органам за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

У разі надання платником ЄП 4 групи сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду в оренду іншому платникові податку, орендодавці ураховують

орендовану площу земельних ділянок у своїй декларації. У декларації орендаря така земельна ділянка не ураховується.

Облік платниками ЄП і складення звітності залежить від статусу платника ЄП Зокрема, ФОПи — платники ЄП 1 і 2 груп та платники ЄП 3 групи, які не є платниками ПДВ, ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів.

Платники ЄП 3 групи (ФОПи), які є платниками ПДВ, ведуть облік доходів і витрат за типовою формою та в порядку, що встановлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Наказ МФУ від 30.11.2022 № 405). При цьому ФОПи — платники ЄП 3 групи ведуть облік доходів і витрат від виробництва та реалізації власної сільськогосподарської продукції окремо від обліку доходів і витрат від здійснення інших видів підприємницької діяльності.

Облік доходів та витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у т. ч. через електронний кабінет.

Юридичні особи — платники ЄП 3 групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат відповідно до НПСБО № 15 «Дохід», № 16 «Витрати» та № 25 «Спрощена фінансова звітність».

Правила обліку не стосуються платників ЄП 3 групи — е-резидентів. Для них Мінфін наказом від 19.06.2023 №331 «Податкового розрахунку сум надходжень платника третьої групи ЄП на рахунки у банках і сум утриманого з них податку» затвердив відповідні форму та Податковий розрахунок. Його подають податкові агенти платників.

Платники ЄП 1 та 2 груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника ЄП у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні

авансові внески (п. 295.1 ПКУ), а також відомості про суми СВ, нарахованого, обчисленого і сплаченого в порядку, визначеному законом для даної категорії платників. Зокрема строк подання декларації встановлено у п. 49.18.3. ПКУ: календарному року, крім випадків, передбачених пп. 49.18.4 — протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. У 2023 році ФОП на єдиному податку групи 1 та 2 подають декларацію по єдиному податку за формою, затв. наказом Мінфіну № 394 (ред. 15.12.2022 № 438).

Платники ЄП 3 групи подають до контролюючого органу податкову декларацію платника ЄП у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду; протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (пп. 49.18.2. ПКУ).

Платники ЄП 3 групи (ФОПи) у складі податкової декларації платника ЄП за IV квартал податкового (звітного) року подають також відомості про суми ЄСВ.

Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси.

У п. 296.5.1. ПКУ визначає порядок подання платниками ЄП 1 та 2 груп декларації у разі перевищення протягом року обсягу доходу, або самостійного прийняття рішення про зміну податкових ставок; у пп. 296.5.2. — особливості порядку подання платниками ЄП 2 групи, а у пп. 296.5.4. — особливості порядку подання платниками ЄП 3 групи, при порушенні умов перебування на спрощеній системі оподаткування..

Податкова декларація складається наростаючим підсумком з урахуванням особливостей пунктів 296.5 і 296.6 (перевищення обсягу) ПКУ. Уточнююча податкова декларація подається у порядку, встановленому ПКУ

Платники ЄП для отримання довідки про доходи мають право подати до контролюючого органу податкову декларацію за інший, ніж квартальний (річний) податковий (звітний) період, що не звільняє такого платника податку від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для квартального (річного) податкового (звітного) періоду.

Податкові агенти платників ЄП 3 групи - е-резидентів зобов'язані:

- своєчасно та повністю утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету єдиний податок платника ЄП 3 групи;
- подавати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок сум надходжень платника 3 групи ЄП на рахунки у банках і сум утриманого з них податку за формою, встановленою законом, до контролюючого органу за основним місцем обліку. Такий розрахунок подається лише у разі зарахування коштів на рахунок платника ЄП 3 групи — е-резидента. При цьому податкові агенти платників ЄП 3 групи — е-резидентів окремо відображають обсяг надходжень на рахунок, що оподатковані за ставкою 5 % від суми зарахованих коштів, та обсяг надходжень на рахунок, що оподатковані за ставкою 15 % від суми зарахованих коштів (у разі перевищення відповідного ліміту);
- подавати до контролюючого органу інші відомості про оподаткування доходів окремого платника податку;
- нести відповідальність.

Втрата платником ЄП 3 групи статусу електронного резидента (е-резидента) не звільняє податкового агента від обов'язку подання податкового розрахунку сум надходжень платника 3 групи ЄП на рахунки за період перебування особи на спрощеній системі оподаткування.

Особливості ЄП.

Платники ЄП звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності значної кількості податків і зборів, серед яких, з особливостями зазначеними у ст. 297 ПКУ:

- податок на прибуток підприємств (окрім п. 131.1.1., 131.1.4. щодо платників при виплаті доходів нерезидентам чи їх отриманні від КІК);
- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності платником ЄП 1-4 групи (ФО);
- ПДВ з операцій з постачання товарів/робіт, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку ЄП, визначену пп. 293.3 ПКУ (3 %), а також що сплачується платниками ЄП 4 групи;
- податок на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками ЄП 1 - 3 груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм), позичку, на іншому праві користування) та платниками ЄП 4 групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- рентна плата за спеціальне використання води платниками ЄП 4 групи.

Нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж зазначені у попередньому абзаці, здійснюються платниками ЄП в порядку, розмірах та у строки, встановлені окремими приписами ПКУ. Наприклад, для платників ЄП, які є одночасно платниками ПДВ — це, серед іншого, статті 185. «Визначення об'єкта оподаткування», 187 «Дата виникнення податкових

зобов'язань», 188. «Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг».

При увезенні товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником ЄП на загальних підставах відповідно до закону. Платник ЄП виконує передбачені ПКУ функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних ПДФО на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Також загальні правила використовуються платниками ЄП при виплаті та оподаткуванні дивідендів: це розділи II і IV ПКУ, а щодо функцій податкового агента для ПДФО — розділ III (п. 297.5 ПКУ).

Окремою особливість для справляння ЄП ПКУ передбачає визначення загального мінімального податкового зобов'язання (МПЗ) його платників.

Зокрема, платники ЄП — власники, орендарі, користувачі на інших умовах (у т. ч. на умовах емфітевзису) земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, а також голови сімейних фермерських господарств, у тому числі щодо земельних ділянок, що належать членам такого сімейного фермерського господарства та використовуються таким сімейним фермерським господарством, — зобов'язані подавати додаток з розрахунком загального МПЗ у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік. У ньому зазначаються

- кадастрові номери земельних ділянок, сума загального МПЗ, сума МПЗ щодо кожної земельної ділянки,
- загальна сума сплачених платником ЄП податків, зборів, платежів;
- різниця між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Статтею 197[1] ПКУ визначені особливості визначення витрат для окремих груп платників ЄП: податків та орендної плати.

