

Сопільник Р. Л., Ковалів М. В., Проць І.М.,
Хмиз М.В., Скриньковський Р. М.

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Навчальний посібник

Львів
СПОЛОМ
2023

Рекомендовано до друку Вченою радою
Закладу вищої освіти
«Львівський університет бізнесу та права»
(протокол № 11 від 29 червня 2023 року)

Р е ц е н з е н т и :

Надія БОРТНИК, доктор юридичних наук, професор, професор кафедри теорії та історії держави і права (Національний університет кораблебудування);

Марія БЛІХАР, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права, психології та інноваційної освіти (Національний університет «Львівська політехніка»);

Сергій ЄСИМОВ, кандидат юридичних наук, доцент, професор кафедри адміністративно-правових дисциплін Інституту права (Львівський державний університет внутрішніх справ).

Сопільник, Ростислав Любомирович.

Податкове право України : навч. посіб. / [Сопільник Р. Л., Ковалів М. В., Проць І.М. та ін.]. Львів : СПОЛОМ, 2023. 362 с.

Розкрито основні положення податкового права України. На основі досягнень фінансової науки, сучасного податкового законодавства та практики застосування визначено основні питання навчальної дисципліни «Податкове право України». Висвітлюються базові принципи правового регулювання суспільних відносин в умовах оподаткування, податкові правовідносини, як складові державної фінансової політики України.

Навчальний посібник може стати корисним для викладачів, здобувачів вищої освіти, усіх, хто цікавиться питаннями податкового права України.

The main provisions of the tax law of Ukraine are disclosed. Based on the achievements of financial science, modern tax legislation and application practice, the main issues of the academic discipline "Tax Law of Ukraine" are defined. The basic principles of legal regulation of social relations in the conditions of taxation, tax legal relations as components of the state financial policy of Ukraine are highlighted.

The study guide can be useful for teachers, students of higher education, and everyone who is interested in issues of tax law of Ukraine.

© Сопільник Р.Л., Ковалів М. В., Проць І.М.,
Хмиз М.В., Скриньковський Р.М., 2023
©Львівський університет бізнесу та права, 2023
© Вид-во «СПОЛОМ», 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	6
Розділ 1. ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	8
1.1. Податкове право та податкові правовідносини: поняття, зміст та особливості.....	8
1.2. Об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин.....	22
1.3. Податкова система України: правові основи, зміст та принципи.....	28
1.4. Загальні засади встановлення податків і зборів.....	32
Контрольні питання.....	49
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	50
Розділ 2. ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ.....	52
2.1. Поняття і зміст податкового обов'язку.....	52
2.2. Поняття і особливості податкової звітності. Податкова декларація.....	57
2.3. Податково-правове регулювання в Україні.....	62
2.4. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку.....	66
2.5. Права та обов'язки платника податку.....	69
2.6. Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків».....	72
Контрольні питання.....	81
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	82
Розділ 3. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	84
3.1. Поняття податків та зборів, ознаки, функції.....	84
3.2. Види податків та зборів.....	94
3.3. Платники податків та зборів.....	98
Контрольні питання.....	114
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	114
Розділ 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ.....	116
4.1. Загальна характеристика прямих податків в Україні.....	116
4.2. Податок на прибуток підприємств.....	120
4.3. Податок з доходів фізичних осіб.....	127
4.4. Податок за землю.....	141
Контрольні питання.....	149
Рекомендовані нормативно-правові акти та література	

для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	150
Розділ 5. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ.....	152
5.1. Загальна характеристика непрямих податків. Податок на додану вартість.....	152
5.2. Мито як захисний захід інтересів держави в зовнішньоекономічній діяльності.....	166
5.3. Акцизний податок.....	173
Контрольні питання.....	177
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	177
Розділ 6. ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ	180
6.1. Принципи системи місцевого оподаткування.....	180
6.2. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.....	189
6.3. Збір за паркування транспортних засобів.....	196
6.4. Туристичний збір.....	205
6.5. Єдиний податок.....	208
Контрольні питання.....	215
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	215
Розділ 7. ЗАХОДИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	217
7.1. Забезпечення виконання податкового обов'язку: поняття, особливості.....	217
7.2. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава, пеня, адміністративний арешт майна.....	219
7.3. Строки давності та їх застосування.....	236
Контрольні питання.....	239
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	240
Розділ 8. ПОДАТКОВІ ОРГАНИ.....	242
8.1. Роль Державної податкової служби України у реалізації фінансової політики держави.....	242
8.2. Повноваження Державної податкової служби України.....	249
8.3. Державна митна служба України: основні завдання.....	272
8.4. Органи Пенсійного фонду України.....	288
Контрольні питання.....	297
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	297

Розділ 9. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ.....	299
9.1. Поняття і принципи податкового контролю.....	299
9.2. Види податкового контролю.....	305
9.3. Способи здійснення податкового контролю.....	313
9.4. Поняття і види податкових перевірок.....	318
Контрольні питання.....	325
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	325
 Розділ 10. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	328
10.1. Податкова відповідальність.....	328
10.2. Фінансові санкції за порушення податкового законодавства.....	331
10.3. Адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства.....	351
10.4. Податкова таємниця в національному і міжнародному законодавстві	355
Контрольні питання.....	360
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	361

ПЕРЕДМОВА

Навчальний посібник «Податкове право України» підготовлено відповідно до методичних вимог, які висуваються до навчальних видань, на основі нових нормативно-правових актів у контексті Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації та Національної економічної стратегії на період до 2030 року.

Цей навчальний посібник охоплює всі основні теми навчальної дисципліни «Податкове право України». Основою вивчення цієї навчальної дисципліни є податкове законодавство, що включає Конституцію України, Податковий кодекс України, закони, підзаконні нормативно-правові акти та міжнародні договори, Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, План заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.

Податкове право України є підгалуззю фінансового права та регулює систему юридичних норм, що встановлюють види податків і зборів у державі, порядок їх стягнення, а також регулюють інші відносини, пов'язані з виникненням, зміною та припиненням обов'язку зі сплати податків та зборів, податкові відносини, принципи та норми податкового права, юридичну конструкцію податку та збору, виконання податкового обов'язку, податковий контроль, податкові спори та захист прав платників податків.

У навчальному посібнику викладаються основні поняття та інститути податкового права України як самостійної підгалузі національного права. Висвітлюється історія виникнення та розвитку оподаткування, розглядаються принципи та суб'єкти податкового права, аналізуються його норми та джерела, податкові правовідносини, системи відповідальності за порушення податкового законодавства, розкривається адміністрування податків і зборів, перспектива внесення змін у чинне податкове законодавство відповідно до Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми

державами-членами, з іншої сторони.

Наводиться характеристика чинної системи податків та зборів України.

Податкове право України – це сукупність офіційно прийнятих, законодавчо закріплених юридичних норм, які встановлюють види податків, порядок їх стягування, і навіть відносини, пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових зобов'язань. Велика увага приділяється суб'єктам податкового права, елементам оподаткування, відповідальності порушення податкового законодавства, способам захисту прав платників податків, правового режиму стягування окремих податків і зборів.

Основна складність вивчення навчальної дисципліни «Податкове право України» полягає у його динамічності. Оподаткування в Україні останніми роками у зв'язку з реалізацією Угоди про асоціацію змінюється постійно і кардинально. Публікуються нові нормативні документи та матеріали щодо порядку обчислення та сплати податків. Юрист, який обрав своєю спеціалізацією оподаткування, має вміти швидко реагувати на часті та численні доповнення та зміни чинного законодавства.

Навчальний посібник розрахований на здобувачів вищої освіти, аспірантів та викладачів економічних та юридичних факультетів вищих навчальних закладів, які вивчають податки та оподаткування, податкове та фінансове право, слухачів системи підвищення кваліфікації, підприємців, податкових юристів, бухгалтерів, аудиторів, економістів, фінансових менеджерів та всіх інших, які цікавляться питаннями оподаткування та фінансового законодавства.

Навчальний посібник буде корисним працівникам податкових органів, суддям, адвокатам усім, хто бажає отримати повне уявлення про оподаткування в Україні в умови адаптації національного законодавства до норм Європейського Союзу.

Розділ 1

ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

1.1. Податкове право та податкові правовідносини: поняття, зміст та особливості

В умовах становлення національної ринкової економіки суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування, регулюються нормами податкового права, які переважно містяться у Податковому кодексі України (далі – ПКУ). Правила оподаткування товарів або послуг ввізним (імпортним) митом або вивізним (експортним) митом встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

На сьогодні законодавець, визначивши межі дії ПКУ у статті 1, зробив своєрідну спробу встановити і предмет податкового права. Так, ПКУ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і 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.

Для з'ясування місця податкового права в системі права України, а саме – чи це фінансово-правовий інститут, чи це підгалузь права, чи це самостійна галузь права, щоб дати визначення податкового права та його джерел, необхідно провести порівняльний аналіз фінансового та податкового права. При цьому слід виділити предмет і метод регулювання податкового права, які можна вважати критеріями характеристики того чи іншого інституту, підгалузі, галузі. Так, податкове право як підгалузь фінансового права розглядають такі вчені-юристи як О. О. Бандурка, Л. К. Воронова, О. І. Добровольський, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, О. В. Онишко, П. С. Пацурківський,

Н. Ю. Пришва, Т. В. Рекуненко та ін.

Пропозиція щодо введення в систему фінансового права підгалузі як сукупності певних фінансово-правових інститутів була зроблена в свій час Л. К. Воронова. М. П. Кучерявенко зазначає, що для утворення підгалузі фінансового права та чи інша сукупність правових норм має бути наділена певними ознаками, регулювати особливу сферу однорідних відносин. В силу цього норми, що її утворюють, повинні мати певну специфіку, яка виділяє їх із загальної маси норм даної галузі права і одночасно надає їм певну внутрішню єдність. Така сукупність норм становить цілісну і відокремлену систему, яка є головним підрозділом відповідної галузі права. Вона не відокремлюється в самостійну галузь, тому що має більше спільного, ніж специфічного, порівняно з іншими нормами фінансового права, і у держави поки що не має політичної зацікавленості в її самостійному та відокремленому розвитку. Але в перспективі, як і будь-яка підгалузь, вона зможе виділитись в окрему галузь права.

Потрібно зазначити, що відсутні чіткі критерії відмежування складного правового інституту від підгалузі права, яка характеризується теж як сукупність правових інститутів. Підгалузь права, на думку М. П. Рабіновича, є найбільш розвинутим об'єднанням правових інститутів. Як вважає В. В. Копейчиков, підгалузь права – це таке правове утворення, наступним рівнем якого завжди є галузь права. Відповідно, податкове право в принципі не може бути підгалуззю фінансового права, оскільки входить до його складу не безпосередньо, а як складова більш крупного фінансово-правового утворення – «Публічні доходи».

Необхідно зауважити, що серед джерел формування доходної частини бюджетів можна назвати не лише податки, а й неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти. В одному випадку, вчена стверджує, що податкове право являє собою галузь правової системи держави, яка регулює суспільні відносини у сфері оподаткування. А в іншому, що податкове право є однією з найбільших підгалузей фінансового права і регулює особливий вид фінансових відносин та використовує як метод регулювання фінансового права, так і свій власний метод.

Окремі вчені вважають, що податкове право, незважаючи на стрімкий розвиток його окремих елементів, відповідає критеріям не галузі чи підгалузі, а правового інституту. М. П. Кучерявенко та

Н. Ю. Пришва пропонують розглядати податкове право як складний фінансово-правовий інститут, який включає в себе інші самостійні інститути. Н. Ю. Пришвою зроблено висновок, що податкове право є об'єктивно уособленою всередині фінансового права сукупністю взаємопов'язаних юридичних норм, що регулюють невелику однорідну, відносно самостійну за своїм змістом групу фінансово-правових відносин у сфері оподаткування. На погляд вченої, ця сукупність норм відповідає критеріям складного правового інституту, який складається зі схожих, близьких норм права, що є більш конкретними та меншими за об'ємом, але мають і самостійне значення. До його складу входять: 1) інститут загальнодержавних податків і зборів; 2) інститут місцевих податків і зборів; 3) інститут податкової відповідальності; 4) інститут податкового процесу. Отже, податкове право беззаперечно є об'єднанням певних інститутів. На сьогодні це об'єднання можна вважати складним інститутом фінансового права.

Поділяючи думку Л. К. Воронової, податкове право є складним фінансово-правовим інститутом такого правового утворення фінансового права як «Публічні доходи». Даному інституту притаманні специфіка предмета і метода правового регулювання, наявність загальної, спеціальної та процедурної частини, регулювання єдиним кодифікованим актом – Податковим кодексом України прийнятим 2 грудня 2010 року. Розглядаючи фінансове право як єдину галузь, важко погодитись з твердженням, що податкове право є самостійною галуззю права. Тобто думки вчених різі, одні стверджують, що податкове право це частина фінансового права, а інші, навпаки, відстоюють позицію, що податкове право-самостійна галузь права.

Податкове право – частина фінансового, яка містить закони і підзаконні нормативні акти, правові норми, якими закріплюються принципи побудови податкової системи, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових правовідносин, види платежів, а також теоретичні положення вчених, що пояснюють ті чи інші явища, обставини, терміни тощо.

Податкове право – складний фінансово-правовий інститут, який регулює владні відносини по встановленню, введенню та справлянню податків та зборів, а також відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб та

притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення.

Податкове право – сукупність правових норм, якими регулюються відносини в галузі податків.

Ознаки податкового права:

1. Нормативність.
2. Значення, важливість правової системи.
3. Стабільність.
4. Формальна визначеність.
5. Системність.
6. Встановлення й охорона державою.
7. Правосуддя.

Предмет податкового права складають відносини, які виникають в процесі фінансової діяльності держави / органів місцевого самоврядування при залученні коштів до бюджету відповідного рівня. Податкові правовідносини є лише частиною фінансових відносин. Вони виникають на одному з етапів фінансової діяльності держави / органів місцевого самоврядування, а саме – при мобілізації коштів до Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Слід зазначити, що на етапі формування публічних централізованих фондів коштів виникають не тільки податкові правовідносини. Залучення коштів до бюджетів здійснюється і шляхом сплати до них обов'язкових платежів неподаткового характеру (сплата ліцензій, фінансових санкцій, штрафів тощо) та інших надходжень, в тому числі і добровільного характеру (державні позики, казначейські зобов'язання, лотереї).

Предметом податкового права є система фінансово-правових відносин, яка регулює податкові відносини державних податкових органів і платників податків щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини інших доходів у відповідний бюджет (державний, місцевий).

Суспільні відносини, які виникають при сплаті податків та інших платежів і врегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права є податковими правовідносинами.

Особливості податкових правовідносин:

а) податкові відносини виникають у процесі фінансової діяльності держави у сфері оподатковування і пов'язані з реалізацією податкового обов'язку.

б) податкові відносини виникають і розвиваються на основі відповідних податково-правових норм;

в) податкові відносини виражають державну волю й інтереси у сфері оподатковування й виходячи із цього формують взаємодію інтересів учасників податкових відносин при реалізації податкового обов'язку.

г) податкові відносини мають організаційно-майновий характер. Організаційний характер цих суспільних зв'язків означає, що вони, в остаточному підсумку, спрямовані на узгодження публічного й приватного інтересу при оподатковуванні, на встановлення шляхом реалізації певних податково-правових процедур необхідного балансу між зазначеними інтересами. Навряд чи в цьому випадку можна говорити про завдання узгодження інтересів держави й зобов'язаних осіб. Власник коштів (держава) визначає, яким чином, у якому порядку й у які строки відбувається формування дохідних частин бюджетів, і він не зобов'язаний узгоджувати дані положення із платником податків. Останній реалізує при цьому безумовний обов'язок;

д) податкові відносини формують взаємозалежні й взаємообумовлені сукупності суб'єктивних податкових прав й обов'язків, що визначають правовий статус суб'єктів податкових відносин;

е) податкові відносини відіграють активну роль, перетворюючи й уточнюючи моделі податків і зборів, загальну конструкцію оподатковування;

є) податкові відносини охороняються й гарантуються можливістю застосування заходів державного впливу.

Мета податково-правового регулювання, якою є забезпечення доходної бази бюджетів, сама по собі як самостійна мета правового регулювання не має значення. Оскільки доходи бюджету самі по собі не мають ніякої соціальної цінності, якщо вони не є засобом забезпечення видатків (витрат) бюджету.

Отже, мета податково-правового регулювання є проміжною у ланцюзі цілей фінансово-правового регулювання.

Норми податкового права містяться в Конституції України та податкових законах, так як податки, збори та інші обов'язкові платежі встановлюються, змінюються чи скасовуються тільки податковими законами.

Норма податкового права — це загальнообов'язкове,

формально визначене, встановлене чи санкціоноване державою та забезпечене державним захистом правило загального характеру, яке регулює владні відносини по встановленню, введенню та справлянню податків та зборів, а також відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за здійснення податкового правопорушення.

Норми податкового права є різновидом правових, а в більш вузькому плані – різновидом фінансово-правових норм. У зв'язку з цим їм властиві як ознаки, загальні для всіх правових норм, так і специфічні, характерні тільки для норм фінансового права. Разом з тим норми податкового права мають і *особливості*, обумовлені їх приналежністю до податкового права:

- податково-правова норма, виражаючи державну волю, направлена на утворення централізованих та децентралізованих публічних грошових фондів необхідних для виконання завдань і функцій держави, територіальних громад. На відміну від інших фінансово-правових норм, приписи податково-правових норм стосуються тільки різновиду фінансових відносин, які складаються в процесі формування дохідної частини бюджетів;

- податкові норми держави впливають з державного суверенітету, політичного режиму, основ єдиного економічного простору країни і соціальної функції бюджету. Відповідно вони несуть яскраво виражене національно-державне забарвлення навіть в умовах активної глобалізації;

- особливий порядок внесення змін. Зміни до будь-яких елементів юридичної конструкції податку не можуть вноситися пізніше 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;

- в змісті податково-правових норм переважають позитивні зобов'язання та заборони. Іншими словами, норми податкового права регулюють відносини, головним чином, через встановлення обов'язків та заборон для суб'єктів податкового права. Наприклад, держава, встановивши податки і збори, не залишає суб'єктам жодної самостійності, а тільки зобов'язує їх до сплати в точній відповідності зі своїми вимогами;

- санкції податково-правових норм носять виключно майновий характер, тобто направлені на майно порушника, а не на його особу.

Класифікація податкових норм:

1. За особливостями впливу на учасників відносин:

- *зобов'язуючі* — норми, що в категоричній формі встановлюють обов'язок робити певні активні дії. Наприклад, норми, що встановлюють обов'язок зі сплати податків, надання декларацій, звітів;

- *забороняючі* — норми, що в категоричній формі встановлюють обов'язок не робити заборонених дій, які порушують порядок, закріплений податковими нормативними актами. Наприклад, законодавчо забороняється вносити зміни у принципові елементи податкового механізму (ставку, пільги, об'єкт тощо) без відповідних змін у бюджетному законі або протягом бюджетного року забороняється надавати індивідуальні податкові пільги;

- *уповноважуючі* — норми, що надають учасникам правовідносин право на певні позитивні дії в межах розпоряджень, що містяться в податковій нормі. Допускаючи певну самостійність, подібні норми все одно перебувають під впливом (хоч і непрямым) імперативних розпоряджень: органи місцевого самоврядування можуть встановлювати і регулювати механізми місцевих податків і зборів на своїй території, але тільки в рамках (переліку, межах), установлених законодавчо.

2. За змістом:

- *матеріальні* — норми, що регулюють змістовий бік реальних суспільних відносин, міру прав і обов'язків учасників, види та обсяг матеріальних і грошових зобов'язань;

- *процесуальні* — норми, що регулюють процедуру (порядок) діяльності суб'єктів правовідносин з реалізації матеріальних норм у сфері діяльності з приводу надходження податків і зборів у бюджети.

Структура податково-правової норми відображає внутрішній склад норми, її складові частини, елементи.

1. Гіпотеза — частина норми права, що визначає умови дії податкової норми. Вона описує фактичні обставини, при настанні яких варто керуватися цією нормою, вказує на учасників відносин і головні умови.

2. Диспозиція — частина норми права, що вказує, якою має

бути поведінка суб'єктів відносин, зміст їх прав і обов'язків при настанні обставин, описаних у гіпотезі. Наприклад, механізм сплати податку з власників транспортних засобів припускає пропорційний його розподіл.

3. Санкція – частина норми права, яка передбачає заходи впливу, що можуть бути застосовані до осіб, що не дотримуються розпоряджень податкових норм. Санкції розраховані на настання фактичних обставин, що являють собою правопорушення, і реалізують при цьому охоронну функцію права.

Податкові санкції мають такі особливості:

а) примусовий вплив на правопорушника реалізується через вплив на його кошти (у деяких випадках передбачається погашення заборгованості перед бюджетом за податками шляхом примусової реалізації майна платника);

б) кошти платника, що справляються з нього у вигляді податкових санкцій, надходять до бюджетів чи цільових фондів в першочерговому і безперечному порядку;

в) на відміну від адміністративної, податкова санкція передбачає вплив як на фізичних, так і на юридичних осіб;

г) як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають поєднання право відновлюючих і штрафних елементів. Пеня, штрафи, що стягуються з платників, як реалізація механізму покарання порушника податкової норми, поповнюють власність держави (бюджетні доходи) або відшкодовують втрачену вигоду від їхнього недоотримання;

д) податкові санкції передбачають іноді застосування покарання незалежно від характеру провини платника. Пеню нараховують автоматично при затримці податкових платежів, штрафи накладають за несвоєчасне звітування тощо.

Метод правового регулювання, під яким у теорії права розглядають сукупність способів правового впливу на суспільні відносини залежно від їх характеру. Від правильності вибору методу у значній мірі залежить ефективність правового регулювання, досягнення цілей, що переслідуються при цьому. Наука фінансового права проголошує, що для регулювання фінансових правовідносин використовується метод владних приписів або іншими словами – імперативний метод. Зазначений метод характеризується наступними особливостями:

- суб'єкти фінансового права діють тільки за приписом

правових норм;

- фінансовим правовідносинам притаманна юридична нерівність сторін. Сторона, яка представляє інтереси держави/територіальної громади, наділена владними повноваженнями щодо інших учасників правовідносин. Переважна більшість вчених вважає, що за методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права. Отже, за допомогою імперативного методу фінансово-правового регулювання здійснюється регулювання податкових відносин. Так, держава, закріплюючи вимоги щодо досягнення першочергових потреб (формування коштів для забезпечення виконання державних функцій), встановлює чіткі межі поведінки платників податків. Так, обов'язок сплати податку опосередкований правом вимагати його сплати й контролювати його. Певна свобода платників податків можлива лише в рамках, обмежених категоричними приписами, що виключають зміну умов податкової норми за волевиявленням суб'єктів відносин.

У податковому праві переважно застосовується імперативний метод. При цьому він не виключає часткової диспозитивності поведінки підпорядкованої сторони – платника, яка має прояв у його можливості формувати свою податкову політику, а також у передбаченій законодавством можливості виступати у податкових правовідносинах на розсуд платника як особисто, так і через свого представника. Однак всі ці риси методу при остаточному підсумку підпорядковані основній zasadі – методу владних приписів.

Л. К. Воронова з питання наявності часткової диспозитивності в імперативному методі регулювання податкових правовідносин зазначає, що держава для виконання поставлених перед нею завдань і функцій встановлює суворі межі поведінки суб'єктам податкових правовідносин, в рамках яких держава дозволяє їм деяку свободу поведінки. На її думку, основним методом фінансового права був і залишається метод владних приписів, але в деяких випадках (наприклад, укладення фінансово-правового договору при наданні податкового кредиту) застосовується і лояльний імперативний метод, який уявляє собою симбіоз імперативно-диспозитивних засад.

М. П. Кучерявенко також вказує на те, що певна свобода підпорядкованих суб'єктів (платників) можлива лише у рамках, обмежених імперативними приписами. Г. В. Петрова зазначає, що

податкові норми мають імперативний характер, тобто виражені у категоричній формі, яка не передбачає зміни умов, порядку їх дії, прав та обов'язків сторін, санкцій. Проте в деяких випадках податкове законодавство залишає за суб'єктами податкових правовідносин право вибору свого варіанту поведінки, хоча такі норми виявляються скоріше виключенням.

Поділяючи у цілому зазначені вище правові позиції вчених, слід зауважити, що диспозитивність є формою вираження уповноважуючої імперативної норми. Дозвіл (уповноваження) відноситься до змісту правового припису, точніше – до характеру правила поведінки. Уповноваження дозволяє суб'єктам правовідносин використовувати чи не використовувати своє право, а диспозитивна форма припису зобов'язує до певних дій.

У деяких випадках податково-правовому регулюванню притаманні й інші методи, наприклад, цивільно-правові методи регулювання, зокрема метод «дозволу», які завжди знаходяться у тому чи іншому поєднанні з основним методом фінансово-правового регулювання – методом владних приписів. У даному випадку не можна ототожнювати метод цивільно-правового регулювання з дозволом, який є основою уповноважуючої податкової норми. Застосування певних елементів диспозитивності в фінансових (у т.ч. і податкових) правовідносин пов'язане з тим, що публічне право, галуззю якого є фінансове право, в сучасних умовах досить тісно співіснує з приватним правом.

Як зазначає Д. О. Тихомиров, між публічним та приватним правом відбувається «обмін» сферами та методами. «Рухомість сфер публічно-правового регулювання є постійно діючим фактором. Вона виражається у зміні і об'єктів, і методів правового впливу».