Для платників ЄП 4 групи (юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону "Про фермерське господарство") різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок обчислюється шляхом віднімання від загального МПЗ загальної суми сплачених протягом податкового (звітного) року податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

У разі використання земельної ділянки на праві емфітевзису (право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб, ст. 395 «Види речових прав на чуже майно» ПКУ) ПДФО та військовий збір, сплачені під час здійснення виплат за таким договором емфітевзису, щорічно враховуються у частці, розрахованій пропорційно до річної суми нарахованої амортизації на нематеріальний актив у вигляді права користування земельною ділянкою за договором емфітевзису.

Позитивне значення різниці між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок

- платник ЄП 2 або 3 групи зобов'язаний збільшити визначену в податковій декларації за податковий (звітний) рік суму ЄП, що підлягає сплаті до бюджету, на суму такого позитивного значення,
- платник ЄП 4 групи зобов'язаний збільшити визначену в податковій декларації за наступний за звітним податковий (звітний) рік суму ЄП, що підлягає сплаті до бюджету, на суму такого позитивного значення.

Для платників ЄП 4 групи сума такого збільшення розподіляється між відповідними місцевими бюджетами та перераховується пропорційно частці земельних ділянок сільськогосподарського призначення, розташованих на території відповідної територіальної громади, у загальній площі таких земельних ділянок, власником або користувачем яких є платник податку.

Позитивне значення різниці між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок є частиною зобов'язань з ЄП.

Обрання/відмова від режиму оподаткування ЄП (ст. 298 ПКУ).

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву особисто, поштою, електронними засобами зв'язку з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронні довірчі послуги" чи державному реєстратору під час реєстраціє суб'єкта господарювання.

Зареєстровані в установленому порядку

1) фізичні особи - підприємці, які

– до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки ЄП, встановленої для 1 або 2 групи, вважаються платниками ЄП з 1 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація;
– які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки ЄП, встановленої для 3 групи, яка не передбачає сплату ПДВ, вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації.

2) електронні резиденти (е-резиденти) як фізичні особи - підприємці вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації без необхідності подання заяви про обрання спрощеної системи оподаткування.

Суб'єкт господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, може бути зареєстрований як платник ЄП (шляхом подання не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу заяви) з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно до норм ПКУ, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року.

Перехід на спрощену систему оподаткування суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів, може бути здійснений за умови, якщо протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єктом господарювання дотримано відповідні критерії, передбачені у п. 291.4ПКУ.

До поданої заяви на застосування ЄП додається розрахунок доходу за попередній календарний рік, який затверджується МФУ.

Відповідно пп. 298.1.5. Платник ЄП може самостійно перейти на сплату ЄП, встановленого для інших груп платників ЄП, шляхом подання заяви до контролюючого

органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного кварталу. При цьому у платника ЄП 3 групи, який є платником ПДВ, анулюється реєстрація платника ПДВ у порядку, встановленому ПКУ, у разі обрання ним 1 або 2 групи чи ставки ЄП, встановленої для 3 групи, яка включає податок на додану вартість до складу ЄП.

Платники ЄП можуть

1) добровільно (самостійно) відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування. Така заява платником ЄП подається не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року);
2) зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів у таких випадках та у строки, які передбачені у пп. 298.2.3 ПКУ:

– у разі перевищення платниками ЄП протягом календарного року встановленого обсягу доходу, та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки; перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником ЄП; у разі здійснення видів діяльності, не передбачених для платників ЄП (крім платників ЄП 3 групи — електронних резидентів (е-резидентів), у разі наявності податкового боргу у розмірі, що перевищує суму, визначену пп. 59.1 ПКУ (>180 НМДГ, на 2023 рік — 3 060 грн.), на кожне перше число місяця протягом 2 послідовних кварталів — в останній день 2 із 2 послідовних кварталів, у разі набуття платником податку статусу резидента Дія Сіті — з 1 числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення чи здійснення діяльності.

Це правило стосується усіх груп плаників ЄП із деякими особливостями у всьому підпункті ПКУ.

Заява про застосування спрощеної системи (пп. 298.3. ПКУ) містить:

- перелік обов'язкових реквізитів заяви про застосування спрощеної системи передбачено у пп. 298.3. ПКУ: найменування суб'єкта господарювання, коди, податкова адреса, місце провадження господарської діяльності, обрані суб'єктом господарювання види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2010, обрані суб'єктом господарювання група та ставка ЄП або зміна групи та ставки ЄП, кількість осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою - підприємцем у трудових відносинах, дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування тощо;
- передбачає можливість унесення змін до умов, які використовує платник ЄП та можливість добровільної відмови від використання ЄП.

Відомості про щорічні відпустки і строки тимчасової втрати працездатності з обов'язковим доданням витягу з Електронного реєстру листків непрацездатності подається за заявою у довільній формі

У разі зміни

- імені/найменування, зміни інших відомостей, які повідомляються контролюючому органу при реєстрації платником ЄП заява про застосування спрощеної системи подається протягом місяця з дня виникнення таких змін,
- податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності заява подається платниками ЄП 1 і 2 груп — не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися такі зміни, а платниками

ЄП 3 групи — не пізніше останнього дня кварталу, в якому відбулися такі зміни,

– ставки ЄП заява подається платником ЄП 3 групи не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися така ставка

Форма та порядок подання заяви встановлюються МФУ

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника ЄП подають не пізніше 20 лютого поточного року: загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи), відомості (довідку) про наявність земельних ділянок із даними про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

У ПКУ, пп. 298.8.2 передбачено правила для

– подання заяви юридичними особами, утвореними у результаті перетворення, злиття/приєднання;
– визначення доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів).

У разі коли

– у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 %, сільськогосподарський товаровиробник - юридична особа сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах (окрім обставин непереборної сили);

– платники ЄП групи 4 не забезпечили дотримання сукупності умов (критеріїв) перебування на сплаті ЄП групи 4, вони зобов'язані сплатити у поточному році податок у розмірі, що розраховується виходячи з 25 % річної суми податку за кожний квартал та перейти на застосування ставки ЄП, визначеної для платників ЄП 3 групи, або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування.