Переважа у галузі засад публічного права, на думку українського вченого в галузі теорії права П. М. Рабіновича, не виключає наявності в ній норм приватного права і відповідно певного суміщення імперативного і диспозитивного методів регулювання, що свідчить про відсутність «чистих» галузей права. На підтвердження позиції, що методом правового регулювання податкових відносин є імперативний метод, слід ще додати аргументацію М. О. Перепелиці.

Виходячи зі змісту методу владних приписів, суб'єкти податкових правовідносин не можуть на свій розсуд набувати податкових прав та здійснювати податкові обов'язки, а також

визначати їх зміст. Вони реалізують податкові права та обов'язки, тільки якщо останні встановлені у відповідних законах. Імперативний метод визначає юридичну нерівність суб'єктів податкових правовідносин. Одні суб'єкти (наприклад, податкові органи) мають юридично владні повноваження по відношенню до інших суб'єктів (платників податків), які не мають таких повноважень.

Таким чином, порівняльний аналіз предмету і методу правового регулювання податкового і фінансового права свідчить, що на сьогодні відсутні об'єктивні підстави класифікувати податкове право як самостійну галузь права України. Однозначно можна стверджувати, що це невід'ємна складова фінансового права.

Метод податкового права характеризується як владно-майновий, зумовлений необхідністю застосування імперативних (таких, що не допускають вибору) норм податкового права з метою формування державного бюджету за рахунок коштів платників податків, тобто імперативний метод.

Імперативні норми податкового права зобов'язують платників податків жорстко дотримуватися виконання вимог податкового законодавства і не допускати будь-якого суб'єктивного впливу (крім податкового компромісу).

Метод податково-правового регулювання характеризується рядом особливостей:

- своєрідним порядком закріплення суб'єктивних прав й обов'язків учасників податкових відносин. Якщо особи, що представляють пануючу сторону податкового правовідносини, формують свої права й обов'язки на основі державних велінь, компетенції, який вони наділяються державою для здійснення керування й контролю у сфері оподаткування, то формування правосуб'єктності зобов'язаних осіб спрямовано на деталізацію, конкретизацію їхнього податкового обов'язку;

- високим ступенем імперативності в регулюванні прав й обов'язків, виключенням волі в прийнятті рішення;

- специфічним співвідношенням сторін у податковому правовідношенні, коли один ряд суб'єктів представляє вольову сторону, що реалізує переважно права, а інший ряд суб'єктів – зобов'язану, за рахунок реалізації безумовних обов'язків;

- на відміну від адміністративно-правового методу він не базується на вертикальній субординації, співвідпорядкованості

суб'єктів; владні вказівки в податковому праві виходять від фінансових органів, з якими інші суб'єкти відносин не складаються в адміністративній залежності;

- основна маса владних приписань виходить від органів, спеціально створених державою для фінансової діяльності;

- метод фінансового права не припускає повної залежності одного суб'єкта від іншого, а торкається тільки економічного змісту фінансової норми;

- фінансово-правовий метод регулювання має твердий ступінь імперативності на всіх рівнях законодавчого регулювання й не змінюється, не знижується залежно від типу законодавчого акту (від закону до інструкції);

- специфічний об'єкт – публічні грошові фонди.

До системи податкового права включається *Загальна і Особлива частини*. Якщо Загальна частина закріплює основні поняття, принципи, характерні для оподатковування в цілому, формує модель, конструкцію правового механізму податку, незалежно від форми його прояву, то Особлива частина націлена на регулювання окремих податково-правових інститутів.

Загальна частина податкового права включає такі сукупності податково-правових норм, які однаковою мірою ставляться до всіх інститутів *Особливої частини*. Відрізняючись однорідним характером норм, проте Загальна частина припускає наступний рівень структурованості й виділення декількох блоків базових інститутів:

- а) інститути *Загальної частини*, що закріплюють основу податково-правового регулювання (поняття й класифікація системи оподатковування; принципи оподаткування ; податкова компетенцій);

- б) інститути *Загальної частини*, що формують конструкцію правового механізму податку (інститути платника податків, об'єкта оподатковування; ставка, пільг по податку);

- в) інститути *Загальної частини*, що встановлюють поняття й зміст податкового обов'язку (обов'язок по сплаті податку, здійсненню податкового обліку й звітності).

Структура *Особливої частини* визначається тими видами податків і зборів, які законодавець ввів на території держави.

Щодо джерел податкового права законодавець у ст. 3 ПКУ, визначаючи склад податкового законодавства України, надає їх

перелік. Проте, на сьогодні під поняттям «джерело права» розуміють не тільки підстави юридичної обов’язковості правової норми (іншими словами – джерело права у формальному та юридичному значенні), а й матеріальні умови життя суспільства (джерело права в матеріальному значенні), і матеріали, за допомогою яких ми пізнаємо право (джерела пізнання права), і нарешті, сили, які творять право.

Джерела податкового права можуть бути розділені по декількох *принципах*.

I. На підставі владної-територіальної ознаки (в основному це стосується видів нормативних актів):

1. Загальнодержавні нормативні акти.
2. Республіканські (Автономної Республіки Крим).
3. Місцеві нормативні акти.

II. По характеру правових норм:

1. Нормативні акти, що містять правові норми прийняті компетентними органами у встановленому порядку.
2. Ненормативні акти, що не містять правових норм загального характеру.

III. По особливостях правового регулювання й характеру встановлення:

1 Звичай, санкціонований компетентними органами у встановленому порядку.

2. Міжнародні договори (конвенції, угоди). Важливого значення набувають договори при врегулюванні подвійного оподаткування, інших питань оподаткування. Якщо в Україні вони мають пріоритет над законами, то в США їхня дія рівнозначна законам. Це породжує проблеми як забезпечення вірного регулювання цих норм, так і системи гарантій такого забезпечення.

3. Нормативний правовий акт – найважливіший, а переважно єдине джерело податкового права. У деяких випадках інші джерела розглядаються як похідні від нормативного акту.

Податковий закон виступає в якості основного правового акту, видаваного законодавчим органом для регулювання відносин у сфері оподаткування, і відрізняється наступними істотними ознаками:

- а) податковий закон являє собою нормативне вираження інтересів держави у сфері оподаткування;
- б) податковий закон видається тільки органом законодавчої

влади. Виняткова компетенція Верховної Ради України у сфері оподатковування визначається положеннями ст. 92 Конституції України;

в) податковий закон, як правило, відрізняється стабільністю існування, тривалістю періоду дії;

г) податковий закон регулює найбільш важливі відносини у сфері оподатковування, допускаючи й обумовлюючи застосування інших правових актів. Завданням останніх становитися уточнення приписань закону, регулювання окремих видів податкових відносин у випадку делегування безпосередньо законом або неврегульованості на рівні закону;

д) податковий закон характеризується верховенством щодо інших правових актів, що регулюють оподатковування, які не можуть бути прийняті у випадку протиріччя закону й повинні бути змінені або скасовані в подібній ситуації.

е) персоніфікований характер, при якому механізм регулювання спрямований на певну групу платників;

б) терміновий характер, що означає чинність закону в часі протягом певного обмеженого періоду, тому що зміна основних елементів податкового механізму (платника, об'єкта, ставки) може відбуватися досить часто;

в) характер податкових законів, заснований на презумпції винності платника.

Система податкових правовідносин підпорядкована певній меті, а саме: встановленню і стягненню податків. Податкові відносини визначають рух коштів від платника до відповідних централізованих фондів у формі податкових платежів.

Відносини суб'єктів при сплаті податків складають певні групи:

- між державою і податковими органами;
- між податковими органами і платниками;
- між державою, податковими органами і фінансово-кредитними установами по акумуляції податкових платежів.

Податковий кодекс України встановлює види усіх податків, обов'язкових платежів, принципи і систему оподаткування. Податкове законодавство, як форма реалізації податкового права, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють оподаткування.

Принципи податкового права включають в себе:

1) Матеріальні, які визначають сутність категорій, норм, використовуваних податковим правом, ставлячи їх у певну ієрархічну систему.

2) Процесуальні – регулюють сфери компетенції суб'єктів податкових правовідносин, механізм установлення, зміни і скасування податкових платежів.

3) Розрахункові - регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів.

При цьому слід розділяти соціально-політичні та економічні функції податкового права, що опосередковують в податковій політиці держав, і юридичні функції.

1.2. Об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин

Зміст податкових правовідносин пов'язаний з аналізом категорій, що характеризують: об'єкт правовідносин, суб'єкт правовідносин, права й обов'язки суб'єктів правовідносин, підстави виникнення правовідносин.

У цілому *об'єктом* регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні – це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок.

При цьому важливо розмежовувати об'єкт податкових правовідносин і об'єкт оподаткування. Об'єкти фінансових правовідносин різні за своєю формою, оскільки існує чимало видів правовідносин. Але за змістом це завжди державні грошові фонди, з приводу формування, розподілу і використання яких у фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, що пов'язані з мобілізацією, розподілом і використанням коштів для розширення виробництва і задоволення потреб членів суспільства.

Об'єкти податкового права можна об'єднати в одне поняття – матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки. Іншими словами, об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки),

вартість товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти.

Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків.

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права й обов'язки. Для участі у правовідносинах суб'єкти наділені правоздатністю і дієздатністю. Фактично вони представляють два елементи досить складної юридичної властивості-правосуб'єктності.

Податкова правоздатність – передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків. Іншими словами, це можливість особи бути учасником податкових правовідносин, тобто податкова правоздатність виступає його загально-юридичною властивістю. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, що їх суб'єкти можуть мати відповідно до чинного законодавства.

Податкова дієздатність – передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати і реалізовувати права й обов'язки. Податкові правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними. Правоздатність виникає з моменту появи (народження громадянина, реєстрації юридичної особи і т. ін.), дієздатність - по досягненні якоїсь умови (певного віку, статусу підприємця тощо). Іноді виникнення правоздатності та дієздатності в податкових правовідносинах збігається в часі (практично одночасно з реєстрацією юридичної особи виникає необхідність постановки її на облік у податковій інспекції, а з цього моменту, навіть якщо немає діяльності, - обов'язок подавати звітність, отже, відповідати за ухилення від цього).

Як суб'єктів можна виділити три групи учасників податкових правовідносин:

- державу (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють оподаткування);

- податкові органи;
- платників податків.

Особливим суб'єктом податкових правовідносин є держава.

Держава, як носій суверенітету і учасник податкових правовідносин, має важливі особливості і посідає у правовідносинах особливе місце. Державний суверенітет полягає, зокрема, у тім, що держава встановлює податки, наділяє місцеві органи правом встановлювати податки. У зв'язку з цією діяльністю держава є безпосереднім учасником податкових правовідносин. Стягнення податків, як і їхнє встановлення, слід розглядати як верховенство держави щодо влади, що виникає в процесі життєдіяльності суспільства.

Діяльність держави як власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, які можна класифікувати за різними підставами (за видами податків і зборів; за видами платників тощо), і в яких беруть участь різні органи, суб'єкти, уповноважені державою здійснювати певні дії.

Платник (суб'єкт) податку – це фізична чи юридична особа, а також група осіб без статусу юридичної особи, на яку згідно із законодавчими актами покладено обов'язок сплачувати податки та інші обов'язкові платежі.

Юридичною особою вважається організація, яка має у власності, господарському веденні чи оперативному управлінні відокремлене майно, може від свого імені придбавати і здійснювати майнові і особисті немайнові права, нести зобов'язання, бути позивачем і відповідачем у суді.

Суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин. Суб'єктами податкових правовідносин є держава (органи влади, які встановлюють та регулюють механізми оподаткування), державні податкові органи, платники податків.

Права і обов'язки податкових органів регулюються законами, що визначають основи податкової системи, статус податкових адміністрацій. Якщо розглянути нормативні акти, що регулюють податкові відносини, можна виділити три групи суб'єктів, що складають систему податкових органів:

- безпосередні податкові органи (податкові інспекції);
- посадові особи податкових органів.

Права податкових органів можна об'єднати таким чином:

а) контрольні: проведення податкових перевірок; одержання від платника необхідних документів; аналіз документації платників;

б) організаційні: припинення діяльності, ліквідацію чи реорганізацію підприємств; вилучення документів і предметів платника у вигляді доказів; виклик в податкові адміністрації осіб, що мають необхідну інформацію; подання в суди чи арбітражні суди позовів;

в) облікові: одержання інформації від платників;

г) інформаційні: використання засобів масової інформації, податків та зборів.

У правовій науці прийнято розпізнавати загально-правові (загальногалузеві) та специфічні (галузеві) принципи.

Загально правові принципи відображено та закріплено в усіх галузях права – в цивільному, адміністративному, фінансовому, кримінальному. До таких принципів належать законність, заперечення зворотної сили закону.

Принцип законності є, як відомо, загальним для всіх галузей права, в тому числі для фінансового, складовою частиною якого є податкове право.

Законність можна визначити як обов'язкове (неухильне) виконання вимог законів та основаних на них підзаконних актів органами державної влади і управління, органами самоврядування, посадовими особами, громадянами та їхніми об'єднаннями. Іншими словами, законність – це обов'язкове виконання вимог законодавства усіма суб'єктами права.

Принцип заперечення зворотної сили закону проявляється в тому, що закони, які приводять до зміни розмірів податкових платежів, зворотної сили не мають. На практиці це означає, що нещодавно прийнятий закон не поширюється на відносини, які виникли до його прийняття, а тому розмір податкових платежів необхідно обчислювати згідно з нещодавно прийнятим нормативним актом.

Галузеві принципи – це принципи, властиві для конкретної галузі права:

- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;

- введення пільг з оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

- обов'язковість;
- впровадження норм щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- рівнозначність і пропорційність;
- справляння податків з юридичних осіб здійснюються у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків та зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно вищих податків та зборів (обов'язкових платежів) - на більші доходи;
- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);
- соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, котрі отримують високі та надвисокі доходи;
- стабільність – забезпечення незмінності податків та зборів (обов'язкових платежів) і їхніх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- економічна обгрунтованість – встановлення податків та зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) згідно з необхідністю забезпечення вчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку та збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела

сплати податку та збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку та збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

- доступність - забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків та зборів (обов'язкових платежів).

Співвідношення податкового права з іншими галузями права

Податкові правовідносини, що передбачають обов'язковим суб'єктом державу, пов'язано з багатьма сторонами її функціонування.

Конституційне право, що має базове значення для всіх правових галузей та інститутів, відіграє таку ж роль і щодо податкового права. Відома ст. 67 Конституції України містить положення, відповідно до якого громадянин зобов'язаний платити встановлені податки і збори. Ця ж стаття виконує охоронні функції і захищає інтереси всіх платників, оскільки містить положення, що забороняє необґрунтоване збільшення податкового тягаря шляхом надання податковим нормам зворотності.

Взаємодія податкового права з *адміністративним правом* виявляється у встановленні відповідальності за порушення податкового законодавства. Охоронну функцію податкового права обумовлено тим, що адміністративна відповідальність забезпечує виконання платниками податків їх обов'язків. Наприклад: відповідальність за порушення податкового законодавства містить разом з фінансовими й систему адміністративних санкцій.

Тісно пов'язане податкове право з *цивільним правом*. Такі категорії цивільного права, як дохід, майно, споживання, видатки використовуються у податковому. Цивільне регулює відносини, реалізація яких передбачає досягнення певних господарських результатів після чого вступає в дію податкове право, яке визначає розміри й порядок сплати податків, зборів.

Низка комплексних категорій притаманна податковому й *трудовому праву*. Наприклад, особливості оподаткування пенсії або ж специфічна дія механізму відрахувань у державний Пенсійний фонд.

Тісно пов'язане податкове право з *кримінальним правом*. Кваліфікація деяких злочинів неможлива без застосування категорій

податкового права і його норм.

Досить активно застосовуються нормативні акти *міжнародного права*, що регулюють податкову діяльність (договори про усунення подвійного оподаткування).

1.3. Податкова система України: правові основи, зміст та принципи

Суспільні відносини у сфері оподаткування у їх системній взаємодії є первинною основою системності права породжує інтегративні зв'язки у праві. Вони створюють основу дії соціальних норм, зумовлюють державно-вольовий характер права, наповнюють регулюючим змістом правову матерію. У процесі історичного розвитку суспільні відносини виявляють найбільш життєздатні правові конструкції, визначають формування принципів права.

Взаємодіючі державно-владна воля та правова політика виступають підставами системності податкового права, що відображають функціональний взаємозв'язок права та держави. Держава задає неоднорідність та нерівнозначність функціональних можливостей для перетворення та дії системи права (функціональну анізотропність права), нерівномірність елементів і зв'язків.

Специфічні риси принципів права задають особливу спеціально-юридичну основи системності податкового права. Принципи податкового права перебувають у системному взаємодії, є системне утворення, що впливає на систему права, та всю правову систему суспільства. Принципи права утворюють системному єдності, виконують системо організуючу функцію стосовно права, вони виступають як органічно пов'язана система не сумарного порядку. Принципи права є мікро системними утвореннями, кожен окремий принцип права має власну структуру та функції.

Системність податкового права проявляється під час структурування норми права. Системність податкового права стосовно норми як первинного елемента права має внутрішнє та зовнішнє вираження. Внутрішня системність норми права виражена її структурі, а зовнішня – у взаємодії норм з іншими нормами. Видове різноманіття норм права є зовнішнім стосовно конкретної норми проявом якості системності права. Зовнішнє вираження системності податкового права стосовно конкретної норми права

тісно пов'язані з їх якісною специфікою, що набувається у результаті опосередкування у праві первинних суспільних відносин. Різноманіття видів норм податкового права обумовлено його полі системністю.

Специфіку системності податкового права проявляється у двох моделях взаємодії міжнародного та внутрішньодержавного права: міжнародне публічне право та внутрішньодержавне право національних правових систем; міжнародне приватне право та внутрішньодержавне право національних правових систем.

Найбільш вірним з теоретичної та практичної точок зору стосовно принципів податкового права, є розуміння принципів права з позиції інтегративного праворозуміння. З інтегративного праворозуміння принципи права є первинними регуляторами правовідносин; входять у єдину систему форм національного та міжнародного права. Будучи первинними стосовно норм права, принципи права становлять основу для правотворчої діяльності, у межах якої розробляються правові норми.

Під принципами податкового права розуміються первинні регулятори податкових правовідносин, абстрактніші і менш визначені, ніж норми податкового права, основні елементи єдиної системи форм податкового права, наділені загальнообов'язковістю (вищою імперативністю) і мають об'єктивний характер змісту.

З судової практики з податкових спорів, що склалася, випливає, що принципи податкового права можуть застосовуватися за відсутності їх закріплення в Податковому кодексі, що доводить те, що вони є об'єктивно існуючими регуляторами податкових правовідносин згідно з концепцією інтегративного праворозуміння.

Теоретично принципи податкового права поділяються на загальні (загально правові), міжгалузеві, галузеві та інституційні. Серед інституційних засад податкового права вченими виділяються спеціальні засади окремих інститутів податкового права.

В податковій системі знаходять відображення елементи оподаткування, такі як:

- принципи, форми і методи побудови податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- процесуальні відносини з їх встановлення, зміни або відміни;
- заходи, спрямовані на забезпечення їх сплати, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства, а також

визначення кола суб'єктів, уповноважених здійснювати податкові функції у державі.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких особливих *принципах*:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ;

- 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;

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

- 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;

- фінансова достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- соціальна справедливість – встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування – встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

- нейтральність оподаткування – встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше 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;

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

- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Податковим Кодексом, сплаті не підлягають.

Податкові періоди та строки сплати податків та 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 та зборів.

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів розкриває як певними компетенціями органів державної влади і управління щодо встановлення, зміни і скасування, так і чітким визначенням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм. Законодавчі акти відносно окремих податків і зборів відрізняються стабільною традиційною структурою, їх складовими виступають елементи правового механізму податку чи збору. Регулювання правового механізму податку виконується шляхом встановлення імперативного набору елементів, що формують зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Дані елементи правового механізму поділяються на обов'язкові та факультативні.

Обов'язкові елементи в свою чергу розділяють на дві групи на основні та додаткові. Основні елементи виділяють базові, змістовні характеристики податку, що формує основне уявлення про суть податкового механізму. Відсутність якого-небудь з головних елементів правового механізму податку не дозволяє чітко розкрити тип цього платежу.

До основних елементів правового механізму податку належать: а) платник податку; б) об'єкт оподаткування; в) ставка податку чи збору.

Додаткові елементи розкривають детально специфіку конкретного платежу, тобто підкреслює не його необов'язковість, а особливості регулювання.

До додаткових елементів правового механізму податку

відносять: а) податкові пільги; б) предмет, база, одиниця оподаткування; в) джерело сплати податку; г) методи, терміни та способи сплати податку; ґ) особливості податкового режиму; д) бюджет чи фонд надходження податку (збору); е) особливості податкової звітності.

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

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

Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку, становить податкову систему України.

1.4. Загальні засади встановлення податків і зборів

Стаття 7 ПКУ. Загальні засади встановлення податків і зборів

7.1. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- 7.1.1. платники податку;
- 7.1.2. об'єкт оподаткування;
- 7.1.3. база оподаткування;
- 7.1.4. ставка податку;
- 7.1.5. порядок обчислення податку;
- 7.1.6. податковий період;
- 7.1.7. строк та порядок сплати податку;
- 7.1.8. строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

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

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний

комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платників податків можна класифікувати за такими ознаками:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності: фізичні особи; юридичні особи; іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб; юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність); відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи; консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави: резиденти – особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподатковуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність); нерезиденти – особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподатковуванню підлягають лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів відбувається на основі трьох принципів: постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій – в Україні це 183 календарних дні); джерела отриманих доходів; межі податкової відповідальності – повної чи обмеженої. Принцип територіальності встановлює національну належність джерела доходу. При цьому оподатковуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній країні. Окремі країни за основу беруть критерій резиденства (Велика Британія, США, Україна); інші – переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різне об'єднання цих критеріїв зумовлює неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподаткування.

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу: ПКУ розрізняє, наприклад, великого платника податків – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів

гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень;

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку: юридичний платник податків; фактичний платник податків.

Найчастіше ця ознака має місце при непрямому оподатковуванні. Зокрема, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку – це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет. Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку.

Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Поміж визначених у ПКУ платників податків специфічне місце займають платники, що перебувають між фактичними платниками та державними податковими органами.

Нововведення ПКУ є визнання платниками податків – податкових агентів. Податковим агентом згідно до ст. 18 п.п. 18.1 ПКУ визнається особа, на яку 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. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків

Об'єктом оподаткування можуть бути 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.

Серед об'єктів оподаткування громадян можна виокремити:

- доход (сукупний доход по прибутковому податку);
- майно (у тому числі земля, нерухомість, предмети розкоші); споживання (наприклад, акцизи на окремі види товарів); ввіз і вивіз товарів за кордон (митні збори).

При цьому той самий об'єкт оподаткування не може виступати об'єктом оподаткування для кількох податків. Дане положення необхідно закріпити законодавчо, оскільки саме в такий спосіб закріплюється виконується один з найважливіших принципів оподаткування – запобігання внутрішньому подвійному оподаткуванню.

Предмет оподаткування схожий на об'єкт, проте він (предмет) визначається конкретними ознаками, особливостями, характеристиками, тоді як об'єкт становить узагальнене поняття.

Наприклад, при оподаткуванні громадян об'єктом виступає сукупний річний прибуток, що включає цілий набір предметів обкладання (заробітну плату, прибуток від підприємницької діяльності, авторські гонорари).

Джерело податків – це фонд, за рахунок якого здійснюється сплата податку, тобто це ті кошти платника (переважно дохід, капітал, майно), які використовуються ним для сплати податку. Основним джерелом, за рахунок якого сплачується основна маса податків, є прибуток. Існує і певний порядок сплати податків за рахунок прибутку:

1. Насамперед, прибуток, що оподатковується, зменшується на майнові податки, мито та інші платежі.
2. На другому етапі відраховуються місцеві податки.
3. На третьому етапі сплачуються всі податки, що залишилися і вносяться за рахунок прибутку.

Ставка оподаткування

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування (ст. 25 ПКУ).

Виділяють наступні ставки податку: базову (основна) ставку податку – ставка, що визначена такою для окремого податку. У випадках, передбачених ПКУ, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок; гранична ставка податку – максимальний або

мінімальний розмір ставки за певним податком); абсолютна (специфічна) – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування; відносна (адвалерна) – ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

В науковій практиці виділяють декілька підходів до класифікації податків відповідно до певних ознак:

1. Залежно від рівня податкового тиску (тягаря) на платника податків: а) єдина ставка – ставка податку, однакова для всіх категорій платників податків конкретного податку, що забезпечує їхнє рівне положення, однаковий рівень податкового тиску. Фактично в цих умовах йдеться про використання єдиної ставки податку; б) диференційована ставка – ставка податку, що пропонує відмінні один від одного умови оподаткування (більш-менш сприятливі для окремих категорій платників податків) і відповідно поділяється на: базову (основну) ставку, що застосовується до більшості платників, що не бере до уваги їх особливостей і характер здійснюваної ними діяльності, або інші критерії; знижену ставку, що застосовується до певної категорії платників, яких визначають за окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, у якій на даному етапі найбільш зацікавлена держава, а тому й обов'язок зі сплати податку встановлюється в розмірі, нижчому за базову ставку; підвищену ставку, що застосовується до певної категорії платників, які характеризуються окремими ознаками або здійснюють певну діяльність, в якій на даному етапі найбільш зацікавлена держава, а тому й обов'язок зі сплати податку встановлюється в розмірі, вищому за базову ставку.