Платники ЄП 4 групи можуть самостійно перейти на застосування ставки ЄП, визначеної для платників ЄП іншої групи, або відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, за умови сплати податку за поточний рік у розмірі, що розраховується виходячи з 25 % річної суми податку за кожний квартал, протягом якого платник перебував на четвертій групі платників ЄП.

Сільськогосподарський товаровиробник повторно може бути включений до 4 групи платників ЄП не раніше ніж через два календарні роки після його переходу на застосування інших умов сплати ЄП.

Відомості про статус платника ЄП 4 групи у формі витягу з реєстру платників єдиного формуються контролюючим органом за податковою адресою такого платника.

Порядок реєстрації платників ЄП.

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника ЄП здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників ЄП. Центральний орган виконавчої влади (МФУ), що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників ЄП, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками ЄП.

Реєстрація платника ЄП відбувається протягом 2 робочих днів від дати надходження заяви (безпосередньо чи від державного реєстратора) — у разі відсутності визначених

ПКУ підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника ЄП контролюючий орган зобов'язаний.

Підставами для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації суб'єкта господарювання як платника ЄП є виключно: невідповідність такого суб'єкта вимогам для платників ЄП, встановлену у ПКУ (ст.291, п.298.1.4.) чи наявність у платника податкового боргу.

У разі відмови у реєстрації платника ЄП контролюючий орган зобов'язаний надати протягом 2 робочих днів з дня подання суб'єктом господарювання відповідної заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку (до суду і адміністративно)

До реєстру платників ЄП вносяться такі відомості про платника єдино

1) найменування суб'єкта господарювання;
2) податкова адреса суб'єкта господарювання;
3) місце провадження господарської діяльності (крім платників ЄП 3 групи - електронних резидентів (е-резидентів);
4) ставка ЄП та група платника податку;
5) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;
6) дата реєстрації;
7) види господарської діяльності (крім платників ЄП 3 групи - електронних резидентів (е-резидентів);
8) дата анулювання реєстрації.

У разі зміни відомостей, передбачених зазначеними пп. 1-5, до реєстру платників ЄП вносяться зміни в день подання платником відповідної заяви (в електронному кабінеті, на серпень 2023, — це заява форми F0102003).

Платник ЄП може безоплатно отримати у контролюючому органі за місцем податкової адреси (у т.ч. в

електронному вигляді) витяг з реєстру платників ЄП, який дія є до внесення змін до реєстру.

Реєстрація платником ЄП є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників ЄП за рішенням контролюючого органу у разі:

1) подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування;

2) припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем;

3) у випадках, коли платник ЄП обов'язково повинен перейти на сплату інших податків і зборів, визначених ПКУ (п 298.2.3та п.298.8.6 щодо групи 4);

4) якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва юридичної особи платника ЄП 4 групи становить менш як 75 %;

5) якщо платником ЄП 4 групи не подано податкову звітність, передбачену ПКУ (пп.295.9.1 та пп.298.8.1);

6) набуття платником податку статусу резидента Дія Сіті;

7) втрати платником ЄП 3 групи статусу електронного резидента (е-резидента).

Рішення про анулювання проводиться на підставі рішення контролюючого органу. У цьому випадку суб'єкт господарювання має право обрати або перейти на спрощену систему оподаткування після закінчення 4-х послідовних кварталів з моменту прийняття рішення контролюючим органом.

Погашення податкового боргу після анулювання реєстрації платника ЄП здійснюється у порядку, встановленому у ПКУ (гл.9 «*Погашення податкового боргу платників податків*» р.II).

Платники ЄП відповідно до ПКУ, гл.11 «Відповідальність» (статті 109-128[1]), — несуть юридичну

відповідальність. Зокрема, відповідно до п. 111.1 ПКУ за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна.

Зокрема:

- фінансова відповідальність передбачена, за правильність обчислення ЄП, що включає в себе повноту його обрахування — у ст.123. «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання та/або» ПКУ,своєчасність подання податкових декларацій (ст.120.«Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності») своєчасність та повноту сплати сум ЄП — у ст.122.«Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем» ПКУ),своєчасність та повноту сплати сум ЄП — у ст.122.«Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем» ПКУ),на суми заниження податкового зобов'язання, визначеного пп. 129.1.2., нараховується пеня за кожний календарний день заниження податкового зобов'язання, з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ, діючої на кожний такий день,
- кримінальна відповідальність — передбачена у ст.212 ККУ «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»,
- адміністративна відповідальність — передбачена у ряді статей КУАП: 163^{-1} «Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків»,163^{-2} «Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до

сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)», 163^3«Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів»163^{-4} «Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи».

4. Податки на майно

Місцеві ради в межах повноважень, визначених ПКУ, вирішують питання відповідно до нього щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі.

У розд. XII «Податок на майно» ПКУ встановлює правові норми щодо оподаткування майна, яким володіють особи. Зокрема цей податок, відповідно до ст.266 «Склад податку на майно» ПКУ, складається із

1) податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки,
2) транспортного податку,
3) плати за землю.

Сплачують ці податки до місцевих бюджетів (ст. 10 «Місцеві податки» ПКУ).

І. Щороку власникам нерухомого майна нараховується податок, який встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради в залежності від місця розташування та типів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 % розміру мінзарплати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 $м^2$. бази оподаткування. (п. 266.5.1. ПКУ).

Платниками податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки — є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками таких об'єктів житлової

та/або нежитлової нерухомості. При цьому, якщо цей об'єкт перебуває

- у спільній частковій власності кількох осіб — платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку,
- у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, — платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом,
- у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, — платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об'єктом оподаткування — є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, у т.ч. його частка (спільна власність). Також ПКУ визначає значну кількість об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, які не є не є об'єктом оподаткування цим податком, зокрема:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, у т.ч. їх частки;
- будівлі дитячих будинків сімейного типу;
- гуртожитки;
- житлова нерухомість непридатна для проживання;
- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, позбавленим батьківського піклування;
- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у тимчасових

спорудах для здійснення підприємницької діяльності та/або в малих архітектурних формах та на ринках;
- будівлі промисловості, що використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;
- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), які не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських об'єднань осіб з інвалідністю та їх підприємств;
- об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій;
- будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних;
- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей;
- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності;
- об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується КМУ;
- об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується 5 та більше дітей.,

Базою оподаткування податком на нерухоме майно — є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток; база обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно; база обчислюється власниками самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого

об’єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об’єкт.

База оподаткування один раз на рік об’єкта/об’єктів житлової нерухомості зменшується:

- для квартири/квартир незалежно від їх кількості — на 60 м^2;
- для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості — на 120 м^2;
- для різних типів об’єктів житлової нерухомості, у т.ч. їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), — на 180 м^2.

Пільги з цього податку

1) встановлюють місцеві ради на відповідних територіях,
2) визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів,
3) з об’єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об’єктом оподаткування,
4) з об’єктів нежитлової нерухомості, що розташовані на території індустріального парку та перебувають у власності учасників індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків, з особливостями строку прийняття та набрання чинності цими рішеннями (пп.4.19., 4.5, 12.4.3 ПКУ), а також строку набрання ними чинності (12.5. ПКУ).

У ПКУ, пп..266.4.3., для фізичних осіб визначено виключення із пільг з податку на нерухоме майно, яке перевищує п’ятикратний розмір неоподатковуваної площі чи використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Ставки податку на нерухоме майно встановлюються за рішенням місцевої ради залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об’єктів нерухомості у розмірі,

що не перевищує 1,5 % розміру мінзарплати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м^2 бази оподаткування. Наприклад, на території Вінницької міської громади рішенням №469 від 25.06.2021 серед іншого, встановлено податок на нерухоме майно та визначено його порядок адміністрування. Ставки визначено на 2022 та наступні роки, починаючи із 01.01.2022. Так, для будинків багатоквартирних масової забудови ставка податку визначена у розмірі 0,75% від мінзарплати за 1 м^2.

Базовий податковий (звітний) період податку на нерухоме майно — дорівнює календарному року.

Обчислення суми нерухомого податку здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості у такому порядку за наявності у власності платника податку:

1) одного об'єкта житлової нерухомості податок обчислюється, виходячи з бази оподаткування, зменшеної відповідно пп.266.4.1 ПКУ;
2) більше 1 об'єкта житлової нерухомості одного типу податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної на указану вище суму;
3) об'єктів житлової нерухомості різних видів, у тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до п."в" пп.266.4.1 ПКУ, та відповідної ставки податку.

Сума податку збільшується на 25000 грн. за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку),за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, загальна площа якого перевищує 300 м2 (для квартири) та/або 500 м^2 (для будинку).

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку разом з детальним розрахунком суми/сум податку, та відповідні платіжні реквізити надсилаються

платнику податку контролюючим органом до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

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

Платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за своєю податковою адресою для проведення звірки даних щодо податку на нерухоме майно.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку контролюючий орган проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення.

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно зобов'язані у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючому органу, відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, станом на перше число відповідного кварталу.

Платники податку - юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і не пізніше 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від 1 власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому припинилося право власності на зазначений

об’єкт оподаткування, а для нового власника - починаючи з місяця, в якому він набув право власності.

Податок сплачується

1) За місцем розташування об’єкта/об’єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України. Фізичні особи можуть сплачувати податок у сільській та селищній місцевості через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про прийняття податків;
2) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
3) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

У разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове/податкові повідомлення-рішення у строки, встановлені пп 266.7.2ПКУ, фізичні особи звільняються від відповідальності, передбаченої ПКУ.

Податкове зобов’язання з цього податку може бути нараховано за податкові (звітні) періоди (роки) в межах строків давності (ст.102 ПКУ).

II. Платники транспортного податку — це фізичні та юридичні особи, у т.ч. нерезиденти, які мають власні легкові автомобілі.

Об’єкт оподаткування — це легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п’яти років (включно) та середньо ринкова вартість яких становить понад 375 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається Мінекономіки, за методикою визначення середньо ринкової вартості легкових автомобілів (Постанова КМУ від 18.02.16 № 66), станом на 1

січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального".

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року Мінекономіки, на своєму офіційному веб-сайті розміщується перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) та середньо ринкова вартість яких становить понад 375 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до пп 267.2.1.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом податковою адресою (місцем реєстрації) платника податку, зазначеною в реєстраційних документах на об'єкт оподаткування.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку разом з детальним розрахунком суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються платнику податку контролюючим органом до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані щомісяця у 10-денний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Платники податку - юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і не пізніше 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від 1 власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником - починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

Фізичні особи - платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за своєю податковою адресою (місцем реєстрації) для проведення звірки даних щодо транспортного податку.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами — протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами — авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації".

III. Плата за землю (пп. 14.1.147.) — це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати — за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Платники плати за землю (п.269.1 ПКУ):

1) платники земельного податку:
– власники земельних ділянок, земельних часток (паїв),
– землекористувачі земельних ділянок на правах постійного користування,
2) платники орендної плати за ділянки *державної та комунальної власності*.

Об'єктами оподаткування платою за землю є:

1) об'єкти оподаткування земельним податком:
– земельні ділянки, які перебувають у власності,
– земельні частки (паї), які перебувають у власності,
– земельні ділянки державної та комунальної власності, які перебувають у володінні на праві постійного користування;
2) об'єкти оподаткування орендною платою - земельні ділянки державної та комунальної власності, надані в користування на умовах оренди.

Базою оподаткування плати за землю є:

1) нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

2) площа земельної ділянки, нормативну грошову оцінку якої не проведено.

База оподаткування по земельних частках (паях) визначається згідно із даними земельних ділянок, на які фізичні особи мають право як власники земельних часток (паїв).

Рішення місцевих рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня

року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Лісові землі оподатковуються за складовими елементами:

– земельного податку,
– рентної плати, що визначається податковим законодавством

Ставки податку

– за 1 га нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються відповідно до ст. 274 ПКУ,
– за 1 га лісових земель встановлюються відповідно до статей 274 та 277ПКУ.

Стаття 274 передбачає наступні ставки земельного податку, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження):

1) за земельні ділянки, у т. ч. право на які фізособи мають як власники земельних часток (паїв), нормативну грошову оцінку яких проведено, — встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх нормативної грошової оцінки,
2) для земель загального користування — не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки,
3) для сільськогосподарських угідь — не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки,
4) для лісових земель — не більше 0,1 % від їх нормативної грошової оцінки,
5) за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної

та комунальної форм власності) — у розмірі не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки.

Стаття 277 передбачає наступні ставки земельного податку, нормативну грошову оцінку яких не проведено:

1) за земельні ділянки, у т. ч. право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється — у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області,
2) для сільськогосподарських угідь — не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області,
3) для лісових земель — не більше 0,1 % від нормативної грошової оцінки площі ріллі по АРК або по області.