2. Залежно від методу встановлення:

а) абсолютна (тверда, фіксована або специфічна) ставка – ставка податку, що встановлюється в чітко визначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі. Останнім часом, зі зниженням рівня інфляції в Україні, спостерігається тенденція до розширення сфери застосування цього виду ставок;

б) відносна ставка – ставка податку, що встановлюється у визначеній пропорції до одиниці оподаткування. Відносні ставки бувають: процентні (адвалерні), або квоти – встановлюються у відсотках; кратні – встановлюються у величині, кратній певному

показнику; грошові – встановлюються в конкретній грошовій сумі до частини предмета оподаткування;

в) змішана (комбінована) ставка – ставка податку, що поєднує в собі риси наведених вище видів податкових ставок, диференційованих залежно від методів установлення.

3. Залежно від формування інтересу в платника:

а) стимулююча (позитивна) ставка – ставка податку, що служить підвищенню ефективності господарської діяльності, створює в платника позитивні стимули, інтерес до розширення і розвитку виробництва;

б) негативна ставка – ставка податку, що зумовлює негативні наслідки і допускає втрату інтересу платника до продовження господарської діяльності в таких умовах;

в) обмежуюча (стабілізуюча) ставка – ставка податку, що впливає на платника, стимулюючи його діяльність у незмінних межах, масштабах, крім якого-небудь розвитку, придушуючи розширення виробництва.

Залежно від економічних наслідків оподаткування:

а) фактична ставка – ставка податку, зумовлена співвідношенням розміру податку, що сплачується, і величиною податкової бази;

б) економічна ставка – ставка податку, зумовлена співвідношенням розміру податку, що сплачується, і всього отриманого доходу.

Порядок обчислення податку

Обчислення суми податку відбувається шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. Специфічні ставки, фіксовані ставки та показники, встановлені у вартісному вимірі, підлягають індексації.

Всі розрахунки податкової бази обов'язково повинні здійснюватися на підставі документально підтверджених даних про об'єкти оподаткування чи у зв'язку з оподаткуванням. В цьому випадку платник повинен мати документальні підтвердження щодо обґрунтування будь-якої частини податкової звітності. У випадку якщо платник податків припускається помилки, то перерахування податкового зобов'язання відбувається тільки щодо того податкового періоду, в якому було допущено помилку.

Одне із головних місць при обчисленні податку займає

податкова пільга.

Пільга – це звільнення (повне або часткове) платника податків від сплати податку, враховуючи його особливості.

По-перше, пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов’язку, оскільки при відстрочці обов’язку сплата податку залишається, а звільнення (на певний строк) відноситься лише до перерахунку податку, і по закінченні визначеного терміну обов’язок підлягає реалізації (податковий кредит). Крім цього, податковий обов’язок має три складові: податковий облік, сплату податку та податкову звітність. Платника може бути звільнено від сплати податку, але обов’язок з обліку та звітності в нього залишиться.

По-друге, звільнення можливе в повному обсязі, якщо платника цілком звільнено від сплати, і в частковому, якщо скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об’єкта (предмета і т. ін.) чи відстрочки сплати податку. По-третє, особливості платника стосуються його як безпосередньо, характеризуючи його (інвалід першої чи другої групи, ветеран Великої Вітчизняної війни, підприємство з іноземними інвестиціями), так і конкретного виду діяльності, яким він займається (підприємство, що виготовляє сільгосппродукцію; підприємства, що здійснюють фрахт судів тощо).

Законодавство про оподаткування виділяє категорії платників, а не окремих юридичних чи фізичних осіб, тобто виділяє певну однорідну групу платників податків, що визначають конкретною ознакою, на підставі якої і формується пільговий податковий режим. Усі інші платники податків визначають об’єкт оподаткування, обчислюють податкову базу і суму податків у повному обсязі згідно з встановленими законодавством загальними правилами.

Отже, податковою пільгою визнається звільнення платник податків від нарахування і сплати податку чи сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України.

Звільнення від сплати податку допустимо в повному чи частковому обсязі. При звільненні в повному обсязі платник податків цілком звільняється від нарахування і сплати податку. При звільненні в частковому розмірі платник податків звільняється від сплати податку лише у певній частині його податкового обов’язку.

Підстави для надання податкових пільг є сторони, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності й об'єкт оподаткування.

Платник податків вправі користуватися податковою пільгою з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і в період усього терміну її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів.

Податкові пільги регулюються ст. 30 ПКУ, де податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав для цього. Податковий кодекс України закріплює, що платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено законодавством.

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.

Зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців складають контролюючі органи та вони визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг. Згідно ст. 30 ПКУ п. 8 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 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Крім того розрізняють територіальні податкові пільги. Якщо аналізувати податкові пільги як певне звільнення платників податків, то абсолютно вагомим є виділення певних територій, на яких встановлюється пільговий податковий режим. Такі території можуть існувати на двох рівнях:

1) нижчий рівень – території, що характеризуються звільненнями при використанні місцевих податків і зборів. Місцеві органи самоврядування на свій розсуд можуть встановлювати частину місцевих податків і зборів і за рахунок цього формувати більш пільговий податковий режим на відповідних територіях;

2) вищий рівень – території спеціальних зон зі специфічним пільговим оподаткуванням, що регулюється спеціальним законодавством. Такі території поділяють на два підвиди: а) території, розташовані за межами території України (до них належать насамперед офшорні зони), де надається пільговий режим оподаткування для податкових резидентів України; б) території, розташовані в Україні, де надається пільговий податковий режим для податкових резидентів і нерезидентів України (вільні економічні зони).

Відповідно до податкового законодавства України немає чіткого визначення поняття «офшорна зона», і найчастіше термін «офшор» застосовується стосовно компаній, їх підрозділів. Офшорні компанії різняться спрощеною процедурою реєстрації, низькою ставкою корпоративного податку чи взагалі його відсутністю; мінімальним обсягом і спрощеною процедурою щорічної звітності. При виконанні деяких вимог податок на прибуток або зовсім не сплачується, або сплачується в чисто символічному розмірі.

Податковий період

Податковим періодом є встановлений період часу, з урахуванням якого має місце нарахування та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів. Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених ПКУ, коли контролюючий орган зобов'язаний

самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку (ст. 33 ПКУ).

Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен повинний вчасно і в повному обсязі сплачувати податки. З метою виконання обов'язків платника податків у законодавчих актах установлено терміни сплати податку. Отже, своєчасна сплата податків і зборів є одним з головних обов'язків платника податків.

Терміном сплати податку визначається період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку і закінчується моментом завершення терміну сплати податку. Відповідно до засад ПКУ, зокрема ст. 34, податковим періодом може бути: календарний рік, календарний квартал, календарний місяць, календарний день.

Терміни сплати податків (податкові періоди) залежать від виду останніх: термінові або періодичні термінові податки – це податки, що сплачуються впродовж певного строку з моменту виникнення податкового обов'язку. Такими, зокрема, є сплата податку з власників транспортних засобів при придбанні транспортного засобу, а також акцизний збір для підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої. В останньому випадку платник податків зобов'язаний сплатити акцизний збір на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації; періодичні податки – це податки, які сплачуються протягом певного календарного часу.

Бувають податки:

- а) декадні – сплачуються 1 раз у 10 днів;
- б) щомісячні – сплачуються 1 раз на місяць (наприклад, податок на додану вартість);
- в) щоквартальні – сплачуються 1 раз на квартал (наприклад, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість – залежно від обсягу операції);
- г) піврічні – сплачуються 1 раз у півроку;
- д) щорічні – сплачуються 1 раз на рік.

Якщо обов'язок платника податку, пов'язаний зі сплатою певного податку, виникає після початку календарного року, то першим податковим періодом для нього є період, який розпочинається з дня виникнення цього обов'язку і триває до кінця календарного року. Якщо цей обов'язок утворюється в період з 1 до 31 грудня, то першим податковим періодом для нього є період з дня

виникнення цього обов'язку до кінця наступного календарного року. Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового обов'язку, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну.

Якщо відповідно до закону контролюючий орган самостійно встановлює податковий обов'язок платника податку з причин, непов'язаних з порушенням податкового законодавства, то платник зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового обов'язку в терміни, визначені в законах про відповідні податки, а у разі їх відсутності – протягом 10 календарних днів з дня одержання податкового повідомлення про таке нарахування. Аналіз наукових джерел дозволяє класифікує податкові періоди більш детально за певними ознаками:

1. За термінами:
 - а) річний податковий період;
 - б) квартальний податковий період;
 - в) місячний податковий період;
 - г) інші (податкові періоди, пов'язані зі сплатою податку одноразово; сплатою податку за підсумками складених періодів – кілька років і ін.).
2. За особливостями формування податкового обов'язку:
 - а) перший – період, в якому податковий обов'язок формується з дня виникнення до закінчення податкового періоду;
 - б) триваючий (звичайний) - податковий обов'язок формується з початку податкового періоду і до його закінчення;
 - в) останній – період, в якому податковий обов'язок визначається з початку податкового періоду і до останнього дня терміну податкового обов'язку платника.

Рамки першого й останнього податкових періодів встановлюють відповідно до чинного податкового законодавства. У деяких випадках, зокрема, коли законодавством остаточно не визначено податковий період, ці терміни з'ясовує платник податків разом з податковими органами за місцем обліку платника. Зміною терміну сплати податку (збору) визнається перенесення уповноваженим органом встановленого терміну сплати податку на пізніший (ст. 32 ПКУ).

Термін сплати податку і збору може змінюватися за рішенням органів, до компетенції яких належить прийняття відповідних

рішень. Формами зміни терміну сплати податку і збору є: відстрочка – це перенесення граничного терміну сплати певної суми податку на пізніший термін. Відстрочення зі сплати податку може бути надано по одному або кількох податках. Його не можуть надавати або встановлювати щодо податкових зобов'язань із ввізного мита, акцизних зборів, податку на додану вартість при ввезенні товарів на митну територію України, внески до Пенсійного фонду України чи інших внесків у межах державного або обов'язкового соціального страхування.

Будь-який платник податків має право вимагати відстрочення його податкових зобов'язань, а орган, уповноважений приймати ці рішення, зобов'язаний задовольнити таку вимогу, якщо підстави, надані платником податків як обґрунтування, є тотожними підставам, наданим іншими платниками податків, щодо податкових зобов'язань яких були прийняті відповідні рішення.

Відстрочка податкових зобов'язань є перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим за ставку Національного банку України.

Підставою для відстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо дії обставин не переборної сили, що призвели до загрози виникнення податкового боргу або банкрутства такого платника податків, а також надання економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Відстрочка податкових зобов'язань надається на умовах, за якими основна сума податкових зобов'язань та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податного періоду, визначеного відповідним податковим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування що затверджує рішення розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання або одноразово у повному обсязі.

Розстрочка – це розподіл суми податку на певні частини з установленням термінів їх сплати. Розстроченням податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на

основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких не може бути меншим за ставку Національного банку України. Розстрочка не може бути надано платнику податків, який раніше одержав її на таких самих підставах.

Підставою для розстрочки є надання платником податків достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Розстрочення надається на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

3. Податковий кредит – це регламентація суми, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Зміна терміну сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку. Термін сплати змінюється на підставі договору, що укладається між платником податків і податковим органом в межах його компетенції.

Способи сплати податків і зборів

Існує три основних способи сплати податку.

1. Кадастровий – спосіб сплати податків, в основу якого покладено перерахування суми відповідно до визначеної шкали, яка оснований на певному виді майна, тобто податок справляється на основі зовнішніх ознак передбачуваної середньої прибутковості майна. Він використовується при обчисленні і справлянні прямих реальних податків. При цьому спосіб кадастр застосовується як перелік найбільш типових об'єктів оподаткування, що систематизуються за певними ознаками та встановлюють середню прибутковість об'єкта оподаткування. Виокремлюють два види кадастрів залежно від об'єктів оподаткування – промислові та поземельні.

При оплаті податку встановлюють фіксовані строки їх внеску. Деякою специфікою характеризується застосування кадастрового способу при оцінці вартості земельних ділянок, складанні земельних кадастрів. У їх основі лежить рівень прибутковості земельних

ділянок, що дає право виокремити наступні кадастри:

а) парцелярний (характеризує земельні ділянки, що поділяються на частини з різним рівнем доходів і способом використання, а відповідно – і оподаткування);

б) реальний (характеризує земельну ділянку як об'єкт оподаткування в цілому, без розподілу земель на різні види залежно від особливостей використання).

2. Деклараційний – спосіб виконання платником податків обов'язку щодо сплати податку на підставі надання до податкових органів офіційної заяви про отримані доходи за певний період і про свої податкові зобов'язання. На підставі цієї заяви податковий орган нараховує податок і зобов'язує платника податків сплатити його після повідомлення. Використання деклараційного способу не усуває й поетапного внесення сум податку в формі авансових платежів. В даному випадку підсумкове надання декларацій є певною заключною дією платника. Авансовий податковий платіж являє собою спосіб сплати податку, за якого суми надходять до бюджету, сплачуються у встановленому порядку до настання терміну платежу за податком.

3. Попередній (авансовий) – використовується в основному при безготівковому утриманні і полягає в тому, що податки стягуються з джерела доходу. Виділяють джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміють ті активи, що приносять дохід особі. В цьому разі джерело має бути виражене у певні форми – у формі майна, цінних паперів тощо. Під джерелом активних доходів розуміють безпосереднє виконання робіт, надання послуг тощо.

Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку

Нарахування і сплата будь-якого виду податку чи збору (обов'язкового платежу) припускають здійснення належним чином обліку і розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності. Податкова звітність демонструє сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що включають відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і зазначають процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до

бюджету. Податкову звітність може виконувати як платник податку самостійно, так і його представник або податковий агент.

Основний вид податкової звітності – податкова декларація (розрахунок).

Податкова декларація (розрахунок) (ст. 46 ПКУ) – це документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Додатки до податкової декларації є невід'ємною складовою податкової звітності.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Платники податку на прибуток, малі підприємства, віднесені до таких відповідно до Господарського кодексу України подають разом з річною декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Міністерством фінансів України. У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

Державні органи, які встановлюють відповідно до цього пункту форми податкових декларацій, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків.

Податкова декларація повинна бути підписана:

- керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до органу державної податкової служби. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку

така податкова декларація підписується таким керівником та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку; - фізичною особою – платником податків або його законним представником;

- особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції. Якщо податкова декларація подається податковими агентами – юридичними особами, вона повинна бути підписана керівником такого агента та особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації такого агента, а якщо податковим агентом є платник податків – фізична особа – таким платником податків.

Податкова звітність, складена з порушенням норм ПКУ, не вважається податковою декларацією. Правовий механізм податку є невід'ємною його частиною, гарантом фактичної сплати та нарахування податку. Без наявності законодавчо закріпленого правового механізму податок буде лише декларуватися, але фактичного фіскального значення не буде мати. Тільки весь комплекс система елементів правового механізму буде свідчити про реальність податку та виконання ним усіх покладених на нього функцій. Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта 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.

Одиниця виміру бази оподаткування являє здебільшого практичний, розрахунковий інтерес. За її допомогою проводиться встановлення нормативів і ставок обкладання (наприклад, при функціонуванні механізму податку із власників транспортних засобів; плати за землю).

Можна виділити традиційні одиниці обкладання (прибутковий податок – грошова одиниця; земельний податок – одиниці виміру площі ділянок; акциз на спиртне – кількість градусів), проте буває, що один і той же об'єкт припускає різноманітні параметри обкладання.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або

її частини, щодо якої застосовується ставка податку.

Одиниця обкладання – це одиниця виміру об’єкту податку, та його частина, на яку встановлена податкова ставка. Одиниця обкладання служить специфічною характеристикою конкретного об’єкту оподаткування і по відношенню до неї застосовується ставка податку.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Базова (основна) ставка податку. Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом ПКУ. У випадках, передбачених ПКУ, під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Гранична ставка податку. Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений Кодексом.

Абсолютна та відносна ставки податку. Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відсною (адвалерною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

В окремій статті податкового закону завжди закріплюється як один із основних елементів податкового механізму – ставка податку. Ставка податку – розмір податку, його кількісне вираження, яке встановлюється на одиницю обкладання. Ставка податку може бути встановлена як у твердій сумі, так і процентах (податкова квота), при цьому розмір податку встановлюється у відповідному відношенні до одиниці обкладання.

Строк сплати податку та збору. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов’язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов’язку платника податків, у тому числі

податкового агента, визначається календарною датою.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися.

Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених Кодексом.

Строк сплати податку – встановлена в законі дата, до якої податок повинен бути сплаченим. Порушення строку сплати карається накладанням адміністративного штрафу, фінансових санкцій та нарахуванні пені за кожний день прострочення.

Податкові пільги – це повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від сплати податків. Застосування податкових пільг передбачає врахування як суб'єктивних особливостей кожного окремого платника, його правового та соціального статусу, так і конкретного виду діяльності, яким вони займаються. Наприклад: інваліди I та II груп, підприємства з іноземними інвестиціями, виробництво сільськогосподарської продукції, роботи з благоустрою громадських місць та ін. Пільги можуть надаватися у вигляді зменшення оподаткованого доходу, зменшення податкової ставки або повного звільнення від податку.

Найпоширеніші види податкових пільг:

- повне або часткове звільнення від сплати деяких податків;
- податкові знижки для окремих підприємств, галузей, регіонів;
- неоподатковуваний мінімальний рівень прибутків;
- виключення з оподатковуваних прибутків деяких витрат платників податків;
- повернення раніше сплачених податків (податкова амністія).

Контрольні питання

1. Як співвідносяться поняття «податкова система» та «система оподаткування».
2. Структура податкового законодавства.
3. Наукові основи побудови податкової системи.

4. Історичні етапи становлення і розвитку податкового права України.
5. Оподаткування в період дії воєнного стану.
6. Система і джерела податкового права України.

***Рекомендовані нормативно-правові акти та
література для підготовки до семінарського заняття,
написання рефератів***

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів (Форми №2–ОПП, 4–ОПП, 4–УПП, 14–ОПП: Наказ Мініфіну України від 09.12.2011 № 1588. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>
3. Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків: Закон України від 08.09.2005 № 2866–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-15>
4. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 № 5207–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17>
5. Про затвердження положень Про державну податкову службу України та державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#>

Додаткова література

1. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 URL. https://biz.ligazakon.net/analytcs/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv
2. Заяць О. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/2750>
3. Назар Ю.С. Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4735>
4. Фінансове право України: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4479>
5. Назар Ю.С., Проць І.М. Адміністративна та фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 172 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/1050>
6. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів:

СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL:
<https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

7. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І.М. Проць, Ю.Р. Лозинський. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с. URL:
<https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/72>

8. Податкове право України : підручник [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL:
https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovoe%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

9. Голядова Т. О. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). Одеса, 2019. 167 с. URL:
<http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

10. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. /; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL:
<https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

11. Фінансове право : посіб. для підгот. до іспитів / Д. О. Білінський, І. М. Бондаренко, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. О. О. Головашевича. Харків : Право, 2020. 268 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/815/3_Finansove%20pravo_do%20isпитiv_2020_vnutri.pdf

12. Фінансове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. А. Латковська, М. І. Сідор, О.С. Койчева. Одеса, 2019. 226 с. URL:
<https://vo.uu.edu.ua/mod/resource/view.php?id=181629&forceview=1>

13. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. URL:
<https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyy-posibnyk.pdf>

14. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ.; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL:
<https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

15. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf

16. Податкова система [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найдено та ін. Харків :ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/24503/1/2018-%D0%86%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%20%D0%AE.%D0%91.%2C%20%D0%A2%D0%B8%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%92.%D0%A4.%2C%20%D0%9D%D0%B0%D0%B9%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E.%D0%84.%20%D1%82%D0%B0%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D1%96.pdf>

Розділ 2

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

2.1. Поняття і зміст податкового обов'язку

У податковому законодавстві термін «податковий обов'язок» використовується нещодавно з набуттям чинності Податковим кодексом України. Л. К. Воронова визначає податковий обов'язок як сукупність закріплених в чинних нормах податкового законодавства обов'язків, які є забезпеченою силою державного примусу мірою належної (активної позитивної або пасивної позитивної) поведінки платника податків. На думку вченого, вбачається можливим виокремлення родового поняття податкового обов'язку, яке включає в себе сукупність обов'язків платника податків. При цьому потрібно врахувати послідовність їх закріплення. Видовими різновидами податкового обов'язку є окремі обов'язки, які для податкового права України на сьогодні можна пов'язати із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю, а також податковим контролем.

Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів.

Податкові правовідносини у тому вузькому розумінні - це владні правовідносини, що виникають між приватними та публічними суб'єктами щодо стягування податкових платежів до бюджетів публічно-правових утворень. Правовідносини, пов'язані з добровільним та примусовим виконанням фізичними особами - платниками податків обов'язків зі сплати податків і зборів співвідносяться з податковими правовідносинами щодо стягнення податків і зборів, як приватне із загальним. Щоб стати суб'єктом податкового права, фізичній особі достатньо мати лише права у

сфері оподаткування незалежно від наявності податкових обов'язків.

Стосовно фізичних осіб, платник податків – це фізична особа, яка має правовий статус суб'єкта податкового права та наділена сукупністю прав та обов'язків платника податку. Фізичні особи, які мають статус платника податків, мають загальні ознаки, характерні для суб'єкта податкового права, та специфічні ознаки, які характерні для носіїв цього статусу.

До загальних ознак фізичної особи як суб'єкта податкового права відносять її здатність набувати, нести та здійснювати права та обов'язки в силу розпоряджень норм податкового права. Спеціальна ознака фізичної особи як носій статусу платника податків визначається наявністю у неї об'єкта податку (збору або страхових внесків).

Сукупність юридичних якостей, що дозволяють фізичній особі стати суб'єктом права та самостійно брати участь у правовідносинах, називають правосуб'єктністю. Наявність у фізичної особи властивостей спеціальної податкової правосуб'єктності є необхідною та достатньою умовою для визнання фізичної особи платником податків.

Спеціальна податкова правосуб'єктність фізичної особи – встановлена принципами та нормами податкового права можливість і спроможність фізичної особи бути носієм юридичних прав і обов'язків при вступі у конкретні податкові правовідносини як учасника особисто чи через представника. Податкова правосуб'єктність включає податкову правоздатність та дієздатність. Податкова правоздатність фізичної особи – потенційна здатність фізичної особи мати права та обов'язки у сфері оподаткування з народження.

Конкретні правничий та обов'язки, пов'язані зі сплатою податків, виникають у фізичної особи за наявності в неї об'єкта оподаткування. Податкова дієздатність фізичної особи – передбачена принципами і нормами податкового права – здатність фізичної особи своїми діями набувати та реалізовувати належні права, виконувати обов'язки у сфері оподаткування, а також вдаватися до заходів щодо накладення податкової відповідальності та примусового виконання обов'язків зі сплати обов'язкових платежів.

Принципами та нормами податкового права не визначено

питання про вік настання податкової дієздатності фізичних осіб, також залишається невирішеною проблема співвідношення податкової та трудової дієздатності, що створює невизначеність у податкових правовідносинах.

Отримання неповнолітньою фізичною особою доходу від трудової діяльності є умовою для реалізації ним свого права самостійно сплачувати податки. У зв'язку з цим можна говорити про наявність у неповнолітньої особи, яка реалізувала свою трудову дієздатність та отримала доходи, часткову податкову дієздатність.

Законодавство про податки і збори передбачає й інші випадки, коли фізичні особи мають правоздатність, але не є дієздатними, наприклад, недієздатні та безвісно відсутні фізичні особи. Основний принцип виконання податкового обов'язку цих осіб полягає в тому, що сплата податків та інших обов'язкових платежів опікунами та піклувальниками здійснюється за рахунок коштів підопічних осіб. Щодо питання, яким чином виконати податковий обов'язок підопічного, якщо немає коштів, за рахунок яких можна сплатити податки, у законодавстві невизначено.

Державне керування у сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, а точніше – вимозі органів, які здійснюють 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.

Владність розпоряджень державних органів виявляється насамперед у тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і ці рішення приймають у межах повноважень, що делеговані органу саме державою. Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права.

Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображено в змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава чи уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні розпорядження, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить від компетенції владної сторони правовідносин.

Згідно ст. 36 ПКУ **податковим обов'язком** визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

Власне, скрізь податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком зі сплати податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у *вузькому розумінні*.

Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає:

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок з податкової звітності.

Податковий обов'язок у *широкому розумінні* можна диференціювати і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку чи збору. Сукупність подібних окремих обов'язків і складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому розумінні. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Податковий агент – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам, а також нести відповідальність за порушення норм Податкового кодексу.

Податкове законодавство України передбачає сплату податку не тільки самостійно платником податків, але й шляхом утримання податку з джерела виплати, яким виступає особа, що нараховує (виплачує, надає) платникові податків дохід або кошти.

Податковим агентом визнається особа, на яку Податковим

кодексом 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.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом для платників податків.

Найчастіше податковими агентами є національні підприємства, які мають договірні відносини з іноземними та здійснюють діяльність у країні податкового агента, роботодавці чи особи, що виплачують дохід на користь платника.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених ПКУ або законами з питань митної справи. Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин з приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок.

Згідно ст. 37 ПКУ податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПКУ та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку.

Такою основою, зокрема, може бути наявність об'єкта обкладання при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносин щодо окремого суб'єкта. Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку -безпосереднього і першочергового обов'язку платника податку зі сплати податку чи збору за наявності певних обставин.

Такими обставинами є:

1) можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, зумовленого відповідно до чинного законодавства;

2) наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення їм діяльності, пов'язаної зі сплатою податку чи збору;

3) наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання всіх елементів податкового механізму.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами,

протягом яких він має бути виконаний.