Пільги при сплаті земельного податку

Від сплати податку звільняються

– особи з інвалідністю 1 і 2 групи;

– фізичні особи, які виховують 3 і більше дітей віком до 18 років;

– пенсіонери (за віком);

– ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;

– фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб (особи з інвалідністю 1 і 2 групи), поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства — у розмірі не більш як 2 га;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка):

у селах — не більш як 0,25, а в селищах — не більш як 0,15 га, в містах — не більш як 0,10 га;
- для індивідуального дачного будівництва — не більш як 0,10 га;
- для будівництва індивідуальних гаражів — не більш як 0,01 га;
- для ведення садівництва — не більш як 0,12 га.

Від сплати земельного податку звільняються на період дії ЄП 4 групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику ЄП 4 групи.

Ця пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з базового податкового (звітного) періоду, в якому подано таку заяву, та діє до початку місяця, що настає за місяцем подання нової заяви про застосування пільги. У разі подання фізичною особою, — яка станом на 1 січня поточного року має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, — заяви про застосування пільги після 1 травня поточного року пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з наступного податкового (звітного) періоду.

Від сплати податку звільняються такі ЮО:
- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю, реабілітаційні установи громадських об'єднань осіб з інвалідністю;
- громадські об'єднання осіб з інвалідністю України, підприємства та організації;
- бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується КМУ;
- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків) (за умови

використання за цільовим призначенням), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

– державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій;

– державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацькі спортивні школи;

Не сплачується земельний податок за:

– сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

– земельні ділянки, що перебувають у консервації, або землі сільськогосподарських угідь, які перебувають у стадії сільськогосподарського освоєння;

– земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

– землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування, які визначені у п.283.1.4. ПКУ;

– земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками

– земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

– земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва;

– земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель;

– земельні ділянки, забруднені вибухонебезпечними предметами.

Не сплачується податок за земельні ділянки, непридатні для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами.

Підставою для ненарахування земельного податку за землі, що перебувають у консервації, — є дані ДЗК.

Земельний податок за земельні ділянки, у частині земельних ділянок, забруднених вибухонебезпечними предметами

– не нараховується за період, коли земельні ділянки були забруднені вибухонебезпечними предметами;

– відновлюється починаючи з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому такі земельні ділянки визнані придатними для використання.

Верховна Рада АРК та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

Підставою для нарахування земельного податку є:

1) дані ДЗК;

2) дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
3) дані державних актів, якими посвідчено право власності або право постійного користування земельною ділянкою (державні акти на землю);
4) дані сертифікатів на право на земельні частки (паї);
5) рішення органу місцевого самоврядування про виділення земельних ділянок у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв);
6) дані інших правовстановлюючих документів, якими посвідчується право власності або право користування земельною ділянкою, право на земельні частки (паї).
7) дані Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих РФ, визначеного у встановленому КМУ порядку.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається витяг із технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, а надалі такий витяг подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Нарахування фізичним особам сум плати за землю проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки, у т.ч. право на яку фізична особа має як власник земельної частки (паю), які надсилають платнику податку до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у ПКУ порядку, визначеному статтею 58, разом із детальним розрахунком суми податку, який, зокрема, але не виключно, має містити кадастровий номер та площу земельної ділянки, розмір ставки податку та розмір пільги зі сплати податку.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах — якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи — якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи — якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю

сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Облік фізичних осіб - платників податку і нарахування відповідних сум проводяться контролюючими органами за місцем знаходження земельної ділянки, у тому числі право на яку фізична особа має як власник земельної частки (паю), щороку до 1 травня.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю (у т. ч. за нововідведені земельні ділянки), визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про приймання податкових платежів.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

У разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове (податкові) повідомлення-рішення, фізичні особи звільняються від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання.

Податкове зобов'язання з цього податку може бути нараховано за податкові (звітні) періоди (роки) в межах строків, визначених пунктом 102.1ПКУ (3 роки).

Оренда землі

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку — є договір оренди такої земельної ділянки.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Договір оренди земель державної і комунальної власності укладається за типовою формою, затвердженою КМУ.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем (крім випадків консервації таких земельних ділянок або визнання земельних ділянок забрудненими (потенційно забрудненими) вибухонебезпечними предметами).

Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

1) не може бути меншою за розмір земельного податку:

– для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, — у розмірі не більше 3 % їх нормативної грошової оцінки,

– для земель загального користування — не більше 1 % їх нормативної грошової оцінки,

– для сільськогосподарських угідь — не менше 0,3 % та не більше 1 % їх нормативної грошової оцінки;

– для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, - у розмірі не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області,

– для сільськогосподарських угідь — не менше 0,3 % та не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області;

2) не може перевищувати 12 % нормативної грошової оцінки.

3) може перевищувати 12 %, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

4)для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку.

5) для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується КМУ, не може перевищувати 0,1 % нормативної грошової оцінки.

6) плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати, пільги та звільнення від неї, порядок її зарахування до бюджетів встановлюється — як для земельного податку.

Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до законодавства.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, здійснює управління у сфері оцінки земель та земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель ($К_і$), на який індексується нормативна грошова оцінка земель і земельних ділянок, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$К_і = І / 100$, де І — індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін перевищує 115 %, такий індекс застосовується із значенням 115.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель, зазначеної в технічній документації з нормативної грошової оцінки земель та земельних ділянок.

5. Місцеві збори

До місцевих зборів належать податки і збори, які встановлюються та справляються органами місцевого самоврядування в межах їх компетенції з метою формування доходної частини місцевих бюджетів. Вони мають територіальний характер, тобто застосовуються тільки на певній адміністративній території — селі, селищі, місті чи районі. Відмінною рисою місцевих зборів є їх спрямованість на забезпечення фінансових потреб конкретної громади, що включає розвиток інфраструктури, покращення послуг, стимулювання місцевої економіки та підвищення якості життя мешканців. Встановлення таких зборів відбувається у межах, визначених законодавством, із дотриманням принципів законності, справедливості та прозорості. Окрім того, місцеві збори мають чітко визначені механізми адміністрування, порядок сплати та звітності, які повинні

бути погоджені з податковими органами і не суперечити загальнодержавним нормам. Вони становлять важливу складову системи податкових надходжень, що забезпечує фінансову самостійність і відповідальність місцевих органів влади. До місцевих зборів належать (п. 10.2 ПКУ):

1. збір за місця для паркування транспортних засобів;
2. туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі).

1. Збір за місця для паркування транспортних засобів — це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до відповідного місцевого бюджету (п.268[1]ПКУ).

Платники збору — це юридичні особи, ФОПи, які згідно з рішенням місцевої ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках..

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із паркування визначається місцевою радою. В ньому зазначаються місцезнаходження ділянок, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування.

Об'єкт оподаткування — земельна ділянка, яка спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів осіб з інвалідністю (ст. 30 ЗУ «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні»).

База оподаткування (п. 268[1].2.2 ПКУ) — площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин).

Ставки збору — за 1 м^2 площі земельної ділянки для паркування, — у розмірі до 0,075 % МЗП на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний день забезпечення паркування.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

2. Туристичний збір — це форма податкового надходження, яка встановлюється на місцевому рівні та спрямована на поповнення бюджету територіальної громади. Його суть полягає в оподаткуванні тимчасового проживання осіб у межах певної адміністративної одиниці. Орган місцевого самоврядування має право встановити порядок справляння цього збору, визначити його розмір і коло осіб, які є відповідальними за його стягнення. Кошти, що надходять від туристичного збору, залишаються в розпорядженні місцевого бюджету, що дозволяє використовувати їх на розвиток інфраструктури, обслуговування туристичних об'єктів чи поліпшення сервісу в межах громади. (п.268.1 ПКУ).

Платниками туристичного збору є фізичні особи, які тимчасово розміщуються в місцях проживання (ночівлі), що надаються за оплату. Це можуть бути як громадяни України, так і іноземці, які користуються готелями, мотелями, хостелами, санаторіями, агросадибами, квартирами, приватними помешканнями, які здаються в оренду, або іншими аналогічними об’єктами.

Особливість туристичного збору полягає в тому, що платником збору є особа, яка безпосередньо користується послугою проживання, але обов’язок з нарахування, утримання і перерахування коштів до бюджету покладається не на неї, а на податкових агентів — осіб, що надають послуги з тимчасового розміщення. Вони діють як посередники між платником і бюджетом: при оплаті за проживання вони окремо нараховують збір і потім перераховують його до бюджету.

У деяких випадках закон передбачає винятки — тобто певні категорії осіб, які не є платниками збору (наприклад, військовослужбовці, інваліди, учасники ліквідації аварії на ЧАЕС тощо), але ці винятки чітко регулюються рішенням місцевої ради й положенням, яке не повинно суперечити Податковому кодексу України. Платники цього збору тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

Неплатниками туристичного збору є особи, які відповідно до законодавства звільняються від обов’язку сплачувати цей місцевий збір. Таке звільнення ґрунтується на певних обставинах або статусі особи, які визначаються як на рівні ПКУ, так і у відповідних рішеннях місцевих рад. Ідеться про ситуації, коли особа, навіть тимчасово розміщена в місці проживання, не підпадає під об'єкт оподаткування з туристичного збору, оскільки мета її перебування не є туризмом, або її соціальний статус визначає доцільність такого звільнення.

Таке звільнення є вираженням соціальної або державної політики — воно покликане зменшити податкове навантаження на окремі категорії громадян, чия діяльність або обставини перебування не мають комерційного або дозвіллєвого характеру. Для того, щоб це звільнення було чинним, необхідно, щоб відповідні підстави були закріплені в рішенні органу місцевого самоврядування, яке приймається у межах, передбачених Податковим кодексом. У разі відсутності такого рішення — звільнення від сплати збору не застосовується. Таким чином, неплатник туристичного збору — це не просто той, хто не платить, а той, хто правомірно звільнений від цього обов'язку. Так, неплатниками збору — є особи, які:

- постійно проживають на території місцевих рад, які встановили туристичний збір;
- особи (та члени сім'ї фізичної особи 1 та/або 2 ступеня споріднення), які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;
- особи з інвалідністю, ветерани війни, учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, особи, які прибули на лікування, оздоровлення;
- діти віком до 18 років, дитячі лікувальні заклади;
- взяті на облік як внутрішньо переміщені особи.

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради справляння збору може здійснюватися з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі):

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний

будинок, будь-які інші об’єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Ставка туристичного збору встановлюється органом місцевого самоврядування — сільською, селищною або міською радою — у вигляді відсотка від розміру мінімальної заробітної плати, яка діє на 1 січня звітного року. Ця ставка застосовується до кожної доби тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), зокрема в готелях, мотелях, хостелах, апартаментах або інших подібних об’єктах.

Рішення місцевої ради є обов’язковим для виконання на відповідній території й повинно враховувати межі, встановлені Податковим кодексом України: для внутрішнього туризму — не більше 0,5%, а для в’їзного — не більше 5% від мінімальної зарплати. Це рішення також визначає порядок сплати збору, перелік платників, уповноважених осіб для справляння, і може містити додаткові умови щодо пільг або звільнення від сплати.

Таким чином, ставка туристичного збору — це не фіксована сума, а гнучкий показник, який залежить від рішення місцевої ради та змінюється разом із мінімальною заробітною платою. Це забезпечує адаптивність місцевих бюджетів до економічних змін і дає можливість регулювати податкове навантаження залежно від конкретної туристичної політики громади.

База справляння туристичного збору визначається як загальна кількість діб, протягом яких особа тимчасово перебувала у місцях проживання (ночівлі). Це означає, що податкове зобов’язання виникає не від самого факту поселення, а саме від тривалості перебування — тобто кожна доба, проведена у готелі, хостелі чи іншому об’єкті розміщення, формує частину бази для обчислення збору.

Такий підхід ґрунтується на принципі еквівалентності: чим довше особа користується туристичними послугами

громади, тим більшим є її внесок у місцевий бюджет. Ця модель також забезпечує простоту обліку для суб'єктів господарювання, які надають послуги з тимчасового проживання, оскільки дозволяє легко фіксувати базу — через кількість ночей, зазначених у документах бронювання, проживання або обліку гостей.

Сплата туристичного збору відбувається через податкових агентів — суб'єктів господарювання, які надають послуги з тимчасового розміщення (наприклад, готелі, хостели, орендодавці житла). Вони виконують функцію посередника між платником збору (тим, хто проживає) та місцевим бюджетом. Такий агент зобов'язаний нараховувати та утримувати збір із вартості послуги за кожну добу проживання та перераховувати ці кошти до бюджету.

Закон зобов'язує податкових агентів здійснювати сплату за місцезнаходженням їхньої діяльності, тобто до бюджету тієї громади, де фізично надається послуга розміщення. Це забезпечує надходження збору саме до тієї територіальної громади, яка надає туристичну інфраструктуру, несе відповідні витрати і має право на фінансову компенсацію через цей місцевий платіж. Такий механізм є частиною податкової децентралізації й сприяє зацікавленості місцевих органів влади у розвитку туристичного сектору.