При цьому важливо пам'ятати, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст усіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У такій ситуації необхідні певні додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений термін за наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існують такі підстави припинення податкового обов'язку (ст. 37 ПКУ):

1. належне виконання податкового обов'язку;
2. ліквідація юридичної особи;
3. смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;
4. втрата особою ознак платника податку;
5. скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк (ст. 38 ПКУ).

Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, — податковим агентом, або представником платника податку.

2.2. Поняття і особливості податкової звітності. Податкова декларація

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів (тобто 3 роки) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого граничного терміну подання такої звітності (ст. 44 ПКУ).

На підставі документарного підтвердження даних платник податку у строки, встановлені законом, подає податковому органу **податкову декларацію** (розрахунок) – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку (ст. 46 ПКУ).

Митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною. Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами). Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

- юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які визначені платниками податків, а також їх посадові особи. Відповідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом юридичної особи несе юридична особа, до складу якої він входить;

- фізичні особи – платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;

- податкові агенти.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків. Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за вибором платника податків в один із таких способів:

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 умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного органу державної податкової служби не пізніше ніж за **десять днів** до закінчення граничного строку подання податкової декларації, а при поданні податкової звітності в електронній формі, - не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк.

У разі втрати або відсутності поштового відправлення чи затримки його вручення органу державної податкової служби з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації.

Платник податків протягом **п'яти робочих** днів з дня отримання повідомлення про втрату або відсутності поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) органу державної податкової служби другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або відсутності поштового відправлення. Незалежно від факту

втрата або зіпсуття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених цим Кодексом.

Прийняття податкової декларації є обов'язком органів податкової служби. Причому, під час прийняття податкової декларації уповноважена особа податкової служби зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення лише всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені в податковій декларації, до її прийняття перевірці не підлягають. За умови дотримання цих вимог посадова особа зобов'язана зареєструвати декларацію датою її фактичного отримання органом податкової служби. При цьому декларація вважається прийнятою.

Відмова посадової особи органу ДПС прийняти податкову декларацію з будь-яких причин, не визначених статтею 49 ПКУ, у тому числі висунення будь-яких не визначених зазначених статтею 49 передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої податкової декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється. У разі подання платником податків до органу державної податкової служби податкової декларації, заповненої з порушенням вимог статті 48ПКУ, такий орган державної податкової служби зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови:

- у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом **п'яти робочих днів** з дня її отримання;

- у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника – протягом **трьох робочих днів** з дня її отримання.

У разі отримання відмови органу ДПС у прийнятті податкової декларації платник податків має право:

- подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання;

- оскаржити рішення органу державної податкової служби.

У разі якщо в установленому законодавством порядку буде

встановлено факт неправомірної відмови органом державної податкової служби (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання органом державної податкової служби. 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, крім випадків, передбачених ПКУ, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

1. календарному місяцю – протягом **20 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

2. календарному кварталу або календарному півріччю – протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

3. календарному року – протягом **60 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

4. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;

5. календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб -підприємців - протягом **40 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданих ним податковій декларації, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. 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 виявлені.

Платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі **3 відсотків** від такої суми до подання

такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі **5 відсотків** від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи, не застосовуються.

Платник податків під час проведення документальних планових та позапланових виїзних перевірок не має права подавати уточнюючі розрахунки до поданих ним раніше податкових декларацій за будь-який звітний (податковий) період з відповідного податку і збору, який перевіряється контролюючим органом.

У разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період. За зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній або письмовій формі. Причому, платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої у письмовій формі, не може бути притягнуто до відповідальності.

2.3. Податково-правове регулювання в Україні

Розглядаючи фінансове право як єдину галузь, що складається із сукупності правових інститутів, податкове право являє собою фінансово-правовий інститут. Головне в організації оподаткування - забезпечення формування публічних грошових фондів, а розподіл, використання їх (що полягає в основі забезпечення публічних

видатків) знаходиться за межами податкового права.

Податкове право, регулюючи засади формування доходних частин бюджетів, представляє собою комплекс податково-правових норм, що утворюють складний інститут. В основі регулювання полягають відносини, що опосередковують перехід грошових сум у формі податкових платежів у власність держави. При цьому держава не надає конкретному платнику податків будь-якого певного еквіваленту, не бере на себе у зв'язку з цим якихось зобов'язань. Слід погодитися з М. Кучерявенко, що інститут податкового права представляє собою відокремлений комплекс правових норм, який забезпечує цілісне регулювання податкових правовідносин у межах єдиної сукупності фінансово-правових відносин. Юридичні норми утворюють систему єдиної галузі права не безпосередньо, а за допомогою певних проміжних ланок (інститути, підгалузі). І податкове право в цій ситуації займає чітко виявлене проміжне положення, певне місце в цілісній системі фінансово-правового регулювання, яке забезпечує збалансований та ефективний рух публічних грошових фондів. Податкове право забезпечує регулювання тільки окремої стадії руху публічних грошових фондів (їх акумуляції, формування) у відповідності з інституціональними особливостями предмета та методу.

Податково-правове регулювання характеризується деякими рисами, якими можна позначити своєрідність прояву фінансово-правових відносин у сфері оподаткування (досягнення певних юридичних цілей та конкретних соціальних результатів; наявність специфічного, але не ізольованого від фінансово-правового предмета регулювання; використання засобів та методів регламентації та розвитку суспільних відносин). Для досягнення певних цілей необхідне виділення в межах податково-правового регулювання основного концептуального орієнтира - забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку, який гарантує формування доходних частин бюджетів.

Головною особливістю правового регулювання є доля держави в податковому праві, де держава виступає як суб'єкт, який надає правилам поведінки форму обов'язкових правових приписів.

Особливості фінансово-правового регулювання обумовлені оригінальним поєднанням правових способів, які роблять безпосередній вплив на динаміку податкових правовідносин, характер взаємодії їх учасників, а також способи захисту їх законних

інтересів та прав.

Існують такі способи правового регулювання, які гармонізують фінансові правовідносини: примус, дозвіл, заборона, погодження, рекомендація, заохочування, договірний спосіб.

Виявлення індивідуальних рис вказаних правових способів у ракурсі податкового права дозволяють скласти більш повну характеристику методу правового регулювання інституту податкового права.

Державний примус – це інструмент, що забезпечує правові приписи, гарантує їх виконання та напрямки на формування механізму безперебійного надходження коштів до доходів бюджетів. Примус не являє собою основну особливість права. Примус є невід’ємним атрибутом права, але чи навряд тільки через примус можна висловити його зміст.

Податковий борг (недоїмка) – податкове зобов’язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків, або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов’язання.

Тобто органи податкової служби мають право у визначеному законом порядку стягувати лише суми податкового боргу (недоїмки), податкові ж платежі сплачуються в добровільному порядку, згідно конституційного обов’язку. Засоби примусу застосовуються лише у випадках не виконання конституційного обов’язку зі сплати податків.

У податкових правовідносинах, коли виник борг перед бюджетом, обов’язок платника виникає не як наслідок договору, а за законом. Порядок погашення боргу має не тільки публічно-правовий, але й конституційний характер.

Таким чином, примус у податковому праві характеризується декількома специфічними рисами: а) перш за все, це чітко спрямована діяльність щодо реалізації податкового обов’язку, забезпеченню надходжень у доходи держави, тобто, примус у податковому праві - це спеціальний предметний примус; б) податковий примус є організованим, що здійснюється спеціально створеними органами держави (органи податкової служби та ін.); в) примус регулюється податковими нормами та направлений на реалізацію їх у межах правопорядку, що забезпечує виконання податкового обов’язку; г) використання примусових засобів по

забезпеченню виконання податкового обов'язку підкорене певній процедурі діяльності податкових органів та їх посадових осіб.

Державний примус у податковому праві забезпечує владний характер відносин щодо встановлення, введення та сплати податків та зборів, здійснення податкового контролю. Це дозволяє розглядати податкові відносини як спеціальні владні відносини, що виникають у процесі державного управління оподаткуванням.

Дозвіл як спосіб правового регулювання надає суб'єкту право на здійснення власних активних дій. Юридичні дозволи надають можливість суб'єктам права за власним вибором, виходячи із власних інтересів, ставати чи ні учасниками конкретних правовідносин. При цьому, юридичні дозволи повинні бути викладені в законах, інших нормативних актах. Зміст юридичних дозволів у податковому праві повинне бути чітко окреслений межами, рамками.

Спосіб правової заборони означає, що на суб'єкта покладається обов'язок утримуватись від здійснення певних дій. Як правило, коло заборонених дій (діянь) чітко окреслене та наділене конкретними засобами юридичної відповідальності, які накладаються в разі їх порушення. У широкому сенсі правове обмеження може бути розглянуто в якості узагальнюючого способу визначення родового поняття, що охоплює за своїм змістом різні інструменти: обов'язки, заборони, призупинення, покарання тощо.

Заборона виконує превентивну функцію, виступаючи допоміжним засобом норм, що встановлюють право, та зобов'язуючі норми. У якості прикладу такої заборони є положення Конституції України про те, що кожний зобов'язаний платити податки та збори, що встановлені законом. Така правова норма містить дві правові заборони: перша – відносно державної влади, щодо недопущення стягнення податків та зборів, що не встановлені законом, а друга – забороняє особам ухилятися від сплати відповідних податків та зборів, що встановлені спеціальними податковими законами. Відповідна заборона міститься в нормах, які встановлюють відповідальність за несплату чи неповну, несвоєчасну сплату сум податкового обов'язку.

Така заборона в якості загального правила розповсюджується на державні органи, уповноважені притягувати до відповідальності суб'єктів податкових правовідносин. Як витікає із вищевказаних норм, ніхто не може бути притягнутий до відповідальності за

здійснення податкового правопорушення, якщо такі дії не знайшли відображення в переліку податкових правопорушень. Допоміжний спосіб правового регулювання – *рекомендаційний*, не одностайно сприймається спеціалістами -правознавцями. Незважаючи на те, що законодавець може зобов'язувати суб'єктів правовідносин розглядати, вивчати прийняті ним рекомендації, різниця між рекомендаціями та зобов'язуючими нормами проглядається дуже чітко. За порушення зобов'язуючої норми неминуче наступає правова санкція у вигляді несприятливих наслідків по відношенні до суб'єкта-правопорушника, структура рекомендаційних норм має скорочений склад – у ньому відсутні правові санкції. Це означає, що невиконання рекомендаційної норми не створить ніяких несприятливих наслідків для суб'єкта.

2.4. Виникнення, зміна та припинення податкового обов'язку

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Важливо враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип, принцип дозволеного поведіння, тобто такий, що охоплює сукупність дій, прямо запропонованих законодавчими актами про оподаткування. Водночас подібне положення закріплює і певні гарантії, встановлюючи рамки для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю мають встановлювати тільки податкові закони.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин 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 їхньої сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. Такою основою, зокрема, може бути наявність об'єкта обкладання при обов'язковому одержанні податкового повідомлення.

Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, що конкретизує зміст правовідносин щодо окремого суб'єкта. 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, мабуть, недостатньо виділяти як підставу виникнення податкових правовідносин, що впливають винятково із закону.

Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку – безпосереднього і першочергового обов'язку платника податку зі сплати податку чи збору за наявності певних обставин. Такими обставинами є:

- можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, зумовленого відповідно до чинного законодавства;

- наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення їм діяльності, пов'язаної зі сплатою податку чи збору;

- наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання всіх елементів податкового механізму.

Податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами, протягом яких він має бути виконаний. При цьому важливо пам'ятати, що виконання податкового обов'язку є першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст усіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку.

Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. У такій ситуації необхідні певні додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку у встановлений термін за наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає з кожного виду податку окремо.

Існує чотири підстави припинення податкового обов'язку:

- належне виконання податкового обов'язку;
- ліквідація юридичної особи-платника податку;
- смерть фізичної особи-платника податків або визнання її померлою;

- втрата особою ознак, що визначають його як платника податків.

Припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображає загальне положення теорії права про

те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням. Три інші підстави припинення податкового обов'язку фактично пов'язані з відсутністю особи, зобов'язаної сплачувати податки і збори (смерть фізичної особи, ліквідація юридичної особи).

У деяких випадках як підстава припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Однак навряд чи тут зовсім однозначна ситуація. Дійсно, обов'язок щодо сплати податку припиняється, але тільки стосовно періоду, що впливає за скасуванням податку, а не у відношенні минулого періоду. Адже в кінцевому підсумку й обов'язку зі сплати податку з моменту його скасування не існує.

У встановлених законодавством випадках податковий обов'язок може бути припинений шляхом взаємозаліків з бюджетом шляхом спрямування сум переplat з одного податку в рахунок погашення недоїмки за іншим чи майбутніх платежів за цим самим податком. Проведення подібних заліків може здійснюватися трьома способами:

- загальним порядком – переплачена сума зараховується без заяви платника в погашення недоїмки за його іншими платежами. Податки в цьому разі сплачуються з допомогою податкових органів без участі платників податків, а про зроблений залік податкові органи зобов'язані сповістити платника податків після його здійснення;

- спеціальним порядком – податковий залік встановлюється відповідними законодавчими актами й інструкціями для конкретних податків;

- особливим порядком – податковий облік встановлюється щодо окремих груп підприємств і має тимчасовий характер.

Виконання податкового обов'язку в широкому розумінні припускає реалізацію всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язку з обліку, сплаті та звітності).

У вузькому розумінні виконання податкового обов'язку означає своєчасну і повну сплату податків. Однак сплата податку опосередковується також діями з обліку, обчислення податкового окладу, тобто всім комплексом обов'язків платника податків, що складають податковий обов'язок у широкому розумінні. Виконання податкового обов'язку розглядають переважно саме як сплату податку.

Виконанням податкового обов'язку визнається сплата платником податків сум податку у встановлений термін. Сплату податку здійснює платник податків безпосередньо, а у випадках, передбачених законодавчими актами, – податковий агент або податковий представник.

Платник податків самостійно обчислює суму податку, що підлягає сплаті, і перераховує її в термін і в порядку, встановлені законодавчими актами. Забороняється виконання податкового зобов'язання платника податків третіми особами. Порухення цієї заборони не звільняє платника податків від виконання податкового обов'язку.

Найбільш поширеним моментом припинення обов'язку зі сплати податку є належне виконання цього обов'язку. Цей момент визначається різними способами, залежно від форми розрахунків і особливостей перерахування сум податків до бюджетів.

Обов'язок зі сплати податку вважається виконаним:

- при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, і оформлення доручення належним чином;
- при сплаті податку наявними коштами – з моменту внесення відповідної суми в банк чи відділення зв'язку.

У разі виконання обов'язку зі сплати податковим агентом обов'язок платника податків припиняється з моменту утримання сум податку податковим агентом. При цьому необхідно враховувати, що податок утримується до надходження коштів у розпорядження платника податків і він фактично не може вплинути на виконання свого податкового обов'язку власними діями.

2.5. Права та обов'язки платника податку

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

Права платника податків є безпосереднім механізмом, який,

з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого – є важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку.

Згідно ст. 16 ПКУ платники податку зобов'язані:

1. стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

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

3. подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

4. сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених законодавством;

5. подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;

6. 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;

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

8. виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

9. не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

10. повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом

трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення;

11. повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

12. забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ

13. 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 податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки.

Права платників податку прописані в статті 17 ПКУ, а саме:

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

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

3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено ПКУ, метод ведення обліку доходів і витрат;

4. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПКУ;

5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПКУ;

6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких 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;

7. оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

9. 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 та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

10. на повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПКУ;

11. на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

12. за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

2.6. Співвідношення категорій «податковий обов'язок» та «обов'язки платника податків»

Варто звернути увагу на те, що у законодавствах окремих країн обов'язок платника податків трактується та визначається достатньо широко - як сукупність взаємопов'язаних обов'язкових дій. Справді, важко уявити в сучасних умовах можливість ототожнення податкового обов'язку з якоюсь одиничною дією, наприклад, лише зі сплатою податків. Хоча останнє, напевно, має ключове значення при характеристиці податкового обов'язку, оскільки є відображенням правового статусу тих, на кого в першу чергу покладається його виконання, - платників податків. Втім останні зобов'язані не лише сплачувати податки, а й виконувати ще інші обов'язки, покладені на них нормами податкового

законодавства.

Приміром, пункт 16.1 статті 16 ПКУ містить 13 підпунктів, в яких закріплена низка обов'язків платника податків.

Неважко уявити, що при відсутності хоча б одного із них втрачається сенс самих податкових правовідносин. Єдине, що можливо слід врахувати у даному разі, це послідовність закріплення цих обов'язків. Так, якщо постановка на облік у контролюючих органах та ведення обліку доходів і витрат виглядає цілком послідовно, то складення звітності та її подання до контролюючих органів логічніше було б закріпити вже після обов'язку сплачувати податки та збори, адже звітність стосується у тому числі і сплати податків. У наступних трьох підпунктах (16.1.5–16.1.7) пункту 16.1 статті 16 ПКУ закріплені обов'язки платника податків, які зводяться до надання контролюючим органам певних документів, інформації, відомостей. Разом з тим розподілення вказаних обов'язків на три пункти виглядає не зовсім виправданим, оскільки всі вони, так чи інакше, пов'язані із наданням даних щодо обчислення та сплати податків і зборів.

Зокрема, в підпункті 16.1.5 є вказівка на те, що перелічені в ньому документи обов'язки стосуються обчислення та сплати податків і зборів. У зв'язку із цим, мабуть не слід було намагатись закріпити їх перелік, адже все одно він залишився відкритим вказівкою на інші документи. Підпункт 16.1.6 пункту 16.1 статті 16 ПКУ напевно було б більш логічним об'єднати із порядком надання податкових пільг (у ПКУ є окрема стаття 30 «Податкові пільги»). Водночас інформацію про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг, можна розглядати як таку, що пов'язана з обчисленням і сплатою податків та зборів. Адже використання механізму податкових пільг безпосередньо впливає на розмір суми податків і зборів, які фактично сплачуються. У такому разі її надання може охоплюватись обов'язком платника податків подавати контролюючим органам документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів.

Доволі неоднозначним виглядає обов'язок платника податків, закріплений у підпункті 16.1.7 пункту 16.1 статті 16 ПКУ, оскільки взагалі відсутнє уточнення яка інформація і стосовно чого має подаватись контролюючим органам. Хоча даний пункт лише підтверджує доцільність об'єднання вказаних обов'язків платника податків в один, який міг би полягати у наданні контролюючим

органам в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків та зборів. Здається, що такий обов'язок якщо і може потребувати уточнення або деталізації, то лише шляхом закріплення визначення того, що ж саме відноситься до вказаної інформації.

Ще одна група обов'язків платника податків стосується його взаємовідносин із контролюючими органами та їх посадовими особами (підпункти 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПКУ). При цьому платник податків повинен здійснювати як активні позитивні дії (виконувати вимоги щодо усунення порушень, підписувати акти перевірок, допускати посадових осіб до обстеження приміщень тощо), так і зобов'язаний дотримуватись пасивної позитивної поведінки (не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу). Знову ж таки викликає сумнів доцільність подібної деталізації, оскільки навряд чи в рамках декількох підпунктів однієї статті можна надати вичерпний перелік всіх можливих ситуацій щодо діяльності контролюючих органів та дій при цьому платника податків. Здається, що більш виваженим було б закріплення обов'язку платника податків виконувати законні вимоги та не перешкоджати законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Такий обов'язок цілком охоплює ті обов'язки, які передбачені у вказаних підпунктах і водночас не змінює їх змісту.

Два обов'язки, відображені у підпунктах 16.1.10, 16.1.11 пункту 16.1 статті 16 ПКУ, можна віднести до таких, що стосуються обліку платників податків. Так, обов'язок повідомляти контролюючим органам про ліквідацію або реорганізацію, а також про зміну місцезнаходження або місця проживання, вочевидь, має на меті забезпечення контролюючих органів даними, необхідними для здійснення обліку платників податків. У зв'язку із цим означені обов'язки логічно об'єднати з обов'язком платника податків стати на облік у контролюючих органах (підпункт 16.1.1), доповнивши його обов'язком повідомляти контролюючі органи про відповідні зміни.

Ще один обов'язок, означений в підпункті 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПКУ, містить безпосередню вказівку на його зв'язок із податковим обов'язком. Однак наявність такої вказівки виглядає не зовсім зрозумілою, оскільки породжує питання про співвідношення цього обов'язку із податковим обов'язком, а отже, і про

співвідношення останнього з обов'язками платника податків, закріпленими у статті 16 ПКУ. Втім з'ясувати, у чому полягає сутність кожного із цих обов'язків, здається можливим шляхом звернення до статті 36 ПКУ, в якій закріплено нормативне визначення податкового обов'язку.

Так, відповідно до ч. 1 статті 36 ПКУ, **податковий обов'язок** визначається як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Неважко помітити наявність у цьому визначенні рис обов'язків платника податків, закріплених в підпунктах 16.1.2–16.1.4 пункту 16.1 статті 16 ПКУ щодо ведення обліку доходів і витрат (обчислити), складання та подання звітності (задекларувати), а також сплати податків та зборів (сплатити). На підставі цього, можна припустити, що обов'язок платника податків, закріплений в підпункті 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПКУ, полягає у збереженні документів, пов'язаних з обчисленням, декларуванням та сплатою податків і зборів.

Отже, цей обов'язок може бути об'єднаний із обов'язками платника податків, закріпленими в підпунктах 16.1.5–16.1.7 щодо подання контролюючим органам відповідних документів, інформації, відомостей. У цілому означені обов'язки (16.1.5–16.1.7, 16.1.12) можна було б об'єднати обов'язком платника податків подавати контролюючим органам в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством, інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків та зборів, а також забезпечувати збереження такої інформації протягом строків, установлених ПКУ (податковим законодавством).

Зроблені пропозиції об'єднання обов'язків платника податків свідчать про необхідність їх групування за певними ознаками. При цьому навряд чи виправданим є виокремлення основних (пов'язаних з формуванням податкової бази, обчисленням і сплатою податків) та факультативних (пов'язаних із забезпеченням умов контролю за виконанням основних) обов'язків.

Головна причина заперечення такої класифікації полягає у тому, що факультативність означає необов'язковість. Таке положення виглядає неприйнятним, адже створює певну пріоритетність серед обов'язків платника податків, що може призвести до намагання виконувати належним чином лише деякі

обов'язки, а іншими нехтувати через їх факультативність (необов'язковість).

Доволі своєрідною виглядає позиція Д. В. Вінницького, який пропонує поділяти податкові обов'язки на організаційно-майнові (правильно і вчасно платити податки) та організаційно-податкові (стати на податковий облік; надавати в податкові органи документи та інформацію, необхідні для обчислення та сплати податків; виконувати інші процесуальні обов'язки). Виокремлення вказаних різновидів податкового обов'язку виглядає не зовсім виправданим, оскільки навряд чи обов'язок зі сплати податків є більш майновим, ніж податковим. Крім цього, не зовсім зрозумілим є і надання вказаним різновидам податкового обов'язку організаційної складової. Хоча остання певною мірою притаманна податковому обліку, а також наданню в податкові органи відповідної інформації.

Найбільш змістовним вбачається розгляд податкового обов'язку М. П. Кучерявенком, який підкреслює, що обов'язок може розумітися у вузькому (сплата податків) та у широкому (ведення податкового обліку, сплата податків і зборів, звітність) значеннях. У даному разі можна погодитися з відсутністю протиставлення обов'язків платника податків, встановлення якихось пріоритетів між ними. Обов'язок зі сплати податків і зборів пропонується розглядати як вузький зміст податкового обов'язку, що надає йому характер не стільки основного, скільки вихідного обов'язку. Даремно намагатись довести доцільність встановлення і виконання інших обов'язків платника податків без їх зумовленості необхідністю належної сплати податків. Мабуть саме тому сплата податків може бути ототожненням податкового обов'язку у вузькому розумінні, його квінтесенцією, яка передає його вихідну природу.

Водночас обов'язок зі сплати податків, нарівні з обов'язком вести податковий облік, а також обов'язком зі звітності, справедливо належить до податкового обов'язку у широкому розумінні. Зазначене підкреслює нерозривність цих обов'язків, марність їх протиставлення при визначенні змісту податкового обов'язку. При цьому перспективним є дослідження останнього саме у широкому розумінні, як складної категорії, зміст якої не обмежується лише обов'язком зі сплати податків і зборів. Податковим є обов'язок платників податків, що становить сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності і реалізується через безумовне виконання ними державних владних

приписів. Тобто податковий обов'язок характеризується як сукупність обов'язків, без виділення якогось з них окремо. Водночас вони розглядаються як видові різновиди податкового обов'язку, що надає кожному з них певної самостійності. Однак остання не повинна тлумачитись на користь розгляду їх як відокремлених обов'язків. Самостійність у даному разі передбачає, що вони є складовими елементами, кожному з яких хоча і притаманні певні особливості, але які не можуть становити податковий обов'язок відокремлено від інших.

Н. П. Бортник характеризує податковий обов'язок як передбачений спеціальними законами обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, що передбачає ведення податкового обліку, сплату та звітність. Ототожнення податкового обов'язку із обов'язком виконувати державні владні приписи, додержуватись вимог відповідного законодавства ускладнює його видову багатоманітність. Хоча сутність такого додержання пропонується зводити до податкового обліку, сплати та звітності, однак аналіз податкового законодавства (зокрема, статті 16 ПК України) свідчить про наявність сукупності обов'язків платників податків, пов'язаних з обліком, сплатою та звітністю. Підтвердженням цього виступає і науково-практичний коментар до ст. 16 ПКУ, у якому пропонується виділяти три групи обов'язків платників: 1) з податкового обліку; 2) зі сплати податків; 3) з податкової звітності.

Отже, виконання обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів, податкової звітності не обмежується трьома послідовними діями, а передбачає реалізацію сукупності встановлених для кожної із цих стадій умов, у чіткій послідовності в рамках виконання податкового обов'язку. Останній становить сукупність обов'язків платника податків, які можна розділити на три групи, кожна з яких виступатиме як самостійний елемент податкового обов'язку. Доцільно проаналізувати, яким чином обов'язки платника податків, закріплені в ст. 16 ПКУ, можна розподілити на вказані три групи. Перш за все необхідно встановити склад обов'язку з податкового обліку, при цьому слід враховувати, що виконання цього обов'язку передбачає облік як платників податків, так і об'єктів оподаткування. Відповідно, до цього блоку податкового обов'язку можна віднести обов'язки платника податків закріплені в підпунктах 16.1.1, 16.1.2, 16.1.10 та 16.1.11 пункту 16.1

статті 16 ПКУ. Тобто це ті обов'язки, які полягають у постановці на облік у контролюючих органах (облік платників податків), веденні обліку доходів і витрат (облік об'єктів оподаткування), а також повідомленні контролюючих органів про ліквідацію або реорганізацію, зміну місцезнаходження та місця проживання (облік платників податків). Далі це безпосередньо сплата податків і зборів, обов'язок щодо якої міститься у підпункті 16.1.4 пункту 16.1 статті 16 ПКУ.

Єдине, на що варто звернути увагу, це його якісна складова, а саме, строки та роз-міри сплати податків і зборів. При цьому означені елементи мають нерозривний зв'язок, оскільки сплата податків і зборів не в повному розмірі неминуче призведе до прострочення їх сплати у відповідній частині.

У свою чергу, прострочення (повне або часткове) має своїм наслідком виникнення податкового боргу, а отже, й обов'язку з його погашення. Здається, що останній потребує закріплення в переліку обов'язків платника податків або окремо, або як доповнення до обов'язку зі сплати податків і зборів. Адже наявність такого явища, як податковий борг, визнається (зокрема, у підпункті 14.1.175 пункту 14.1 статті 14 ПКУ дається визначення податкового боргу), але обов'язку з його погашення у платника податків фактично не існує. У цілому ж даний обов'язок пов'язаний зі сплатою податків і зборів, але не тотожний йому, оскільки погашення податкового боргу стосується сплати ще й штрафних санкцій, а також пені.

Ще одна складова податкового обов'язку, яка стосується податкової звітності. До цієї групи можна віднести обов'язки платника податків, закріплені у підпунктах 16.1.2, 16.1.3, 16.1.5–16.1.7 та 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПКУ. Водночас якщо стосовно складання та подання звітності (підпункти 16.1.2, 16.1.3) навряд чи можуть виникнути якісь спірні питання, окрім того, що їх доцільніше було б об'єднати, то стосовно деяких інших обов'язків слід дати певні пояснення. Як вже зазначалось, обов'язки, закріплені в підпунктах 16.1.5–16.1.7, а також 16.1.12 пункту 16.1 статті 16 ПКУ, здається доцільним об'єднати в один, який би стосувався надання контролюючим органам інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків і зборів, а також збереження такої інформації. У даному разі слід звернути увагу на зв'язок означеної інформації з обчисленням та сплатою податків і зборів. Вказівка на такий самий зв'язок існує і в підпункті 16.1.3, яким встановлюється

обов'язок подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів. Виходячи із цього, звітність має безпосередній зв'язок з інформацією щодо обчислення та сплати податків і зборів, а отже, означені обов'язки також належать до групи обов'язків з податкової звітності.

Ще декілька обов'язків платника податків стосуються виконання ним законних вимог, не перешкоджання законній діяльності контролюючих органів, а також допуску їх посадових осіб до відповідних приміщень, територій (підпункти 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПКУ). У принципі, означені дії контролюючих органів можуть стосуватись як обліку, так і сплати, а також звітності. Адже під час здійснення перевірок можуть бути виявлені порушення обліку доходів і витрат або платників податків, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та подання звітності. Водночас обов'язки платника податків, закріплені в означених підпунктах, що вже зазначалося, можна об'єднати в рамках одного обов'язку щодо виконання законних вимог та не перешкоджання законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб. Даний обов'язок виокремлює ще одну складову податкового обов'язку, яка поряд із обов'язками з податкового обліку, зі сплати податків, а також з податкової звітності становить, вочевидь, обов'язок із податкового контролю. Останній відповідно і має охоплювати обов'язки платника податків закріплені у підпунктах 16.1.8, 16.1.9 та 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 ПКУ. При цьому цей обов'язок не є обов'язком контролюючих органів щодо здійснення такого контролю, оскільки для них він становить складову їх повноважень з податкового контролю.

Таким чином, не всі обов'язки платника податків, закріплені в статті 16 ПКУ, можуть бути однозначно розподілені на три групи (з податкового обліку, зі сплати податків, з податкової звітності). З аналізу даної норми, деякі обов'язки платника податків не укладаються у таку схему, а об'єктивно утворюють самостійний елемент, зокрема, з податкового контролю. Це є ще одним підтвердженням складності податкового обов'язку, причому, можливо, не останнім. З часом можуть виникати й інші обов'язки платника податків, які також будуть потребувати виокремлення відповідних нових складових податкового обов'язку. У свою чергу

нормативно закріплене визначення податкового обов'язку (стаття 36 ПКУ) ототожнює його із обов'язком платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору. Зазначене може викликати питання щодо наявності в цьому визначенні одного або трьох обов'язків, адже обчисленню, декларуванню та/або сплаті кореспондує саме обов'язок (однина), а не обов'язки платника податків.

Ще більше ускладнює дане питання норма пункту 38.1 статті 38 ПКУ, відповідно до якої виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. У даному разі податковий обов'язок пов'язується вже тільки зі сплатою, причому не податку та збору, а податкових зобов'язань. Зазначене свідчить про наявність колізії, яка полягає у невідповідності законодавчо закріпленого визначення податкового обов'язку змісту його виконання. Відповісти на поставлене питання в рамках даної статті можна лише шляхом вказівки на необхідність зміни зазначеної норма, яка регулює виконання податкового обов'язку. Вочевидь, вона має передбачати виконання не лише сплати (при цьому не податкового зобов'язання, а податків і зборів), а ще й інших обов'язків. Та й саме визначення податкового обов'язку навряд чи можна визнати за взірць, враховуючи наявність у ньому, по суті, трьох обов'язків. Адже формулювання «та/або» свідчить, що податковий обов'язок може бути обов'язком: по-перше, з обчислення, декларування та сплати; по-друге, з обчислення і декларування; по-третє, зі сплати. Вочевидь, саме останнього і стосується стаття 38 ПКУ.

М. П. Кучерявенко цілком обґрунтовано зазначає, що податковий обов'язок охоплює сукупність безумовних та односторонніх обов'язків (і похідних від них прав) платників податків, які формуються шляхом об'єднання владних велінь держави і регулюються імперативними методами. На підставі цього здається перспективним розгляд податкового обов'язку як збірної категорії, яка вміщує сукупність обов'язків платника податків. Адже можна з великою впевненістю припустити, що закріплені в нормах податкового законодавства обов'язки платника податків є за своєю правовою природою податковими. Втім, навряд чи ототожнення податкового обов'язку із обов'язками щодо податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності можна вважати

крапкою у вирішенні проблеми його детермінації.

Платники податків і зборів мають більш широке коло обов'язків, які покладаються на них нормами податкового законодавства. Тому податковий обов'язок має розглядатись як сукупність закріплених у чинних нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять забезпечену силою державного примусу міру належної (активної позитивної або пасивної позитивної) поведінки платника податків. Такій конструкції податкового обов'язку притаманна гнучкість та ємність, оскільки вона є відображенням сукупності обов'язкових до виконання позитивних (активних та пасивних) діянь платника податків.

Можливим є виокремлення родового поняття податкового обов'язку, яке має включати всю сукупність обов'язків платника податків. У свою чергу, його видовими різновидами мають бути окремі обов'язки, які на сьогоднішній день можна пов'язати із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю, а також податковим контролем. Отже, податковий обов'язок є складним, він характеризується множинністю його складових елементів, до яких належать різноманітні обов'язки платника податків.

Таким чином, обов'язки платника податків розкривають та деталізують зміст поняття податкового обов'язку. Багатоманітність таких обов'язків зумовлює ускладнення структури самого податкового обов'язку, що вимагає виокремлення в його складі декількох частин (податкового обліку, сплати податків, податкової звітності, податкового контролю). Не виключена можливість появи з часом обов'язків платника податків, які будуть потребувати виокремлення нових складових податкового обов'язку. При цьому здається перспективним дослідження податкового обов'язку як категорії, яка вміщує сукупність обов'язків не лише платників податків, а й інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин.

Контрольні питання

1. Ідеали оптимального оподаткування: економічна ефективність і соціальна справедливість.
2. Податковий вплив на ціни.
3. Податкова політика в сучасних умовах.
4. Правове регулювання податкового обов'язку в Україні.

5. Зміст, види і особливості податкових обов'язків в Україні.

***Рекомендовані нормативно-правові акти та
література для підготовки до семінарського заняття,
написання рефератів***

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>
3. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>
4. Про Національну поліцію: Закон України від 06.08.2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/580-19>
5. Про затвердження положень Про державну податкову службу України та державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#>

Додаткова література

1. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>
2. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І.М. Проць, Ю.Р. Лозинський. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/72>
3. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovoe%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf
4. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голоядова, П. П. Латковський. Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>
5. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>
6. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf

7. Податкова система [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.

URL:<http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/24503/1/2018-%D0%86%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%20%D0%AE.%D0%91.%2C%20%D0%A2%D0%B8%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%92.%D0%A4.%2C%20%D0%9D%D0%B0%D0%B9%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E.%D0%84.%20%D1%82%D0%B0%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D1%96.pdf>

8. Фінансове право України: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів: СПОЛІОМ, 2022. 394 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4479>

Розділ 3

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

3.1. Поняття податків та зборів, ознаки, функції

Податкове право як фінансово-правовий інститут являє собою сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, встановлюючи при цьому права, обов'язки та відповідальність сторін.

Інститут податкового права є відокремленим комплексом юридичних норм, що забезпечують цільове регулювання відносин, пов'язаних з надходженням до бюджетів податків та зборів. Податкове право – відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне становище щодо інших інститутів цієї галузі, що об'єднані в певну систему. Остання розбита на групи, що мають специфічні особливості, логічну структуру, об'єктивний склад.

Система податкового права – сукупність суспільних фінансових відносин, що визначає внутрішню структуру податкового права, зміст і особливості розміщення норм, які регулюють податкові правовідносини. Норми податкового права залежно від особливостей відносин, ним урегульованих, розподіляють на окремі структурні підрозділи. У системі складного інституту податкового права існує кілька підсистем інститутів, які можна згрупувати в розділи. Загальна частина податкового права включає інститути, які закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, що стосуються всіх видів податків і зборів, всіх норм Особливої частини.

Дана тема пов'язана з таким інститутом фінансового права як Бюджетне право, оскільки основою наповнення державного та місцевих бюджетів є податки. Так, статтею 29 Бюджетного кодексу України закріплено склад доходів Державного бюджету. Ст. 64-69

Бюджетного кодексу України закріплено перелік надходжень від податків та зборів до відповідних різновидів місцевих бюджетів. У ст. 67 Конституції закріплено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Податкову систему України можна представити у вигляді трьох основних підсистем:

- підсистема оподаткування юридичних осіб;
- підсистема оподаткування фізичних осіб;
- збори в державні цільові фонди.

Усі ці підсистеми знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою, їх складають одні структурні елементи: прямі податки, непрямі податки, а також інші податки і збори.

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

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

Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку, становить податкову систему України.

По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають у такий спосіб чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

По-друге, податки в основному надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі й позабюджетні) фонди. Виходячи з цього, якщо необхідно закріпити винятково стабільні надходження в бюджети нецільового характеру, – це, безумовно, податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між надходженнями й джерелами, з яких вони направляються, – це збори. І, по-третє, якщо встановлення, зміна й скасування податків і

всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією Верховної Ради України та місцевих рад, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

На практиці часто як синоніми вживають поняття податку, збору, обов'язкового платежу. Дійсно, це дуже схожі категорії, але перебувають вони у певному співвідношенні. Поняття обов'язкового платежу є родовим, що охоплює всю *сукупність податків і зборів* (при цьому слід враховувати, що йдеться про обов'язкові платежі податкового характеру, оскільки штрафи, стягнення також мають обов'язковий, але не податковий характер), і в широкому розумінні обов'язкові платежі податкового характеру і складають податкову систему. У свою чергу, податки та збори є видовими категоріями, являють собою форми обов'язкових платежів податкового характеру. У цілому ж обов'язкові платежі в нашому контексті включають:

- 1) податки;
- 2) збори;
- 3) податкові плати (мито, плату за торговий патент тощо).

Податок, мито, збір мають певні **загальні риси**, зокрема, такі:

- обов'язковість сплати податків і зборів до відповідних бюджетів і фондів;
- чітке надходження їх до бюджетів і фондів, за якими вони закріплені;
- стягнення їх на основі законодавчо закріпленої форми й порядку надходження;
- примусовий характер стягнення;
- здійснення контролю єдиними органами Державної податкової служби;
- без еквівалентний характер платежів.

Попри схожість цих механізмів, вони, однак, мають чіткі розбіжності. **Мито і збір відрізняються від податків:**

1. *За значенням.* Податкові платежі забезпечують до 80 відсотків надходжень у доходну частину бюджету, інші види відрахувань, відповідно, менше.

2. *За метою.* Мета податків – задоволення потреб держави, мета мит, зборів - задоволення певних потреб чи витрат установ.

3. *За обставинами.* Податки являють собою безумовні платежі; мито і збір сплачуються у зв'язку з послугою, наданою

платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

4. *За характером обов'язку.* Сплата податку пов'язана з чітко вираженим обов'язком платника; мито і збір характеризуються певною добровільністю дій його і не регулюються іноді відносинами імперативного характеру.

5. *За періодичністю.* Збори, платежі, мито часто мають разовий характер і сплата їх здійснюється без певної системи; податки ж характеризуються певною періодичністю.

Відмінності за періодичністю включають два підходи:

- *періодичність сплати* (збори, мито – одноразова сплата, податки – певна періодична сплата);

- *періодичність дій* (збори, мито прямо залежать від кількості дій, що породжують зобов'язання зі сплати, податки – чітко не погоджуються з періодичністю дій, наприклад, періодичність сплати податку з власників транспортних засобів не пов'язується з характером використання транспортного засобу).

6. *Відносини відплатності* характерні для мит, зборів (на відміну від податків).

Отже, на відміну від загальних податкових платежів збори й мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси.

Раніше основним критерієм розмежування було надходження коштів: якщо в бюджет – мито, якщо на користь організації – збір. У сучасних умовах акценти трохи змістилися:

Згідно Митного кодексу України *митні платежі* це:

- а) мито;

- б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

- в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції);

За ст. 271. МКУ *мито* – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу (ст. 6).

Характеристика податку припускає не тільки якусь закінчену й коротку дефініцію, але й визначення ознак, що висловлюють зміст цього поняття. Чинна редакція Податкового кодексу України закріплює три принципових риси, які, на думку законодавця, мають характеризувати виключно податок. До таких рис віднесено його обов'язковість, безумовність та надходження до відповідного бюджету.

1. Однією з найбільш концептуальних ознак податку є *його обов'язковий характер*. Ця риса властива фактично всім платіжам податкового характеру й базується на конституційній вимозі, закріпленій у Конституції України. Обов'язковий характер податкового вилучення забезпечує надходження коштів у дохідні частини бюджетів, без яких неможливо реалізувати функцій державної влади на будь-якому рівні. Саме це й забезпечує закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян. «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». Обов'язковий характер податку передбачає неможливість законного ухилення від його сплати (крім підстав, закріплених у нормативно-правовому акті, – пільги та ін.). У платника немає вибору – платити або не платити податок, у нього є єдино законний шлях – перерахування податку до бюджету.

Обов'язковий характер даного платежу відображається також у першочерговості зарахування коштів, що надходять від податків і зборів. Податок – це обов'язковий внесок, тобто на підставі закону платники податків за певних умов зобов'язані зробити сплату податків. Конституції більшості розвинених країн також надають податковим зобов'язанням своїх підданих конституційний характер, що демонструє їх особливу важливість і значення та свідчить про те, що сплата податків носить не добровільний, а примусовий характер. Система способів примусу й санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити в обов'язок виконання зобов'язань щодо сплати.

2. *Безумовний характер податку* означає сплату податку, що припускає, якщо буде потреба, застосовувати заходи примусового характеру. На перший погляд, може скластися враження, що сплата

і податків, і зборів пов'язана з певною умовою (наприклад, сплата податку на прибуток – з одержанням прибутку). Однак безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може здатись формування об'єкта оподаткування. Так, до одержання прибутку не може існувати обов'язку щодо сплати податку на прибуток, тому що немає об'єкта. Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок щодо сплати відповідного платежу виникає за певної події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку щодо сплати мита), але тільки за певної умови – перетинанні митного кордону.

3. *Податок надходить у бюджет відповідного рівня.* Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації й може йти за двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом або розподілу коштів від сплати податку між бюджетами. При цьому треба враховувати відповідні норми Бюджетного кодексу, згідно з якими власне і розподіляються надходження від сплати податків між бюджетами. Так, статтею 29 Бюджетного кодексу України закріплено склад доходів Державного бюджету України. Статтями 64-69 Бюджетного кодексу України закріплено перелік надходжень від податків та зборів до відповідних різновидів місцевих бюджетів. До того ж бюджетним законодавством закріплено вимогу, відповідно до якої податки і збори та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють управління надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном). Порядок зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном, установлюється Кабінетом Міністрів України.

Аналізуючи цю проблему та з'ясовуючи співвідношення бюджетного та податкового законодавства при регулюванні таких відносин, треба виходити з чіткого визначення моменту виконання обов'язку із сплати податку чи збору. Виходячи із природи податкового обов'язку, обов'язок із сплати податків вважається виконаним у момент перерахування коштів платником податку. Водночас податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного

бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок. Перелік податків і зборів та інших доходів бюджету згідно з бюджетною класифікацією в розрізі органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, а також вимоги щодо обліку доходів бюджету визначаються Кабінетом Міністрів України.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій (ст. 6.2 ПКУ).

Положення пункту 6.2 статті 6 Податкового кодексу України законодавець намагався максимально наблизити до конституційної вимоги щодо сплати податків та зборів. Тобто, виходячи з цієї норми, крім податків та зборів ніяких інших платежів, які мали б цю правову природу, Конституцією не передбачено.

Розмежовуючи види стягнень до бюджету і характеризуючи податки, важливо виділити **основні риси, ознаки** податку.

1. Це вид платежу, *закріплений актом компетентного органу* державної влади. Право Парламенту затверджувати податок є вираженням права народу погоджуватися на його сплату. Однак це не означає згоди кожного конкретного члена чи суспільства або навіть окремих груп, верств.

2. З першою ознакою безпосередньо пов'язана ознака *індивідуальної безоплатності*, чи однобічного характеру встановлення податку. В основу цієї ознаки покладено однобічний рух коштів від платника до держави. При цьому платник не отримує (на перший погляд) натомість нічого, це означає, що держава не має зустрічних обов'язків. Кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб. Однак слід враховувати, що безоплатність має умовний характер через однобічний обов'язок платника. У загальному ж плані безоплатність означає, що кошти, які виплачуються як податок, переходять до державного бюджету без одержання зустрічного відшкодування або задоволення для платника.

3. *Нецільовий характер* податкового платежу не означає надходження його у фонди, що акумулюються державою і використовуються на задоволення державних потреб. При цьому незрозуміло, на задоволення яких саме цілей витрачаються

надходження від конкретного податку, тобто формується начебто розмитий, знеособлений грошовий фонд держави – «гроші не пахнуть». Певна річ, потребує окремого розгляду проблема деяких видів податків, що за своїм характером більше схожі на збори (податок на промисел, податок з власників транспортних засобів тощо).

4. *Безумовний характер* податку є продовженням попередньої ознаки й означає сплату податку, не пов'язану з жодними зустрічними діями, привілеями з боку держави. Останні дві ознаки, ймовірно, найбільш чітко характеризують суть податку і виділяють його із системи інших платежів.

5. Платіж *надходить до бюджету відповідного рівня* чи цільового фонду. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може йти двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом чи розподіл податку між бюджетами.

6. *Обов'язковий характер* податкового вилучення забезпечує нагромадження коштів у доходній частині бюджету. Це є основою закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян.

Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків має не добровільний, а примусовий характер. Система способів примусу і санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань зі сплати податків. Такий примус дуже часто діє у вигляді погрози застосування санкцій.

7. *Безповоротний характер* податку, ймовірно, не потребує особливих коментарів, хоча варто звернути увагу на один аспект. У кінцевому підсумку платник отримує віддачу від внесених ним податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, в яких зацікавлене суспільство і кожен його індивід (охорона суспільного порядку, охорона здоров'я тощо), і в цьому значенні податки начебто повертаються до платника.

8. *Платіж у грошовій формі*. Внесення податку до бюджету відбувається в грошовій формі. Сплату податку майном за загальним правилом чинним законодавством не передбачено. Грошова форма сплати податку визначена самою суттю податку, що є, як уже було сказано, внеском. Через це обов'язок платника податків зі сплати

податку є однооб'єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (за додержання інших умов – про терміни, бюджети тощо) як належне виконання його обов'язку.

Основні функції податку

Вивчення проблеми функціональної природи норм права носить комплексний характер і дає можливість простежити багатосторонні напрями впливу на суспільні відносини. Правова дія неоднорідна за своєю спрямованістю: деє вона очевидна і відіграє особливу роль у формуванні тих чи інших суспільних відносин, а деє здійснюється лише на рівні дотику до соціального середовища, яке у свою чергу незначно на нього реагує. Функції правових норм відображають їх затребуваність, помилки та прорахунки у правотворчості, узгодженість чи дисбаланс у механізмі правозастосування. Функціональні зв'язки правових норм дозволяють здійснювати реалізацію прав і обов'язків суб'єктів правовідносин, створюють передумови задоволення публічних і особистих інтересів.

Функції правових норм це єдина система відокремлених, що відрізняються сталістю, зумовлених цілями та завданнями розвитку суспільства, напрямів впливу на суспільні відносини, а також стійких видів взаємодії норм права (внутрішньо системні функції), в яких розкривається сутність та юридична природа правових норм.

1. Найважливішою функцією податків є ***фіскальна*** (лат. *fiscus* – державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення – насичення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. Отже, фіскальна функція – є найважливішою, оскільки згідно з цією функцією податки виконують своє головне призначення – наповнення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. Основна ознака цієї функції – її стабільність, що дозволяє формувати надходження податків до бюджету на постійній, стабільній засаді.

2. ***Регулююча*** функція слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки). Регулююча функція – виявляється в наданні пільг з оподаткування окремим галузям та виробникам, враховуючи їхні перспективи, діяльність,

рівень прибутковості та інше.

При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак податкове регулювання – складніший механізм, що враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості тощо.

3. **Контрольна** функція реалізується в ході оподаткування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, отриманні доходів громадянами, використанні ними майна. Контрольна функція – забезпечує нагляд та контроль за своєчасністю, повнотою сплати податків платниками в Україні. З допомогою цієї функції оцінюють раціональність, збалансованість податкової системи, кожного важеля окремо, перевіряють, наскільки податки відповідають реалізації мети у сформованих умовах.

Додаткові функції податку утворюють підсистему, що охоплює кілька видів функцій.

1. **Розподільна** функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити отримані кошти. Але на стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючою, і в одній дії можуть виявлятися обидві функції. Наприклад, непрямі податки, регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (акцизи на делікатесні види продуктів тощо). Це дозволяє говорити про існування первинного і вторинного розподілу (перерозподілу) за рахунок податків.

2. **Стимулююча** (де стимулююча) функція створює орієнтири для розвитку або згортання виробничої діяльності. Як і регулююча, вона може бути пов'язана із застосуванням механізму пільг, зміною об'єкта оподаткування, зменшенням оподатковуваної бази. Іноді цю функцію розглядають як підвид регулюючої.

3. **Накопичувальна** функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну - з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з якою пов'язані їх виникнення і розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона має тимчасовий характер, виступає як етапне, реалізуючи насичення

бюджету на певний період. Кінцева мета податків - не тільки сформувати бюджет, а й сформувати мету, інтереси в розподілі цих коштів і інших коштів платників, тобто створити умови для нагромадження як юридичними, так і фізичними особами. У цьому разі йдеться про активне нагромадження, що полягало б у збільшенні потужностей, розвитку виробництва тощо.

Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

3.2. Види податків та зборів

Податки встановлюються законодавчими актами України і стягуються на всій її території. Ставки податків установлюються Верховною Радою України при цьому ставки податків на окремі види природних ресурсів, акцизів на окремі види мінеральної сировини й мит установлюються Урядом. Пільги по податках можуть установлюватися тільки законами про податки.

Класифікація податків може проводитись за різноманітними ознаками.