Сплата здійснюється у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому — до 28 (29) включно) на підставі рішення відповідної місцевої ради.

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору, який дорівнює календарному кварталу, визначає часовий проміжок, за який платник збору (податковий агент) зобов'язаний здійснювати розрахунки, подавати звітність і

перераховувати кошти до місцевого бюджету. Календарний квартал охоплює три місяці — це січень, лютий, березень для першого кварталу; квітень, травень, червень — для другого; липень, серпень, вересень — для третього; жовтень, листопад, грудень — для четвертого.

Для суб'єктів, які здійснюють діяльність із надання послуг тимчасового розміщення, це означає, що після завершення кожного кварталу вони повинні підбити підсумки щодо нарахованого туристичного збору за весь цей період. У встановлені строки подається відповідна звітність до контролюючого органу, у якій відображається сума збору, нарахованого та утриманого з платників протягом кварталу.

Одночасно здійснюється і сплата нарахованих сум до бюджету місцевої ради, на території якої було надано послуги тимчасового проживання. Такий порядок дозволяє контролюючим органам своєчасно отримувати інформацію про обсяги надходжень, а місцевим громадам — планувати бюджетні видатки, спираючись на регулярність надходжень туристичного збору.

Виконання цієї квартальної звітності та сплати є обов'язком податкового агента, а недотримання строків або неправильне ведення обліку може призводити до штрафних санкцій і пені, встановлених Податковим кодексом України. Таким чином, встановлення календарного кварталу як базового періоду для туристичного збору сприяє впорядкуванню фіскального процесу та підвищенню прозорості адміністрування цього місцевого збору.

Розміщення особи у готелі, хостелі, квартирі, садибі або будь-якому іншому місці тимчасового проживання, яке підпадає під дію туристичного збору, дозволяється лише за умови попередньої сплати туристичного збору. Це правило встановлене з метою забезпечення своєчасного та повного надходження коштів до місцевого бюджету, а також для контролю за фактом проживання.

Документом, що підтверджує таку сплату, як правило, є квитанція, чек або інший платіжний документ, виданий податковим агентом (наприклад, готелем), у якому зазначено суму сплаченого збору, найменування платника, дата розміщення та кількість діб. Без надання такого документа, який засвідчує виконання податкового обов'язку, податковий агент не має права здійснювати розміщення особи, оскільки це буде порушенням порядку адміністрування збору.

Цей механізм передбачає, що податкове зобов'язання не є суто декларативним — воно підкріплене конкретною дією (пред'явленням документа), яка є умовою доступу до відповідної послуги. Такий підхід забезпечує фіскальну дисципліну, підвищує прозорість на ринку послуг тимчасового розміщення і слугує інструментом запобігання ухиленню від сплати збору.

У випадку, коли особа, яка сплатила туристичний збір, залишає територію відповідної місцевої ради достроково — тобто раніше, ніж було заплановано і за що вона вже сплатила збір — виникає ситуація надмірної сплати податку. В такому випадку законодавством передбачено, що така надмірно сплачена **сума підлягає поверненню платнику**.

Механізм цього повернення базується на принципах податкового законодавства щодо переплати, зокрема — відповідно до ПКУ, надміру сплачені суми можуть бути повернені лише за заявою особи. Платник повинен звернутись до контролюючого органу із заявою про повернення коштів, підтверджуючи факт дострокового вибуття (наприклад, завіреним документом про виїзд, зміни в датах бронювання, тощо), початковий розрахунок сплаченого збору (зазвичай це квитанція або чек) та кількість фактично використаних діб проживання.

Податковий агент (наприклад, готель або інший заклад розміщення), який утримував та перераховував збір до бюджету, може виступати посередником у процедурі

повернення або надати підтвердження щодо зміни тривалості проживання.

Надміру сплачена сума не може залишатися в бюджеті, оскільки це буде суперечити принципу справедливості оподаткування та забороні безпідставного збагачення держави. У разі доведення факту переплати орган місцевого самоврядування або контролюючий орган повинен здійснити повернення цієї суми у порядку та строки, визначені Податковим кодексом.

ПИТАННЯ ДЛЯ КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування.
2. Характеристика платників ЄП 1 - 3 групи.
3. Характеристика платників ЄП 4-ї групи.
4. Характеристика осіб, які не можуть бути платниками ЄП 1 - 3 груп.
5. Порядок визначення доходів та їх склад для платників ЄП 1 - 3 груп.
6. Виключення зі складу доходів платників ЄП 1-3 груп.
7. Особливості продажу основних засобів юридичними особами - платниками ЄП.
8. Дата отримання доходу платника ЄП та місце його сплати.
9. Об’єкт та база оподаткування для платників ЄП 4 групи.
10. Ставки ЄП.
11. Податковий (звітний) період для платників ЄП та облік доходів платниками ЄП.
12. Перехід на спрощену систему оподаткування суб’єкта господарювання та відмова від неї.
13. Порядок реєстрації платників ЄП.
14. Юридична відповідальність платників ЄП.
15. Податок на нерухоме майно: база, об’єкт, платники.

16. Транспортний податок: база, об’єкт, платники.
17. Плата за землю: база, об’єкт, платники.
18. Збір за місця для паркування транспортних засобів: база, об’єкт, платники.
19. Збір за місця для паркування транспортних засобів: база, об’єкт, платники.
20. Туристичний збір: база, об’єкт, платники.

ПІСЛЯМОВА

В умовах динамічного розвитку нових форм господарювання в Україні значно зростає роль податкових правовідносин. Вивчення «Податкового права», «Оподаткування» та суміжних дисциплін стає необхідним етапом у підготовці кваліфікованих правознавців. Держава, через норми податкових та інших напрямків права, чітко регулює процеси формування і перерозподілу коштів, необхідних для її функціонування. В результаті фінансово-правові інститути, що викладаються в курсі фінансового права, постійно змінюються та удосконалюються, а законодавство в цій сфері продовжує оновлюватися.

Однак на даний момент правові акти, що регулюють фінансово-бюджетний контроль та міжбюджетні відносини, ще не отримали достатнього рівня урегулювання. Фінансові ресурси є основою для забезпечення всіх напрямів державної діяльності, і чим більше розвивається держава, тим більша потреба у коштах та тим глибше повинне бути регулювання фінансових відносин через відповідні фінансово-правові норми. Це створює потребу в належній підготовці фахівців фінансового права, а також передбачає постійне оновлення фінансових правовідносин, зважаючи на процеси суспільного відтворення.