Так, наприклад:

1. Залежно від порядку стягнення (деякі науковці вважають – **за формою справляння** податки поділяються на:

1) **Прямі** – податки, які стягуються безпосередньо із прибутку або майна платника податків. Це податок, який сплачує одержувач доходу, прибутки, тобто джерело виплати й платник – одна особа. Податок, що стягується безпосередньо з доходів і майна платника податків. До прямих податків належать прибутковий податок з фізичних осіб, податок на прибуток, податок на майно.

2) **Непрямі** – податки, які включаються в ціну товару у вигляді певної надбавки; ці податки оплачують споживачі товарів, і вносяться в бюджет продавцями товарів, які виступають посередниками між державою й фактичними платниками податків.

Тобто, вони входять у ціну товару, перелічуються в бюджет платником, але належать споживачеві, який є джерелом виплати

(ПДВ, акцизи). Податки на товари й послуги, установлені центральними й місцевими органами влади у вигляді надбавок до ціни товарів або тарифу на послуги й незалежні від доходів платників податків. Виробники й продавці виступають у ролі збирачів непрямих податків, уповноважених на те державою, а покупець стає платником непрямого податку. Найпоширеніші непрямі податки у вигляді акцизів, податку із продажів, мит, митних зборів.

До непрямих податків належать, зокрема:

а) **податок на додану вартість** – це універсальний непрямий податок, він установлюється у відсотках від вартості товару, оплачують усі споживачі продукції;

б) **акцизний податок** – це непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції). Статтею 215 Податкового кодексу України визначено наступний перелік підакцизних товарів: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; електронні сигарети та рідини, що використовуються до них, пристрої для споживання тютюнових виробів без їх згоряння нафтопродукти, скраплений газ; легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Із набуттям чинності Податкового кодексу України коло платників акцизного податку розширено. Поряд із виробниками та імпортерами підакцизних товарів до його переліку віднесено:

- особу, яка реалізує підакцизні товари, які конфісковані, є безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

- особу, яка не забезпечила цільове використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено нульову ставку податку (зокрема спирт для виробництва продукції, визначеної у статті 229 Податкового кодексу України, легкі та важкі дистиляти для виробництва етилену), або не підлягають, або звільняються від оподаткування.

Крім того, при імпорті підакцизних товарів платниками є:

- фізична особа-резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в

обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

- особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу України;

- особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування у разі порушення таких вимог.

Ставки акцизного податку, визначені в Податковому кодексі України, не є постійними, а щорічно переглядаються. Передбачається щорічне внесення Кабінетом Міністрів України до 1 червня до Верховної Ради України проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо абсолютних ставок оподаткування акцизним податком з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислових товарів.

Прямі податки підрозділяють на:

- а) **реальні** – податки на майно (податок на майно, транспортний податок, земельний податок);

- б) **особисті** – податки на дохід або прибуток платника (податок на прибуток).

Залежно від форми:

- а) **натуральні** – властиві для ранніх форм оподатковування;

- б) **грошові**.

Залежно від суб'єкта обкладання (від платника):

- а) податки з юридичних осіб;

- б) податки з фізичних осіб;

- в) змішані – які сплачують і юридичні й фізичні особи.

Залежно від каналу надходження податкові платежі поділяються на:

- а) **закріплені**, які безпосередньо і цілком надходять до конкретного бюджету;

- б) **регулюючі** – надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях, відповідних бюджетному законодавству.

Залежно від територіального рівня:

- а) **загальнодержавні** – діють без зміни на всій території;

- б) **місцеві** – на територіях районів, міст, селищ і т.д.

Залежно від періодичності стягнення:

а) **систематичні (регулярні)** – податки, які стягуються регулярно через певні проміжки часу протягом всього періоду діяльності платника (щомісячно, щоквартально);

б) **разові**, що сплачуються один раз при здійсненні певних дій (податок з майна, що переходить у порядку спадкування, збір за першу реєстрацію транспортного засобу).

Залежно від характеру використання

а) **податки загального призначення** (абстрактні);

б) **цільові** (спеціальні) – для фінансування конкретних заходів (ЕСН).

Згідно (ст. 8 Податкового кодексу України «Види податків і зборів») в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До **загальнодержавних** належать податки й збори, що встановлені Податковим кодексом і є обов’язковими до сплати на усій території України (крім випадків передбачених ПКУ).

До **місцевих** належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов’язковими до сплати на території відповідних територіальних громад (ст.8.3 Податкового кодексу України).

Місцеві називають ще територіальними.

Стаття 9. Загальнодержавні податки та збори

9.1. До загальнодержавних належать такі податки та збори:

9.1.1. податок на прибуток підприємств;

9.1.2. податок на доходи фізичних осіб;

9.1.3. податок на додану вартість;

9.1.4. акцизний податок;

9.1.5. екологічний податок;

9.1.6. рентна плата;

9.1.7. мито.

Стаття 10. Місцеві податки

10.1. До місцевих податків належать:

10.1.1. податок на майно;

10.1.2. єдиний податок.

10.2. До місцевих зборів належать:

10.2.1. збір за місця для паркування транспортних засобів;

10.2.2. туристичний збір.

Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом.

Спеціальний податковий режим – це підсистема в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, тобто система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Він передбачає застосування таких режимів:

- 1) фіксований сільськогосподарський податок;
- 2) торговий патент на право здійснення деяких видів підприємницької діяльності;
- 3) спеціальний режим оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, які реалізують інвестиційні проекти на територіях спеціальних (вільних) економічних зон;
- 4) спеціальний режим оподаткування на територіях пріоритетного розвитку;
- 5) спеціальний режим оподаткування технологічних парків та їх учасників та спільних підприємств;
- 6) особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції.

3.3. Платники податків та зборів

Суб'єктами податкового права називаються фізичні та юридичні особи, здатні брати участь у податкових відносинах і виступаючі як носії податкових прав та обов'язків, передбачених законодавством України, нормативними актами органів місцевого самоврядування, міжнародно-правовими актами.

Суб'єкт оподаткування – юридична або фізична особа, яка зобов'язана згідно з чинним законодавством сплачувати відповідні податки або платежі.

Доцільно провести чітке розмежування у чинному фіскально-бюджетному законодавстві між визначенням категорії «платник» податку з поняттям «суб'єкт» оподаткування, які значною мірою

ототожнюються, конкретизувавши їх в податковому законодавстві:

Платник податку – юридична чи фізична особа, яка володіє певним майном або отримує відповідні доходи і безпосередньо зобов'язана сплачувати податки до бюджетів різних рівнів. Платник здебільшого є транзитною, посередницькою ланкою під час проходження доходів. Він не стільки сплачує податки до бюджету, скільки перераховує туди частину отриманих коштів від покупця;

Суб'єкт оподаткування – один із учасників податкового процесу, який в межах своєї компетенції здійснює певні податкові процедури: держава в особі парламенту приймає податкові закони з питань оподаткування; органи податкової служби впроваджують це законодавство у фіскальну практику; платники податків виконують покладені на них податкові зобов'язання;

Носій податку – кінцевий споживач матеріальних благ; особа, яка виступила реальним платником нагромаджених на всіх стадіях товаропросування податків.

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві такі ознаки:

1. *Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.*

Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим, є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

2. *Платники податків є зобов'язаними суб'єктами.* На

правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління у сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

3. Платники податків – це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами:

I. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- 1) фізичні особи;
- 2) юридичні особи;
- 3) іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;
- 4) юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

- 5) відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- 6) консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

1) резиденти – особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподатковуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

2) нерезиденти – особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподатковуванню підлягають лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність). Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

- постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій – в Україні це 183

календарних дні);

- джерела отриманих доходів;
- межі податкової відповідальності – повної чи обмеженої.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. При цьому оподатковуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній країні.

Деякі країни за основу беруть критерій резиденства (Велика Британія, Україна); інші – переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різне об'єднання цих критеріїв зумовлює неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподаткування.

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

Валовий дохід підприємства (чистий продукт) – це виручка від реалізації продукції, за виключенням матеріальних затрат. Він становить грошову форму чистої продукції підприємства:

1) великий платник податків – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує *п'ятсот мільйонів* гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень;

2) середній платник податків – це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн. грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків;

Малий та середній підприємець – це суб'єкт господарювання, дохід від реалізації продукції за останній фінансовий рік чи вартість активів якого не перевищує суми, еквівалентної 500 тисячам євро, визначеної за курсом Національного банку України, що діяв в останній день фінансового року, якщо на ринках, на яких діє цей підприємець, є конкуренти із значно більшою ринковою часткою відповідно Закону України «Про захист економічної конкуренції» (стаття 1).

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- 1) юридичний платник податків;

2) фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподатковуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, *юридичний платник податку* – це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет.

Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку.

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожен окрему групу платників податків можна класифікувати за своїми специфічними підставами.

Обов'язок платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків зробити необхідну від нього за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органу.

Право платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платника податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом. При цьому невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Платник податків повинен мати можливість використати своє право у будь-який час, поки це право існує.

Реалізація платником податків свого права повинна бути забезпечена примусовою силою держави. Це положення означає, що

до осіб, які перешкоджають платникам податків реалізувати свої права, держава зобов'язана застосувати примусовий захід, що в остаточному підсумку дозволить платникам податків реалізувати його законне право.

Фізичні особи як платники податків

Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства) як платники податків поділяються на дві групи:

- 1) фізичні особи, що не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності;
- 2) фізичні особи, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності.

До фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, що одержують свої доходи від будь-якої іншої діяльності, не пов'язаної з підприємництвом (доходи, одержувані за місцем основної роботи, (служби, навчання); доходи, одержувані не за місцем основної роботи (служби, навчання); доходи, що підлягають сплаті з джерел в Україні громадянам, що не мають постійного місця проживання в Україні).

До фізичних осіб, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, визначені такими відповідно до цивільного законодавства. При цьому для застосування до них особливого механізму оподаткування важливе значення має той факт, що свої доходи такі суб'єкти повинні одержувати саме від здійснення підприємницької діяльності. **Фізичні особи** – суб'єкти підприємницької діяльності у встановлених законодавством випадках мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності а також обрати спосіб оподаткування доходів за фіксованим розміром податку.

При визначенні статусу фізичних осіб – платників податків важливу роль відіграє категорія податкової правосуб'єктності. Тільки вдаючи цю юридичну властивість, фізична особа може бути безпосереднім носієм податкових обов'язків і прав і реалізовувати їх у податкових правовідносинах.

Для застосування податкової юрисдикції держави визначальне значення для платника податків має належність його до резидентів чи нерезидентів.

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства

для фізичних осіб визначено 183 календарні дні (цілком або сумарно) протягом року. Цей критерій фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території України не менш ніж 183 дні (цілком чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що розпочинається чи закінчується в податковому періоді. Днем перебування в Україні є будь-який календарний день, в який фізична особа фактично перебувала на території України» незалежно від тривалості цього перебування. До часу фактичного перебування на території України зараховується час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

Податковими нерезидентами України визнаються фізичні особи, що не є податковими резидентами України.

Для застосування механізму оподаткування до фізичних осіб враховують також і такі підстави:

- здійснення економічної діяльності чи одержання доходів з джерел у державі. Економічною діяльністю є будь-яка діяльність з виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг), а також діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. Економічною вважають діяльність підприємницьку та посередницьку, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватися від здійснення) певні дії на платній основі;

- наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню;
- здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню;
- участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

Факультативні ознаки фізичних осіб – платників податків і зборів деталізують, уточнюють систему податкових обов'язків конкретної особи. До факультативних ознак визначення фізичних осіб як платників податків належать такі:

1. *Місце постійного проживання.* Це місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце – місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене в паспорті або Іншому посвідченні особи.

Місцем перебування фізичної особи, яка не досягла повноліття, чи фізичної особи, що перебуває під опікою чи піклуванням, визнається місце, де вона фактично проживає, а за неможливості встановити це місце – місце, де ця особа зареєстрована у встановленому порядку, чи місце, що зазначене в паспорті чи іншому посвідченні особи, чи місце перебування його батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи попечителя.

2. Принцип громадянства, що застосовують разом із принципом місця проживання чи місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає низку особливостей:

1) центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа, має найтісніші особисті чи економічні зв'язки);

2) місце фактичного проживання – місцезнаходження будинку, квартири чи іншого житлового приміщення, де постійно чи переважно ця особа мешкає.

Юридичні особи як платники податків

Юридичні особи в Україні діють в організаційно-правових формах, установлених законодавством.

Юридичними особами – платниками податків є:

1) українські підприємства й організації;

2) іноземні підприємства й організації.

Однак в основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників лежить не принцип національної належності юридичної особи, а їх диференціація на резидентів і нерезидентів. Резидентами вважаються юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території. До резидентів також належать дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також філії і представництва підприємств і організацій України за кордоном» що не здійснюють господарську діяльність.

Нерезидентами є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства

іншої держави. Нерезидентами також є розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідні до законодавства України.

Резидентство юридичних осіб – платників податків визначають на такій основі.

1. Місце реєстрації. Підприємство визнають резидентом, якщо його засновано в державі для здійснення на її території діяльності у формі певної організаційної структури. Підприємства є резидентами, якщо вони зареєстровані в Україні, незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місце управління. Місцем управління підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом управління (відповідно до статуту чи установчого документу). Якщо підприємством управляє фізична особа, що є його власником, то місцем управління вважається місце проживання власника. Якщо немає вищого органу управління, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

3. Місце діяльності. За цією ознакою резидентом є особа, що здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни.

Юридичних осіб – платників податків класифікують також за такими підставами:

1) залежно від джерела фінансування – бюджетні (юридичні особи, що на 100 відсотків фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і не бюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи залучених коштів;

2) залежно від галузевої належності – на сільськогосподарські, промислові, торгові тощо;

3) залежно від цільової спрямованості діяльності – на прибуткові та неприбуткові.

Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб

Самостійними платниками податків в Україні є іноземні юридичні особи (фірми, організації, компанії), що здійснюють господарську діяльність на території України як безпосередньо, так

і через постійні представництва.

Для того, щоб бути платником податків і зборів в Україні, іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення своєї діяльності. Законодавством передбачене, що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додати Документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність). Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала потенціальним українським платником податків, бере на себе обов'язок сплачувати всі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках.

Чисельну групу платників податків становлять іноземні юридичні особи, компанії, фірми, організації, створені відповідно до законодавства інших країн, але які займаються підприємницькою діяльністю на території України через постійні представництва.

Термін «постійне представництво», що застосовується у міжнародних угодах про запобігання подвійному оподаткуванню, означає постійне місце діяльності, через яке особа з постійним місцеперебуванням в одній договірній державі здійснює діяльність в іншій договірній державі.

Постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнюються резиденти, що мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне за собою виникнення у нерезидента цивільних прав і обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту тощо).

Податкова звітність постійних представництв нерезидентів в Україні має свої особливості. Відповідно податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Нерезидент щорічно отримує від

податкового органу підтвердження щодо сплати податку на прибуток. Відповідно до цього Закону щорічно в обов'язковому порядку проводяться аудиторські перевірки фінансово-господарської Діяльності нерезидента.

Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, які не мають статусу юридичної особи

Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (далі – група без статусу юридичної особи), – це окремий вид платників податків на території України, діяльність якого здійснюється на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності веде платник подаку, уповноважений на це іншими сторонами відповідно до умов договору, але окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Виконання обов'язку з податкової звітності покладено також на платника податків, уповноваженого сторонами групи без статусу юридичної особи. Податкову звітність за результатами діяльності групи без статусу юридичної особи платник податків – резидент подає в порядку і формі, встановлених податковим законодавством України. При цьому таким платником податків може бути тільки резидент (юридична чи фізична особа); і саме він несе відповідальність за утримання і перерахування до бюджету податку на доходи групи без статусу юридичної особи. Якщо платник податку групи без статусу юридичної особи (резидент) здійснює на користь нерезидента – учасника договору про спільну діяльність виплату з доходу, отриманого таким нерезидентом від здійснення спільної діяльності на території України, то він (платник) зобов'язаний додатково сплачувати податок на репатріацію доходів у розмірі 15 відсотків від суми такого доходу за рахунок цієї виплати.

Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшення) від оподаткування доходу, отриманого в результаті спільної діяльності на території України, подає до додаткового органу за місцезнаходженням платника податку відомості про доходи, що

звільнені від оподаткування або обкладаються податком за ставками, встановленими таким договором, тобто обов'язок надання цих відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на самому нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи

Багато юридичних осіб здійснюють свою господарську діяльність на території різних регіонів держави у формі філій або представництв. Згідно зі ст. 31 Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії і представництва в порядку, встановленому цивільним законодавством. Філія являє собою відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем його перебування і реалізує всі його функції чи їх частину, в тому числі функції представництва, тоді як представництво – це відокремлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем її перебування, що представляє та захищає інтереси юридичної особи. Отже, представництво створюється лише для вираження зовні інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує. Філія ж – ширше поняття: вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, і поряд з цим бути представником. І філії, і представництва створюються як відокремлені підрозділи, тобто вони не користуються правами юридичної особи і діють на підставі положень, що затверджуються юридичною особою.

Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків (податкова реєстрація» сплата податку, податкова звітність); в інших – тільки частина такого комплексу (наприклад» обов'язок зі сплати податку виконує відокремлений підрозділ, а обов'язок з податкової звітності виконує юридична особа); у третіх – юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ, усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

Філії і представництва юридичних осіб податкове законодавство розглядає як самостійних платників податків тільки у разі, якщо на них покладено обов'язок сплачувати конкретні податки і збори. Відповідно філії, що не мають статусу юридичної особи,

розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. При цьому платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік своєї діяльності і складають баланс. Якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік своєї діяльності і складає баланс, але розташована на тій самій території територіальної громади, що і головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку. При цьому і головне підприємство, і філію розглядатимуть як єдиного платника податків.

Це не єдине положення, коли відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи є самостійним платником податків. Але в цілому обов'язок зі сплати податків і зборів, що вони виконують, по суті, є обов'язком тих юридичних осіб, яких вони представляють. У такому разі відокремлені підрозділи не несуть обов'язок зі сплати податку, а лише виконують такий обов'язок юридичної особи у відповідній її частині,

Консолідована група платників податків

Консолідована група платників податків – це створене і зареєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платника податків.

Консолідована група платників податків може бути створена лише на підставі договору між її учасниками. При цьому тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підприємства й організації – податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації також можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що і всі інші учасники такої групи є або банками, або страховими організаціями. Після створення консолідованої групи платників податків її реєструє як таку податковий орган за місцем обліку головного підприємства.

Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце Діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права і всі обов'язки платника податків відповідно до податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються

головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язки з ведення зведеного обліку, необхідного для правильного обчислення і сплати податків (зборів), щодо яких вона виступає як єдиний платник податку, з безпосередньої сплати цих податків (зборів), а також подання звіту учасниками цієї групи про виконання її податкових обов'язків. Вихід підприємства зі складу консолідованої групи платників податків не знімає з нього відповідальності поряд з іншими учасниками цієї групи щодо виконання податкових обов'язків такої групи.

Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мита

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів і мит до бюджетів і надання інформації про платника податків, необхідної для нарахування податків і зборів.

Суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит» є зобов'язаними, тобто їхні обов'язки чітко встановлені законодавством. До суб'єктів, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, належать;

- а) банки і фінансово-кредитні установи;
- б) податкові агенти;
- а) збирачі податків, зборів і мит.

Банки і фінансово-кредитні установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін» Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення. Банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України і місцеві бюджети у встановлений законами України терміні. Як особи, що сприяють сплаті податків зборів і мит, банки й інші фінансово-кредитні установи зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомості про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків – клієнтів цих установ.

Банки і фінансово-кредитні установи виступають

зобов'язаними суб'єктами, оскільки їхні обов'язки підкріплюються примусовою силою держави. Керівники й інші посадові особи банків та інших фінансово-кредитних установ за невиконання вимог, а також за ненадання органам податкової служби у встановлений законом термін повідомлень про закриття рахунків платників податків чи початку здійснення видаткових операцій по рахунку платника податків до одержання документально підтвердженого повідомлення податкового органу про взяття рахунка на облік в органах податкової служби притягуються до відповідальності.

Статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, оскільки реалізують функції з нарахування, обліку й утримання податку. З іншого боку, у відносинах з податковими органами їм призначено роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами. Пояснюється це також тим, що як суб'єкт податкових правовідносин податковий агент, з однієї боку, виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншого – як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є і податковим агентом, і платником податків, і, можливо, навіть більше платником податків, бо під час податкової перевірки контролюючий орган цікавиться таким суб'єктом насамперед як платником податків, а в ході перевірки паралельно перевіряються і функції такого суб'єкта як податкового агента. Рішення ж за результатами перевірки приймається щодо платника податків, що одночасно може виступати і податковим агентом.

Слід зазначити, що обов'язки податкового агента виникають тільки за наявності реальної можливості утримувати і перераховувати податок платника, тобто за наявності відповідного джерела, яке є в його розпорядженні у вигляді коштів платника податків. Якщо у платника податків немає коштів, у податкового агента не виникає обов'язку з утримання і перерахування податку до бюджету. Однак така ситуація спричиняє обов'язок податкового агента повідомити податковий орган про неутримання податку в закріпленій законодавством термін.

Збирачі податків, зборів і мит (далі – збирачі податків) – це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших

норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

На відміну від податкових агентів, збирачі податків, насамперед, не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків, і, далі, збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридичне значущих дій. У податковому законодавстві України не закріплені окремо обов'язки і права збирачів податків, однак їхні функції закріплено безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів.

Є два основні обов'язки збирачів податків: 1) приймання обов'язкових платежів, у встановлених законодавством випадках, і здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати; 2) надання інформації в термін, визначений законодавством, у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, державні статистичні органи тощо).

З метою дотримання податкового законодавства і проведення податкового контролю платники податків підлягають постановці на облік у податкових та інших державних (контролюючих) органах. Розрізняють первинний і вторинний податковий облік. **Первинний** – це податковий облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер. **Вторинний** – це податковий облік, у ході якого платникові податків надається, крім первісного, ще один ідентифікаційний (індивідуальний) номер по окремому податку чи збору, у встановленому законодавством порядку (наприклад, Реєстр платників податку на додану вартість).

Чинне законодавство закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи (філії» відділення, представництва) щодо забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на

території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Представники платника податків

Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в 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.

Контрольні питання

1. Дайте характеристику поняття податкова правоздатність.
2. Розкрийте зміст податкової дієздатності.
3. З якого моменту юридична особа набуває податкової дієздатності?
4. Що розуміють під «спеціальною податковою правосуб'єктністю»?
5. Податки та їх роль у формуванні доходної частини бюджету.
6. Порядок встановлення податків та зборів.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>

3. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>

4. Про Національну поліцію: Закон України від 06.08.2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/580-19>

5. Про затвердження положень Про державну податкову службу України та державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#>

Додаткова література

1. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyy-posibnyk.pdf>

2. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

3. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

4. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 URL. https://biz.ligazakon.net/analitics/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivish-visnovki-sudv

5. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голоядова, П. П. Латковський. Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

6. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovye%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

7. Заяць О. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/2750>

8. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І.М. Проць, Ю.Р. Лозинський. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/72>

Розділ 4

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

4.1. Загальна характеристика прямих податків в Україні

Однією з складових податкової системи України є прямі податки, які відіграють важливу роль у формуванні дохідної частини бюджету. Прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників і їх розмір залежить від масштабів оподаткування, такий принцип оподаткування більшістю економістів вважається найсправедливішим. Застосування податків, а зокрема прямих є одним з економічних методів керування і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із інтересами підприємств, підприємців і працівників. За допомогою прямих податків здійснюється найбільший вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств, визначаються взаємовідносини юридичних і фізичних осіб з державними і місцевими бюджетами, із банками, а також із вищими організаціями.

За допомогою податків держава одержує у своє розпорядження ресурси, необхідні для виконання своїх суспільних функцій. За рахунок податків фінансуються також витрати по соціальному забезпеченню, що змінюють розподіл доходів. Прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників – тим самим впливаючи на обсяги інвестиційного і споживацького попиту. В той же час вони не змінюють структуру попиту, на відміну від деяких видів непрямих податків. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування. В той же час з фіскальної точки зору вони поступаються непрямим в стабільності надходжень, в рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в

існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати. Прямі податки можна поділити на дві підгрупи в залежності від об'єкта оподаткування: податки на доходи та податки на власність.

Податки є однією із найважливіших фінансових категорій. Історично це найдавніша форма фінансових відносин між державою та суспільством. Саме для забезпечення виконання функцій держави і були запроваджені податки. **Податки** – це власність держави у грошовій формі, вони мають односторонній характер – від платника, до держави.

У фінансовій науці існує певна проблема - які платежі державі слід вважати податками, а які ні. Адже частина коштів юридичних і фізичних осіб вносять не до бюджетів, а до інших централізованих фондів фінансових ресурсів. У фінансовій термінології застосовують три терміни, що відображають платежі державі:

1. Плата – передбачає певну еквівалентність відносин платника з державою (плата за землю).

2. Відрахування – має цільове призначення платежів, використання коштів має бути лише за призначенням (відрахування до пенсійного фонду).

3. Податки – встановлюються для утримання державних інститутів і для фінансового забезпечення виконуваних ними функцій.

Податки виступають основним та найважливішим джерелом доходів бюджетів усіх рівнів.

Об'єднання податків у систему передбачає можливість їх класифікації, що дозволяє краще з'ясувати суть цієї категорії. Підстав для класифікації може бути декілька.

Податки класифікуються за різними ознаками.