Усе це ускладнює вивчення як навчального, так і нормативного матеріалу цієї галузі права. Курс лекцій «Податкове право», «Оподаткування» та суміжних курсів дозволяє ознайомитися з основними положеннями загальної частин навчального курсу, пізнати закономірності податкового права та нормативні акти станом на 1 квітня 2025 року.

Матеріали посібника є значущим ресурсом як для самостійного вивчення навчального матеріалу студентами,

так і для застосування в педагогічній діяльності викладачами вищих навчальних закладів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ЗАКОНИ

1. Конституція України: Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. К.: Велес, 2006. 48 с.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. 2009. № 5. Стаття 40.
3. Бюджетний кодекс України від 02 липня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. 2009. № 38 Стаття 534.
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. 2010. № 12. Стаття 120.
5. Кодекс законів про працю України від 10 грудня 1971 р. // Відомості Верховної Ради України. 1971. Додаток до № 50.
6. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13,/№ 13-14, № 15-16, № 17/. Стор.556. Стаття 112.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. № 8073-X // Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР) 1984. додаток до № 51. Стаття1122.
8. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. № 2341 // Відомості Верховної Ради (ВВР). 2001 № 25-26. Стаття131.
9. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. 2012. №44-45. №46-47. №48. Стор.1858. Стаття 552.
10. Кодексу України з процедур банкрутства від 18 жовтня 2018 р. № 2597-VIII// Відомості Верховної Ради (ВВР). 2018 № 19. Стор. 5. Стаття74.

11. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. // Відомості Верховної Ради України. 2005. № 35/35-36,37. Стаття 446.
12. Про фінансові послуги та державне регулювання фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. 2002. № 1. Стаття 1.
13. Про господарські товариства: Закон України від 19 вересня 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. 1991. №490. Стаття 682.
14. Про міжнародні договори України: Закон України від 29 червня 2004 р. // Відомості Верховної Ради України. 2004. №50. Стаття 540.
15. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08 липня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 2-3. Стаття 11.
16. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23 вересня 1999 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1999. № 46. Стаття403.
17. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Стаття 243.
18. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність:Закон України від 21 грудня 2017 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2018. № 9. Стор.5. Стаття 50.
19. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 5 квітня 2007 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2007. № 29. Стор.1001. Стаття 389.
20. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. // Відомості Верховної Ради України. 2018. № 30. Стаття 239.

21. Про систему оподаткування: Закон України // Відомості Верховної Ради України від 24.09.1991 – 1991 р. № 39. Стаття 510.
22. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // Відомості Верховної Ради України від 09.03.2001 – 2001 р. № 10. Стаття 44.
23. Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва: Закон України від 25 грудня 2008 // Відомості Верховної Ради України від 08.05.2009 – 2009 р. № 19. Стаття 257.
24. *Про правонаступництво України*: Закон України від 12.09.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 46. Стаття 617.

ПІДЗАКОННІ НОРМАТИВИ

25. Положення про Державну митну службу України. Постанова КМУ від 06.03.19, № 227 // Офіційний вісник України. 2019. № 26. Стаття 900.
26. Положення про Державну податкову службу України. Постанова КМУ від 06.03.19, № 227 // Офіційний вісник України. 2019. № 26. Стаття 900.
27. Про Міністерство фінансів України. Постанова КМУ від 20.08.14, № 375 // Офіційний вісник України. 2014. № 69. Стаття 1936.
28. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби. Постанова КМУ від 19.06.19, № 537 // Офіційний вісник України. 2019. № 52. Стаття 1789.
29. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.15 № 537 // Офіційний вісник України. 2015. № 62. Стаття 150.
30. Порядок координації одночасного проведення планових

перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю**.** Постанова КМУ від 23.10.13 № 805. // Офіційний вісник України. 2013. № 87. Стаття 3218.
31. Про встановлення граничної суми готівкового рахунку. Постанова Правління НБУ від 06.06.13 № 210 // Офіційний вісник України. 2013. № 54. Стаття 1973.
32. Інструкції з підготовки, проведення контрольних заходів з питань фінансово-господарської діяльності та реалізації їх матеріалів у митній службі України. Наказ ДМУ від 11.05.04 № 326 // Офіційний вісник України. 2004. № 21. Стаття 1475. (*втратив чинність*)
33. *Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності:*Указ Президента від 23.07.98 № 817/98 // Офіційний вісник України. 1998. № 30. Стаття 1119, код акта5755/1998.
34. Положення про міністерство фінансів Україні: затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.14 // Офіційний вісник України. 2014. № 69. Стаття 1936, код акта73682/2014.

НАВЧАЛЬНА ЛІТЕРАТУРА

35. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О. П. Гетманець; [Бандурка О. М., Гетманець О. П., Жорнокуй Ю. М. та ін.]; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. – Харків, 2017. 392 с. ISBN 978-966-610-233-4.
36. Фінансове право: Підручник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький: За ред. М.П. Кучерявенка. - К.: ЮрінкомІнтер. 2007. 320 с.
37. Фінансове право: навч.посіб./ М.О. Мацелик, Т.О. Мацелик, В.А. Пригоцький; за ред. В.К. Шкарупи. К.: Знання, 2011. 815 (Вища освіта XXI століття). ISBN 978-966-346-854-9 (серія) ISBN 978-966-346-530-2.

38. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. К.: Прецедент; Моя книга. 2006. 448 с.
39. Пригоцький В.А. Яблочніков С.Л. Теорія держави і права. – Вінниця: Планер, 2006. – 402 с.
40. Гончарук О.С., Пригоцький В.А., Яблочніков С.Л. Введення в спеціальність. Фінанси. Навч.посібник. Вінниця: ТОВ «Планер», 2006. 110 с.

Підписано до друку 06.01.2026.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Друк цифровий.
Друк. арк. 19,5. Умов. друк. арк. 18,14. Обл.-вид. арк. 12,6.
Наклад 100 прим. Зам. № 9778/1.

Віддруковано ФОП Корзун Д.Ю. з оригіналів замовника.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів
видавничої продукції серія ДК № 5254 від 05.12.2016 р.

Видавець ТОВ «НІЛАН-ЛТД».
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів
видавничої продукції серія ДК № 4299 від 11.04.2012 р.
21034, м. Вінниця, вул. Немирівське шосе, 62а.
Тел.: 0 (800) 33-00-90, (096) 97-30-934, (093) 89-13-852, (098) 46-98-043.
e-mail: info@tvoru.com.ua
http://www.tvoru.com.ua