Класифікація податків проводиться: за формою оподаткування; за економічним змістом об'єкта оподаткування; в залежності від рівня державних структур, які їх встановлюють; за способом їх стягнення (в залежності від територіального рівня); в залежності від способів встановлення ставок оподаткування; в залежності від встановленого порядку використання; за суб'єктом оподаткування.

За формою оподаткування податки поділяються на *прямі і непрямі*.

Прямі податки встановлюються відносно платників. Їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником

прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном.

До прямих податків належать всі прибуткові та майнові податки.

Вони встановлюються на дохід або майно платника податків і сприяють такому розподілу податкового тягара, при якому більше податків платить той, хто має більш високі доходи та більше майна. Такий принцип оподаткування більшість економістів вважає справедливим. У розвинених країнах світу, таких, як США, Японія, Великобританія, ФРН, прямі податки становлять близько 40-90 відсотків в загальній сумі податкових надходжень.

Разом з цим, пряме оподаткування вимагає відпрацювання складного механізму стягнення податків, оскільки виникають проблеми в обліку об'єкта оподаткування. Крім того, вимагається відпрацювання механізму попередження ухилень від оподаткування.

Прямі податки поділяють на дві групи: *особисті та реальні*. Різниця між ними – у співвідношенні платника та об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним є платник, і податки встановлюються персонально для нього, а вторинним – об'єкт обкладання. При реальному оподаткуванні передбачається оподаткування майна за зовнішніми ознаками, тобто первинним виступає об'єкт обкладання, а вторинним – платник.

Отже, *особисті податки* – це податки, які встановлюються особисто для конкретного платника залежно від його доходів. У сучасній практиці оподаткування видами особистих податків є податок з доходів фізичних осіб, майновий, на спадщину і дарування.

Реальні податки – це податки, що передбачають оподаткування майна за зовнішніми ознаками; їх платниками є власники майна, незалежно від доходів. До цих податків належать земельний, домовий, промисловий, на грошовий капітал.

У сучасних умовах більш поширені особисті податки, а серед них головними видами виступають ***прибутковий і майновий***.

Прибутковий – надає можливість встановити пряму залежність між доходами платника і його платежами до бюджету:

- а) з фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб);
- б) з юридичних осіб (податок на прибуток підприємств).

Майновий податок – встановлюється відносно майна, який перебуває у власності того чи іншого платника.

Прямі податки є базисом багатьох країн з розвинутою економікою (США, Японія, Швейцарія, Великобританія та інші), мають наступні переваги:

1. Пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси – інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання;

2. Прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями у бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок.

3. Прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має високі доходи і велику власність, платить до бюджету більше, ніж той, хто має низькі доходи і незначну власність.

Однак прямим податкам притаманні і недоліки:

- пряма форма оподаткування потребує складного механізму обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків;

- стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від сплати податків;

- пряме оподаткування потребує певного рівня розвитку ринкових відносин, отриманню реального прибутку суб'єктами господарювання та фізичними особами.

У сучасних умовах економічного розвитку прямі податки є базисом податкових систем держав з розвинутою ринковою економікою, тому що вони мають значні переваги порівняно з непрямими. Можна виділити основні з них:

- пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси (інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання, ділову активність), наприклад, податок на прибуток має порівняно невисоку питому вагу у доходах бюджету через низьку рентабельність, і існує можливість його широкого використання як важеля регулювання економіки;

- прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями в бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок. Справедливість прямого оподаткування не є автоматично діючою аксіомою, вона реалізується через шкалу;

- прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той,

хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи.

Вивчення сутності та ролі прямих податків дозволило виявити властиві цій групі особливості, до яких належать:

- 1) регулюючий та стимулюючий характер прямих податків;
- 2) продуктивність прямих податків залежно від рівня економічного розвитку тієї чи іншої країни;
- 3) справедливий характер;
- 4) відкритий характер, що дозволяє переконати людей у тому, що вони платять для того, щоб держава була в змозі точніше відображати їхні переваги;
- 5) менш інфляційний, порівняно з непрямими податками, характер;
- 6) висока ймовірність ухилення від прямих податків;
- 7) гіпотетичний характер реальних прямих податків, у тому, що величина податкової бази визначається виходячи з припущень.

Прямі податки:

- платить і несе на собі одна особа;
- включаються в ціну на стадії виробництва у виробників;
- стягуються за декларацією і за кадастрами
- стягуються з виробництва цінностей: доходу і майна.

Прямі податки – це податки, які стягуються внаслідок придбання і накопичення матеріальних благ та залежать від масштабів об'єкта оподаткування. Вони розподіляють податковий тягар так, що ті, хто має вищі доходи, платять більше.

На сьогоднішній день одними з основних прямих податків є податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб.

4.2. Податок на прибуток підприємств

Податок на прибуток займає особливе місце в національній бюджетно-податковій системі, тому від ефективності механізму його справляння залежить результативність заходів фіскального впливу держави на економічну активність у країні.

З одного боку, податок на прибуток – один із значних елементів у загальній структурі витрат підприємства, тому будь-яка зміна податкового законодавства в частині оподаткування прибутку

надає серйозний вплив на діяльність суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим стимулюючий потенціал податку на прибуток величезний і багато економістів переконані, що активізація його регулюючої функції має бути одним із пріоритетних завдань економічної політики у найближчі роки.

З іншого боку, податок на прибуток є однією з прибуткових статтею бюджетної системи і забезпечує державі можливість повноцінного фінансування основних функцій. Проте сучасні новації податкового законодавства знижують ефективність фіскальної політики у галузі системи оподаткування прибутку.

Податок на прибуток – обов'язковий платіж у бюджет, який сплачують усі підприємства, незалежно від форми власності, з балансового прибутку.

Платники податку:

Платниками податку - резидентами є:

- суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

- Управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.

Платниками податку -нерезидентами є:

- юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухилиється від

оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації у порядку та на умовах, встановлених ПКУ.

Зареєстровані установи та організації (новостворені), які подали в установленому порядку документи для внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій під час або протягом 10 днів з дня державної реєстрації та які за результатами розгляду цих документів внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, для цілей оподаткування вважаються неприбутковими організаціями з дня їх державної реєстрації.

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Доходи неприбуткових релігійних організацій використовуються також для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій, у тому числі надання гуманітарної допомоги, здійснення благодійної діяльності, милосердя.

Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру встановлює Кабінет Міністрів України.

До неприбуткових організацій, можуть бути віднесені:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;

- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів.

Об'єктом оподаткування є:

1. Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період *не перевищує двадцяти мільйонів гривень*, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період *не перевищує двадцяти мільйонів гривень*, має право прийняти рішення про незастосування

коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період *перевищує двадцять мільйонів гривень*, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень цього розділу.

Для цілей цього підпункту до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

2. Дохід за договорами страхування.
3. Дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню з джерелом походження з України.
4. Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей.
5. Дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно ПКУ.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Базова (основна) ставка податку становить *18 відсотків*.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

- 3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування;

- 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених ПКУ.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

- 10 відсотків від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів;

- 18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною ПКУ, від бази оподаткування, визначеної згідно зі статтею 135 ПКУ.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується нарастаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім:

Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу; у разі якщо особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) періоду, перший податковий (звітний) період

розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду; якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

- а) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

- б) виробників сільськогосподарської продукції;

- в) 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 (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Нерезидент щороку може отримувати від контролюючого органу підтвердження українською мовою щодо сплати податку.

Платники податку на дохід: суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, які встановлені для квартального податкового (звітного) періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари,

де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який видається уповноваженим органом відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні».

4.3. Податок з доходів фізичних осіб

Одним з ефективних фіскальних важелів для різних податкових систем є оподаткування фізичних осіб. Основною метою введення податку з доходів фізичних осіб є забезпечення бюджетних надходжень та створення рівно напруженого податкового тиску на основі прямого визначення доходів платника податків.

Традиційні принципи побудови системи оподаткування закріплені у Податковому кодексі України:

- стабільність і передбачуваність – передбачає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом певного часу, а також логічність з економічної і правової сторони змін податкового законодавства;
- стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку спрямованого на розвиток виробництва;
- обов'язковість впровадження норм щодо сплати податків і зборів визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- рівнозначність і пропорційність справляння податків;
- рівність недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів;
- соціальна справедливість – забезпечення соціальної

підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи.

Платниками податку є:

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

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

У разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих доходів податок сплаті не підлягає.

Якщо фізична особа – платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними ПКУ.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця.

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність згідно ПКУ.

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);

- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;

- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі - роялті), у

тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

- частина доходів від операцій з майном
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування),

- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом згідно із ПКУ;

- сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з ПКУ, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації;

- пасивні доходи, доходи у вигляді вигащів, призів;

- інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

- дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з ПКУ;

- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

- дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:

- а) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю;

б) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірних зобов'язань;

в) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;

г) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом;

г) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України;

- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління.

- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та за договором страхування додаткової пенсії, внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою - резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:

а) особою-резидентом, що визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;

б) одним із членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;

в) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку, якщо така сума не перевищує 15 відсотків нарахованої цим роботодавцем суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який сплачується пенсійний внесок, внесків до фондів банківського управління, але не більш як п'яти розмірів

мінімальної заробітної плати, встановленої законом про Державний бюджет України на відповідний рік, у розрахунку за місяць за сукупністю таких внесків;

- дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді:

а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств.

в) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;

г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

д) основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов'язаний повідомити платника податку – боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу у порядку, визначеному цим

підпунктом, такий кредитор зобов'язаний виконати всі обов'язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом;

е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку;

- дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України.

Під час виплати доходів за зданий (проданий) платником податку брухт дорогоцінних металів особа, яка його закуповує, вважається податковим агентом та зобов'язана утримати податок із суми такої виплати за ставкою;

- суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, - у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати;

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом, у тому числі (але не виключно):

а) сума грошової допомоги, яка надається згідно із законом членам сімей військовослужбовців чи осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, органів і підрозділів цивільного захисту, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, які загинули (безвісно пропали) або померли під час виконання службових обов'язків;

б) сума державних премій України або стипендій України, призначених законом, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, винагород спортсменам - чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, а також вартість державних нагород чи винагород від імені України, крім тих, що виплачуються коштами чи іншим майном, сума Нобелівської чи Абелівської премій;

в) сума коштів з Державного бюджету України дійсним членам (академікам) та членам-кореспондентам Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України та Академії мистецтв України як щомісячна довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента;

г) сума допомоги, яка виплачується (надається) жертвам нацистських переслідувань або їх спадкоємцям з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

г) сума допомоги, яка виплачується (надається) особам, визнаним репресованими та/або реабілітованими згідно із законом, або їх спадкоємцям з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

е) сума пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримувана платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії не підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати;

є) сума грошової компенсації за витрату часу, розмір якої

встановлюється Кабінетом Міністрів України, яку отримують фізичні особи за ведення записів та подання відомостей відповідно до програм державних вибіркового обстежень, що проводяться органами державної статистики;

ж) сума грошової компенсації, що виплачується військовослужбовцям за належне їм для отримання жиле приміщення;

з) сума щорічної разової грошової допомоги, яка надається згідно із Законом України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

и) сума грошової допомоги (у тому числі в натуральній формі), що надається фізичним особам або членам їхніх сімей (діти, дружина, батьки), військовослужбовцям, призваним на військову службу за призовом у зв'язку з мобілізацією, відповідно до Закону України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей», та/або компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період.

Ставка податку становить *15 відсотків* бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих).

Якщо база оподаткування, в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, до суми такого перевищення застосовується ставка 20 відсотків.

Платники податку, які подають податкові декларації за податковий (звітний) рік згідно застосовують ставку 20 відсотків до частини середньомісячного річного оподатковуваного доходу, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати. Розмір середньомісячного річного оподатковуваного доходу розраховується як сума загальних місячних оподатковуваних доходів, зазначених в абзаці першому цього пункту, поділена на кількість календарних місяців, протягом яких платником податку було одержано такі доходи у податковому (звітному) році, за який здійснюється декларування.

Ставка податку становить 5 відсотків бази оподаткування у випадках, прямо визначених цим розділом

Ставка податку становить подвійний розмір до бази оподаткування щодо доходів, нарахованих як виграш чи приз (крім виграшів, призів у лотерею) на користь резидентів або нерезидентів.

Ставки податку на пасивні доходи до бази оподаткування

встановлюються у таких розмірах:

- 20 відсотків – для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування);

- 5 відсотків – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

Термін «пасивні доходи» означає такі доходи:

- проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок;

- проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках;

- інші проценти (у тому числі дисконтні доходи);

- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;

- плата (відсотки), що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки;

- дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону, включаючи дохід, що виплачується (нараховується) емітентом у результаті викупу (погашення) цінних паперів інституту спільного інвестування, який визначається як різниця між сумою, отриманою від викупу, та сумою коштів або вартістю майна, сплаченою платником податку продавцю (у тому числі емітенту) у зв'язку з придбанням таких цінних паперів, як компенсація їх вартості;

- дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону;

- відсотки (дисконт), отриманий власником облігації від їх емітента відповідно до закону;

- дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку у результаті викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів;

- інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни

курсу іноземної валюти;

- роялті;
- дивіденди.

Ставка податку може становити інший розмір.

Перелік податкових соціальних пільг

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

- у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку;

- у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги, – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину;

- у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

- у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, для такого

платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу 2;

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» тощо.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги (далі – заява про застосування пільги).

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

Військовий збір

Стягується з доходів українців у розмірі **1,5%** і повністю спрямовується на потреби Збройних сил України. Його не застосовують до забезпечень розвідників, прикордонників, працівників МВС і правоохоронців.

Військовий збір – це податок, який було введено в 2014 році для фінансування Збройних сил України. Цим податком обкладаються доходи фізичних осіб на території України платниками збору є особи, визначені п. 162.1 ст. 162 ПКУ, а саме:

- фізична особа-резидент (фізична особа, яка має місце проживання в Україні), яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

- фізична особа-нерезидент (фізична особа, яка не є резидентом), яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

- податковий агент.

Згідно ст. 18.1. ПКУ *податковим агентом* визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування військового збору до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Особливість: оподаткування військовим збором стосується вищезазначених доходів, нарахованих з 3 серпня 2014 року.

Згідно з вимогами чинного законодавства, за не нарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) військового збору до податкових агентів застосовується фінансова відповідальність (у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені) та адміністративна відповідальність.

Платники збору зобов'язані забезпечувати виконання податкових зобов'язань у формі та способами, визначені для податку на доходи фізичних осіб. Отже, за несвоєчасне виконання зобов'язань щодо сплати військового збору застосовується відповідальність, передбачена за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати податку на доходи фізичних осіб.

Пунктом 124.1 ст. 124 ПКУ визначено, що у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім грошового зобов'язання у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, застосованих до нього на підставі ПКУ чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, а також пені, застосованої до нього на підставі ПКУ чи іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи) протягом строків, визначених ПКУ, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 5 %. погашеної суми податкового боргу;

- при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу.

Крім того, відповідно до ст. 129 ПКУ у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента нараховується пеня (із розрахунку 120% річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виплати доходів на користь платників податків – фізичних осіб). Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Відповідно до ст. 163⁴ Кодексу України про адміністративні правопорушення неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, – тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Такі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, - тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Штрафні санкції (штраф і пеню) не застосовують до суб'єкта господарювання в разі несвоєчасного перерахування (неперерахування) ВЗ до бюджету з вини банку, у тому числі

внаслідок регулювання НБУ економічних нормативів такого банку (пп. 129.6 і 129.7 ПКУ). Але для цього суб'єкт господарювання повинен надати органу ДПСУ заяву з копіями платіжних документів, що підтверджують факт подання їх установі банку.

4.4. Податок на землю

Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, а земельна частка (пай), перебуває у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. Платником є власник земельної ділянки і землекористувач, у тому числі оренда.

Плата за землю справляється у двох формах:

- земельний податок;
- орендна плата.

Земельний податок сплачують власники земельних ділянок та землекористувач (крім орендарів та інвесторів - учасників угоди про розподіл продукції).

За земельні ділянки, надані в оренду, справляється орендна плата за землю.

Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві: користування земельною ділянкою.

Земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами. Прибудинкова територія – встановлена за проектом поділу території мікрорайону (кварталу) та проектом забудови земельна ділянка багатоквартирної несадибної житлової забудови, яка необхідна для розміщення та обслуговування житлового будинку (будинків) і пов'язаних з ним господарських та технічних будівель і споруд.

Землевласники – юридичні та фізичні особи(резиденти і нерезиденти), які відповідно до законодавства набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава.

Землекористувачі – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до законодавства надані в користування земельні ділянки державної та комунальної власності, в тому числі на умовах оренди.

Платниками податку є: власники земельних ділянок,

земельних часток (паїв); землекористувачі.

Об'єкти оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності.

База оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII» Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі – Закон № 71) змінив порядок оподаткування земельних ділянок. Плата за землю, як складова податку на майно, включена до переліку місцевих податків.

Особливістю є те, що місцеві податки встановлюються рішеннями сільських, селищних та міських рад. При цьому плата за землю, є обов'язковою для встановлення місцевими радами.

Важливим є те, що до прийняття Закону № 71 плата за землю належала до загальнодержавних податків і ставки податку встановлювались виключно Податковим кодексом України.

Тому органи місцевого самоврядування до встановлення диференційованих ставок земельного податку мають підійти виважено, врахувавши особливості ставок, які були встановлені для окремих категорій земельних ділянок в залежності від цільового призначення земель.

Ставка земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження).

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки

одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб

Від сплати податку звільняються:

- особи з інвалідністю першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до

18 років;

- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «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, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;

- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;

- для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;

- для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;

- для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара.

Пільга починає застосовуватися до обраної земельної ділянки з базового податкового (звітного) періоду, у якому подано таку заяву.

Пільги щодо сплати податку для юридичних осіб

Від сплати податку звільняються:

- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається уповноваженим органом відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні».

У разі порушення вимог цієї норми зазначені громадські організації інвалідів, їх підприємства та організації зобов'язані сплатити суми податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням інфляції, а також штрафні санкції згідно із законодавством;

- бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), 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. У разі виключення таких підприємств, установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця,

наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з 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 інвалідів, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій, декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Не сплачується податок за:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або 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 - землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми

спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг, а саме:

а) паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди;

б) майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутному капіталі яких 100 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі;

- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;

- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі.

- земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території.

Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передусь звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

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 дані державного земельного кадастру.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому 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 довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка 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.

За ново відведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

У разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20

календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки), які надсилають (вручають) платникові за місцем його реєстрації до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку, визначеному ПКУ.

Платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем знаходження земельної ділянки для проведення звірки даних щодо:

- розміру площі земельної ділянки, що перебуває у власності та/або користуванні платника податку;
- права на користування пільгою із сплати податку;
- розміру ставки податку;
- нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів, зокрема документів на право власності, користування пільгою, контролюючий орган за місцем знаходження земельної ділянки проводить протягом десяти робочих днів перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

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 щороку до 1 травня.

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 або рад об'єднаних територіальних громад, що

створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за квитанцією про приймання податкових платежів. Форма квитанції встановлюється у порядку, передбаченому статтею ПКУ.

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.

Форма надання інформації затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Договір оренди земель державної і комунальної власності укладається за типовою формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди.

Контрольні питання

1. Податок на прибуток підприємств як приклад прямого податку.
2. Елементи податкового механізму податку на прибуток підприємств.
3. Податок на земельні ділянки в межах населених пунктів.
4. Порядок нарахування та сплати орендної плати за землю.
5. Поняття валових витрат та амортизаційних відрахувань.
6. Зв'язок між податком на прибуток підприємств та платою за патент.
7. Які особливості правового статусу неприбуткової організації-платника податку на прибуток?

***Рекомендовані нормативно-правові акти та
література для підготовки до семінарського заняття,
написання рефератів***

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Лісовий кодекс України 21.01.1994 № 3852–XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
3. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768–III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495– VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
7. Питання переходу платників податку на прибуток підприємств, який оподатковується за нульовою ставкою відповідно до пункту 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, до подання спрощеної податкової декларації: Постанова КМ України від 15.02.2012 № 98. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/98-2012-%D0%BF/ed20160101>
8. Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова КМУ від 31.05.2012 № 476. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/476-2012-%D0%BF>
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України 08.07.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

Додаткова література

1. Корпоративні фінанси: навч. посіб. / Е.О. Юрій, Н.О. Ковальчук. Чернівці: Рута, 2017. 374 с.
2. Юрій К.К. Міжнародні розрахунки і валютні операції: навч. посіб. Чернівці, 2017. 251 с.
3. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovye%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf
4. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голядова, П. П. Лятковський. Одеса, 2019.

167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

5. Проць І.М., Ярема О.Г. Поняття та ознаки податкової тасмниці. *Сучасний рух науки: тези доп. Х міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції*, 2-3 квітня 2020 р. Дніпро, 2020. Т. 2. С. 287-289.

6. Фінансове право України: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4479>

7. Назар Ю.С. Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4735>

8. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

9. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

Розділ 5

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

5.1. Загальна характеристика непрямих податків. Податок на додану вартість

У світовій практиці існують три види непрямих податків: акцизи, фіскальна монополія і мито. Нині в Україні стягуються акцизи і мито. Непрямі податки, на відміну від прямих мають свої переваги і недоліки. Вони ефективніші в фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке в свою чергу є більш стабільною і негнучкою величиною, ніж прибутки. Від них тяжко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату. Непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті і здійснюють досить значний вплив на загальні процеси ціноутворення. Крім того, за допомогою специфічних акцизів можна впливати на структуру споживання.

Акцизи – це непрямі податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни товару й оплачуються покупцями. Ці податки встановлюються, як правило, на дефіцитну та високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави. Особливістю акцизного податку треба визнати, насамперед, більш яскраво виділену, порівняно з іншими, регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється коригування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного податку під час реалізації товарів.

Специфічні акцизи виникли набагато раніше, ніж універсальні. Характерними їх рисами є обмежений перелік товарів, по яких вони стягуються, та диференційовані ставки по окремих групах товарів. Універсальні акцизи відрізняються від специфічних універсальними ставками на всі групи товарів та ширшою базою оподаткування.

Поширення універсальних акцизів зумовлене рядом чинників. Широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження до

бюджету, які не залежать від змін в уподобаннях споживачів та асортименті реалізованих товарів. Універсальні ставки полегшують контроль податкових органів за правильністю сплати податку.

Універсальні акцизи доволі нейтральні до процесів ціноутворення, оскільки податковий тягар рівномірно розподіляється між усіма групами товарів. Такі недоліки непрямих податків, як значний вплив на інфляційні процеси і регресивність в соціальному аспекті виражені в універсальних акцизах яскравіше ніж в інших непрямих податках.

Механізм акцизного податку дуже схожий з податком на додану вартість. При цьому вони і введені в Україні фактично разом. Ці податки збільшують ціну товару, оскільки входять до неї у вигляді певної надбавки на стадії реалізації. Акцизний податок і податок на додану вартість визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника. Врешті, вони спрямовані на споживача товарів (послуг), а особа, яка реалізує товари (роботи, послуги), є фактично «агентом» держави зі збирання і перерахування податків до бюджету. Ці податки належать до непрямих, що зумовлено їх впливом на зростання цін на товари, і тим, що вони сплачуються споживачами не прямо, а у вигляді надбавки до ціни товару. Отже, діє прихована форма перерозподілу частини доходів кінцевих споживачів.

Але існують принципові моменти, які відрізняють акцизний податок від податку на додану вартість.

У податковій практиці існують три форми універсальних акцизів: податок з продажів (купівель) у сфері оптової або роздрібної торгівлі, податок з обороту і податок на додану вартість.

Об'єктом оподаткування податку з продажу (купівель) у ланках оптової чи роздрібної торгівлі є валовий дохід на кінцевому етапі реалізації чи виробництва товарів, тобто оподаткування провадиться лише один раз, на одному ступені руху товарів.

Податок з обороту також стягується з валового обороту, але вже на всіх ступенях руху товарів. Із цим пов'язаний значний недолік податків цієї групи – кумулятивний ефект, який полягає в тому, що в об'єкт оподаткування включаються податки, які були сплачені раніше, на попередніх етапах руху товарів.

Податок на додану вартість сплачується на всіх етапах руху товарів, але об'єктом оподаткування виступає вже не валовий оборот, а додана вартість, що зберігає переваги податку з обороту,

але в той же самий час ліквідує його головний недолік - кумулятивний ефект.

Фіскальна монополія – це прибуток держави від реалізації монополізованих державою товарів. При частковій монополії держава монополізує або тільки процес ціноутворення, або ціноутворення і виробництво певних видів товарів, або ціноутворення і реалізацію.

При повній монополії держава залишає за собою виключне право на виробництво і реалізацію окремих товарів за встановленими нею цінами. Мито встановлюється при переміщенні товарів через митний кордон держави, тобто при ввезенні, вивезенні або транспортуванні транзитом.

Необхідно зазначити, по-перше, механізм акцизів та мито реалізують однакову чи близьку акцизам мету; по-друге, відбувається своєрідне зближення, а іноді і взаємопроникнення чисто податкових механізмів і специфічних – митних платежів (наприклад, законодавець ввів у механізм регулювання об'єкта податку на додану вартість специфічний елемент - митну вартість); по-третє, митні платежі являють собою важливий канал надходжень бюджету і характеризувати податковий тиск, не розглядаючи мито, - означає розглядати проблему поверхово.

Непрямі податки – податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг.

Переваги непрямих податків:

а) переваги організаційного характеру (простота та швидкість сплати, вилучення таких податків не потребує залучення податкового апарату);

б) бюджетні переваги (непрямі податки є регулярними доходами бюджету і відносно стабільними, повне надходження до бюджету);

в) непрямі податки впливають на сукупне споживання і тому через непрямі податки держава може впливати на споживання та структуру попиту і регулювати його;

г) рівномірність територіального розподілу;

г) не впливають на процеси нагромадження.

Недоліки:

1. Недоліки соціально-економічного характеру (непрямі податки не залежать від доходу окремих осіб – платників податків; мають вплив на загальні процеси ціноутворення).

2. Непрямі податки обмежують розмір прибутку підприємств.

3. Необхідність правильного вибору товарів для оподаткування.

Характерною *особливістю* непрямих податків є те, що:

- це внутрішні податки які не можуть регулюватися нормами міжнародних договорів, крім договорів, ратифікованих Верховною Радою України, до вступу у силу законів за кожним з вказаних податків;

- вони виникають тільки на останньому етапі в процесі реалізації товарів (робіт, послуг) безпосередньо виробником чи торговельною організацією, а також юридичними і фізичними особами, які ввозять на митну територію України товари, шляхом надбавки до ціни товару (робіт, послуг), що склалася, створюючи нову вартість;

- вони стягуються державою незалежно від результатів господарської діяльності платника податків;

- непрямыми вони є через те, що фактично матеріальні витрати зі сплати податку несе споживач у складі ціни на продукцію, що він придбав.

Тому непрямі податки носять характер податків на споживання. Платник податку (юридична чи фізична особа) виступає як посередник, що нараховує і сплачує податок у бюджет держави. В світовій практиці існують три види непрямих податків: акцизи, фіскальна монополія і мито. Нині в Україні стягуються акцизи, мито та податок на додану вартість.

Мито встановлюється при переміщенні товарів через митний кордон держави, тобто при ввезенні, вивезенні або транспортуванні транзитом.

ПДВ – найзначніший за обсягом з усіх податків, які нараховуються в Державний бюджет. В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991. Закон діяв лише до червня 1993 року і був замінений декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. Згодом, 3 квітня 1997 року було прийнято Закон України «Про податок на додану

вартість», він набув чинності 1 липня 1997. Цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України від 02.12.2010 року.

Платниками податку є як фізичні, так і юридичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в Україні.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

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

Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку.

Платником податку є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному ПКУ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазайним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із

законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа - інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Стаття 181 ПКУ. Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує *1000000 гривень* (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ПКУ.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Об'єктом оподаткування є продаж товарів (робіт, послуг) на митній території України (здійснюване як резидентами, так і нерезидентами), завезення товарів і послуг (в тому числі в вигляді оренди чи лізингу) та вивезення товарів та послуг за межі митної території України. Не є платниками ПДВ філії, оскільки відповідно до Цивільного Кодексу України вони не є ні юридичними особами, ні суб'єктами підприємницької діяльності.

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

Серед них:

- надання послуг зі страхування;
- виплата заробітної плати, інших грошових виплат, дивідендів;
- випуск, розміщення і продаж цінних паперів;
- передача основних фондів у формі внесків у статутні фонди

юридичних осіб в обмін на їхні корпоративні права.

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

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

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

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- а) 20 відсотків;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків по операціях з:

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

***Операції, що підлягають оподаткуванню за
нульовою ставкою***

За нульовою ставкою оподатковуються операції з:

- вивезення товарів за межі митної території України:

- а) у митному режимі експорту;
- в) у митному режимі безмитної торгівлі;
- г) у митному режимі вільної митної зони.

Товари вважаються вивезеними за межі митної території України, якщо таке вивезення підтверджене в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, митною декларацією, оформленою відповідно до вимог Митного кодексу України.

- постачання товарів:

- а) для заправки або забезпечення морських суден
- б) для заправки або забезпечення повітряних суден
- в) для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі
- г) для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством;

г) магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

Постачання товарів магазинами безмитної торгівлі може здійснюватися виключно:

а) фізичним особам, які виїжджають за межі митної території України;

б) фізичним особам, які в'їжджають на митну територію України в пунктах пропуску через державний кордон України, відкритих для міжнародного повітряного сполучення;

в) фізичним особам, які переміщуються транспортними засобами, що належать резидентам та знаходяться за межами митного кордону України.

- постачання таких послуг:

а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Перевезення вважається міжнародним, якщо таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом;

б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України

платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.

До робіт з рухомим майном належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів - монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини, а також модернізацію та ремонт товарів, що передбачає проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого передбачається поліпшення стану такого об'єкта;

в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

Розрахунок бази оподаткування = собівартість + прибуток + податки і збори.

База оподаткування при ввезенні придбаних іноземних товарів = митна вартість + транспортні витрати + страхування + інші витрати.

Податкове зобов'язання платника податку – загальний ПДВ, що нарахований платником податків і включений до робіт, послуг, які надаються у звітному періоді. **Податковий кредит** – сума податку на додану вартість, що сплачена платником податку у звітному періоді, у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких належить до валових витрат виробництва і основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації. *Термін сплати ПДВ – 12 або 40 днів.*

Невід'ємно з податковим кредитом пов'язане поняття відшкодування ПДВ.

Бюджетне відшкодування ПДВ – сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Єдиною підставою для формування податкового кредиту, є наявність у платника податку – покупця товарів, робіт або послуг належно оформленої податкової накладної.

Податок на додану вартість (ПДВ) є непрямим податком, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Одним з основних принципів податку на додану вартість є принцип нейтральності податку на додану вартість – це спеціальний принцип інституту правового регулювання стягування ПДВ, первинний регулятор податкових правовідносин, пов'язаних із встановленням та стягненням податку на додану вартість, об'єктивно існуючий основний елемент єдиної системи форм податкового права, пов'язаних із встановленням та стягненням податку на додану вартість що сформувався як результат узагальнення досвіду правотворчої та правореалізаційної діяльності у сфері непрямого оподаткування, що передбачає звільнення платника податків від тягаря податку на додану вартість, що зазнається з метою здійснення подальшої оподатковуваної цим податком операції, виключення впливу зазначеного податку на конкурентне становище, методів та інших умов ведення підприємницької діяльності.

Зміст принципу нейтральності ПДВ формується сукупністю наступних елементів: а) конкурентний елемент – виключення впливу податку додану вартість конкурентне становище платників податків над ринком; б) майновий елемент – відсутність відчутного впливу майнове становище платників податків, звільнення платників податків від тягаря податку додану вартість, зазнаваного з метою подальшої оподатковуваної операції; в) формально-юридичний елемент – відсутність залежності податкових наслідків з податку додану вартість від правових форм організації та ведення підприємницької діяльності; г) економіко-правовий елемент – відсутність залежності податкових наслідків з податку на додану вартість від способів (засобів виробництва та розподілу) та інших обставин власне ведення підприємницької діяльності.

Принцип нейтральності ПДВ як первинний регулятор правовідносин у сфері стягнення ПДВ конкретизується в нормах права, що передбачають відрахування з ПДВ, що забезпечують ступінчасте перекладання тягаря податку на кінцевих споживачів товарів (робіт, послуг) з тих платників податків, які не є платниками. Також принцип нейтральності ПДВ первинний стосовно норм інституту правового регулювання стягнення ПДВ, що передбачає податкові ставки та звільнення від оподаткування зазначеним податком, що виключає колізії між зазначеними правовими регуляторами.

Платник податку – особа, яка зобов'язана здійснити

утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особою, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України. *Головною особливістю платника податку на додану вартість є розрив між реальним і формальним платником.* Реальним платником є особа, яка купує товари (роботи, послуги), фактично покупець (споживач), тому що саме за рахунок його коштів здійснюється сплата цього податку. Кошти для податку на додану вартість є складовим елементом тієї грошової суми, яку він сплачує, купуючи товари (роботи, послуги). Формальним же платником податків є фактично збирач податків - особа, яка реалізує товари (роботи, послуги) та отримує кошти від їх покупця. Першою дією такої особи після реалізації товарів (робіт, послуг) є перерахування суми податку на додану вартість до бюджету. Фактично при цьому сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

г) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права,

виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери, корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону та інших видів професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

- надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

- обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород; постачання негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України, крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких є продажна вартість;

- надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових

установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства. Перелік послуг з розрахунково-касового обслуговування визначається Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

- виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

- реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб;

- постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти;

- надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва (в тому числі за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва), за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до законодавства;

- ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент **150 євро**;

- ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент **150 євро**, у несупроводжуваному багажі;

- ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти *податкову накладну* в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних

у встановлений ПКУ термін.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити:

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата складання податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавця товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця). У разі постачання/придбання філією (структурним підрозділом) товарів/послуг, яка фактично є від імені головного підприємства – платника податку стороною договору, у податковій накладній, крім податкового номера платника податку додатково зазначається числовий номер такої філії (структурного підрозділу);

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покуця (отримувача) товарів/послуг;

е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

є) ціна постачання без урахування податку;

ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;

і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду;

й) індивідуальний податковий номер.

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи ПКУ та/або міжнародного

договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком.

5.2. Мито як захисний захід інтересів держави в зовнішньоекономічній діяльності

Мито являє собою один з головних видів митних платежів і виступає у формі обов'язкового внеску, що стягується митними органами.

Мито – це вид митного платежу, що стягується з товарів, які перетинають митний кордон держави (ввезених, тих, що вивозять або надходять транзитом). Поряд з чисто фіскальною мито виконує як стимулюючу, так і захисну функцію. Захисна функція мита припускає формування бар'єрів, що перешкоджають проникненню на територію держави товарів, більш конкурентоздатних щодо національних або в яких держава не зацікавлена.

За Кіотською конвенцією «мита» – передбачені митним тарифом митні збори, що застосовуються щодо товарів, які ввозяться на митну територію або вивозяться з неї.

Мито слід відрізнити від державного мита – грошової суми, що стягується в судових і арбітражних органах, нотаріальних конторах, органах МЗС, МВС, міських, сільських, селищних радах та інших уповноважених на те органах за вчиненням ними дій з об'єктами нерухомого майна і видачу документів, що мають юридичне значення.

Стимулююча функція формує передумови інтересу до збільшення експорту. Економічно розвинуті країни орієнтовані, насамперед, на регулювання імпорتنих надходжень. Експорт товарів, зроблених у країні, не обмежується, оскільки подібні процеси сприяють розвитку економіки.

Мито має багато спільних рис з непрямими податками і, насамперед, з акцизним збором:

- як і акциз, сплачується в остаточному підсумку за рахунок споживача;
- збільшує ціну товару на стадії формування ціни реалізації;
- контроль за правильністю сплати як акцизу, так і мита здійснюють податкові органи (у широкому розумінні слова).

Диференціювати види мита можна за кількома критеріями.

Наприклад, за характером спрямованості переміщуваних товарів, об'єктів розрізняють мито:

- а) ввізне;
- б) вивізне;
- в) транзитне.

Платниками мита є особи, що ввозять (вивозять) або переміщують товари через митний кордон держави. Специфікою платника є те, що ним може бути як власник товару, так і уповноважена особа (декларант). На відміну від податкового регулювання, тут можлива передача обов'язку зі сплати митних платежів іншій особі, що не має відношення до товару.

При характеристиці платника мито поділяють на таке, що сплачується:

- а) юридичними особами;
- б) фізичними особами. У цьому випадку значно відрізняються ставки мита залежно від мети використання ввезеного товару: для особистого користування (ставки порівняно невеликі) або виробничого (рівень ставок вище).

Об'єкт мита являє собою митну вартість переміщуваних товарів, щодо яких нараховується мито. *Митна вартість* перераховується у національній валюті за курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

Ставки мита єдині на всій території. Застосовуються ставки:

а) **адвалерні** – ставки, що встановлюються у відсотках до митної вартості оподатковуваних товарів;

б) **специфічні** – ставки, що нараховуються у встановленому розмірі на одиницю виміру ввезеного товару (кілограм, метр тощо). Ця ставка припускає специфічну характеристику товару, тоді як попередня припускає знеособлений предмет обкладання;

в) **комбіновані** (змішані) – ставки, що поєднують взаємодію обох видів митного обкладання при нарахуванні мита. Змішане мито використовують як доповнення до специфічних або у випадку їх недостатньої ефективності.

г) **сезонні** – ставки, за допомогою яких можливо оперативне реагування на ввезення і вивезення на територію держави сезонних товарів. Як правило, термін їх введення не може перевищувати шести місяців;

г) **особливі** – являють собою ставки, що реалізують захисні функції мита:

- **антидемпінгові** – ставки, що являють собою певну надбавку до звичайного імпортного мита. Застосовуються при ввезенні на територію держави товарів за цінами більш низьким (демпінговими, непридатними), чим їх ціна в країні, що вивозить, і тому загрожують підірвати основи виробництва країни-імпортера. За допомогою антидемпінгового мита ціни імпортованих товарів піднімаються до рівня, на якому з ними можуть конкурувати вітчизняні.

- **спеціальні** – ставки мита, що захищають митну територію від ввезення товарів, що загрожують вітчизняним виробникам (аналогічних або безпосередньо конкуруючих). Іноді спеціальні мита використовують як відповідний захід щодо дій інших держав, що загрожують інтересам вітчизняних виробників;

- **компенсаційні** – ставки мита, що застосовуються до ввезених товарів, щодо яких використовувався механізм субсидій, що відповідно знизило їх ціну, і це загрожує вітчизняному виробництву.

Територія України, зайнята сушею, територіальне море, внутрішні води і повітряний простір, а також території вільних митних зон, штучні острови, установки і споруди, створені у виключній (морській) економічній зоні України, на які поширюється виключна юрисдикція України, становлять митну територію України.

Платниками мита є:

1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених ПКУ;

2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з ПКУ, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

6) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно до ПКУ.

Об'єктами оподаткування митом є:

1) товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до МКУ

3) товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до МКУ.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених цим Кодексом та законами України.

Механізм застосування пільг при сплаті мита включає:

1. Звільнення від сплати мита визначених категорій платників.
2. Зменшення ставок мита.
3. Повернення раніше сплачених сум мита.
4. Звільнення від мита певних предметів.

В Україні оподатковувані товари зосереджено в товарній класифікаційній схемі, заснованій на Гармонізованій системі опису і кодування товарів. Усі товари, що підлягають митному оформленню, зосереджено в 21 розділі, 97 главах, 1241 товарній групі, 5019 товарних позиціях. Кожен товар має чотиризначний цифровий код, де два перших знаки означають товарну групу, два інших - товарну позицію.

В основі обчислення мита лежить митна вартість товару і транспортного засобу.

Митну вартість визначають кількома методами:

1. Метод оцінки за ціною угоди з ввезеними товарами – митну вартість визначають як ціну угоди, фактично сплачену або таку, що підлягає сплаті, за ввезений товар на момент перетинання

їм митного кордону.

2. *Метод оцінки за ціною угоди з ідентичними товарами* (використовується за неможливістю використання першого) – митна вартість визначається як ціна угоди з ідентичними товарами. Ідентичність припускає подібність за основними характеристиками (виробник, країна виготовлення, якість, знос).

3. *Метод оцінки за ціною угоди з однорідними товарами* – нагадує механізм попереднього методу. При цьому однорідні товари не обов'язково однакові у всіх відношеннях, але мають подібні характеристики.

4. *Метод оцінки на основі визначення вартості* – митна вартість визначається як ціна за продаж ідентичних або однорідних товарів на внутрішньому ринку за винятком сум імпорتنих митних платежів, комісійних винагород, витрат на транспортування тощо.

5. *Метод оцінки на основі додавання вартості* – митна вартість визначається як сума загальних витрат, характерних для продажу ідентичних або однорідних товарів.

6. *Резервний метод* – використовують за неможливістю застосувати попередні методи. Ціну угоди визначають з урахуванням світової практики і на основі чинного законодавства. Рішення про використання цього методу приймають митні органи.

Мито сплачується безпосередньо митному органу одночасно з прийняттям митної декларації або до її прийняття. Мито зараховується до державного бюджету, а митні органи здійснюють контроль за правильністю його нарахування і збору. Механізм внесення мита припускає певні *гарантії* (форми забезпечення внесення платежів):

- застава товарів;
- гарантії фінансово-кредитних установ;
- гарантії третіх осіб;
- внесення належних сум на депозит.

Державне мито за своєю суттю є не винятково податковим платежем, а скоріше судовим або цивільним більш детально воно регулюється не тільки податковим законодавством, але й цивільним, процесуальним, господарсько-процесуальним.

Державне мито являє собою плату, що стягують за здійснення юридично значущих дій в інтересах юридичних і фізичних осіб уповноважені на це компетентні органи і видають відповідні документи, що мають правове значення.

Отже, **державне мито** – це плата за дії (послуги) уповноважених органів, що стягується з метою покриття витрат, які виникають у зв'язку з цим. Головна особливість державного мита – його індивідуальна відплатність. Сплачуючи державне мито, платник переслідує певні інтереси, пов'язані зі здійсненням на його користь дій публічно-правового характеру. З іншого боку, метою стягування державного мита є покриття витрат державного або іншого органу, у зв'язку з його діяльністю.

Особливості застосування механізму державного мита в Україні регулюються Декретом Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. «Про державне мито». *Платниками державного мита* на території України є фізичні та юридичні особи за здійснення в їх інтересах дій та видачу документів уповноваженими на те органами.

Державне мито стягується:

1) із позовних заяв, заяв з переддоговірних спорів, заяв (скарг) у справах окремого провадження і скарг на рішення, прийняті щодо релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили, а також за видачу судами копій документів;

2) із позовних заяв і заяв кредиторів у справах про банкрутство, що подаються до господарських судів, та заяв про перевірку рішень, ухвал, постанов у порядку нагляду, а також про їх перегляд за нововиявленими обставинами;

3) за здійснення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

4) за реєстрацію актів громадянського стану, а також видачу громадянам повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадянського стану і свідоцтв у зв'язку зі зміною, доповненням і поновленням записів актів громадянського стану;

5) за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії і за внесення змін до цих документів; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян або документів, що їх замінюють; за видачу або продовження посвідчень на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина або документа, що його замінює, на право виїзду з України та в'їзду в Україну, а також з заяв про прийняття до громадянства України і про вихід з

громадянства України;

б) за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка); за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон; за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон або продовження строку його дії;

7) за прописку громадян або реєстрацію місця проживання;

8) за видачу дозволів на право полювання та рибальства;

9) за операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик, та з видачі приватизаційних паперів;

10) за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

11) за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

12) за дії, що пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтриманням їх чинності;

13) за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи.

Перелік ставок державного мита досить великий, оскільки встановлюється щодо конкретних видів об'єктів оподаткування.

Державне мито сплачується *за місцем розгляду й оформлення документів* і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, стягнутого з позовних заяв, що їх подано до господарського суду, із заяв про перевірку рішень, ухвал та постанов господарських судів у порядку нагляду, а також за дії, пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин, підтримкою їх дії та за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи, що зараховується до Державного бюджету України. Державне мито з позовних заяв і заяв кредиторів по справах про банкрутство, що надходять з інших держав і розглядаються відповідними органами України, зараховується до Державного бюджету України. Підтвердити факт надходження і зарахування, у випадку такої необхідності, державного мита до відповідного бюджету може тільки орган, на рахунок якого воно надійшло, незалежно від того, де зберігаються платіжні документи,

тобто територіальний орган державного казначейства.

Сплата державного мита може здійснюватися у кількох формах:

1. Готівкою:
- безпосередньо в національній валюті;
- в іноземній валюті в перерахунку за курсом Національного банку України;

2. У безготівковому порядку (перерахуванням через відділення банків сум мита з рахунків платників);

3. Митними марками.

З позовів, що подають до суду або господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. Якщо розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

5.3. Акцизний податок

Принципові моменти, які відрізняють Акцизний податок від податку на додану вартість.

1. Акцизним податком в Україні обкладаються тільки товари (продукція), а податком на додану вартість - операції з продажу як товарів, так і робіт, послуг незалежно від того, який характер вони мають, - виробничий або невиробничий.

2. Акцизним податком обкладається порівняно невелика група підакцизних товарів; податком на додану вартість - всі, за невеликим винятком, товари.

3. Ставки Акцизного податку численні і залежать від групи товарів. Він нараховується і сплачується тільки один раз; податок на додану вартість передбачає дві ставки: 20 відсотків і нульову та сплачується багаторазово, на кожному етапі виробництва і продажу товару.

4. Споживачами підакцизних товарів, як правило, є більш вузькі верстви населення, тоді як податок на додану вартість має універсальний характер і справляється фактично з усіх споживачів.

5. Акцизний податок справляється один раз при первісній

реалізації виробленої підакцизної продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України. Цим Акцизний податок відрізняється від податку на додану вартість, який являє собою складний багатоступеневий податок.

Механізм Акцизного податку закріплено в Податковому кодексі.

Платниками податку є:

1. Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

2. Особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

3. Фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

4. Особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

5. Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством.

6. Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

7. Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

8. Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

9. Особа – суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі, яка

здійснює реалізацію підакцизних товарів.

10. Оптовий постачальник електричної енергії.

11. Особа – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок.

12. Особа, яка реалізує пальне.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку.

Реєстрація в органах державної податкової служби як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати органу державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку органами державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність.

Об'єктами оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

- реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазайними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до

кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

- операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів. *(під міжбанківським ринком деривативів розуміється сукупність відносин у сфері торгівлі деривативами між банками, між банками та їхніми клієнтами (у тому числі банками-нерезидентами), між банками і Національним банком України, а також Національним банком України і його клієнтами (англ. derivative) – фінансовий контракт, або фінансовий інструмент, цінність якого походить з ціни чогось іншого (основи). Основою такого фінансового інструменту можуть бути активи (наприклад, сировинні матеріали, акції, житлові застави, нерухоме майно,*

У разі обчислення податку із застосуванням адвалерних ставок базою оподаткування є:

а) вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;

б) вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення.

Митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України.

Отже, **акцизний податок** – це непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції). Статтею 215 Податкового кодексу України визначено наступний перелік підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);

- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- тютюнова сировина, тютюнові відходи;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Ставки акцизного податку, визначені в Податковому кодексі України, не є постійними, а щорічно переглядаються. Передбачається щорічне внесення Кабінетом Міністрів України до 1 червня до Верховної Ради України проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо абсолютних ставок оподаткування акцизним податком з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислових товарів.

Контрольні питання

1. Порядок реєстрації платників податку на додану вартість.
2. Особливості застосування нульової ставки податку на додану вартість.
3. Порядок сплати акцизного збору.
4. Органи, що контролюють сплату державного мита.
5. Поняття та правова природа акцизного збору.
6. Порядок нарахування та сплати акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI.URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495– VI.URL:

<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

3. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 № 7–93. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/7-93>

4. Про затвердження положень Про державну податкову службу України та державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#>

5. Про забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків: Закон України від 08.09.2005 № 2866-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-15>

6. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 № 5207-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17>

Додаткова література

1. Куриленко В.П. «Роль непрямих податків у забезпеченні ефективної політики держави». Електронна версія: URL: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/149.pdf>

2. Місцеві фінанси: навчальний посібник. Колектив кафедри фінансів. Чернівці: Видавництво «Рута». 2017. 238 с.

3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

4. Роль В.Ф., Сергієнко В.В. Фінансове право: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 392 с.

5. Дяків Т. Фінансове право: навчальний посібник для підготовки до іспитів. Х.: Право, 2019. 160 с.

6. Банківська безпека: навч. посіб. / М.Г. Марич, М.П. Федішин, Д.Д. Полагнин. Кам'янець-Подільський: Аксіома, 2018. 197 с. URL: <https://drive.google.com/open?id=1CpOnbNOLJlWlRxEseboRVnOQQjZXOHmZ>

7. Страхування: від теорії до практики: навч. посіб. / Л.В. Русул, М.П. Федішин, Н.А. Лаврук. Кам'янець-Подільський: Аксіома, 2018. 288 с. URL: https://drive.google.com/open?id=1-LL_vdRPYCbdpJq2qKh5EDXD8Lom-BI

8. Жаворонок А.В., Федішин М.П., Ковальчук Н.О., Полагнин Д.Д. Історія фінансової науки: навч. посібник. Чернівці: ЧНТУ, 2019. 210 с. URL: https://drive.google.com/open?id=10G0q_v1RYoVaP-F-25EDwEx7a1ZQcBT7

9. Ляшенко А.Х., Корбутяк А.Г., Сокровольська Н.Я. Оцінка вартості підприємства: навчальний посібник Чернівці: ЧНУ ім. Ю. Федьковича, 180 с. URL: https://drive.google.com/open?id=172hn98ohMp_0aMxSDYN9XGzWeTyiL8k7

10. Ковальчук Н.О., Юрій Е.О. Корпоративні фінанси: навч. посіб. / Чернівці: Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича, 2019. 440 с. URL: <https://drive.google.com/open?id=1vhFtP36ytt->

H2ixaONe6ZNDifsc6vnra

11. Сокровольська Н.Я., Корбутяк А.Г., Юрій Е.О., Гаватюк Л.С. Фінанси територіальних громад: навч. посіб. Чернівці: Рута, 2019. 200 с. URL: https://drive.google.com/file/d/1hTzB4fH9I9lBqo_PHTFhJxxvxa6DM7K0/view

12. Федішин М.П., Марич М.Г., Жаворонок А.В., Попова Л.В., Абрамова А.С. Грошово-кредитні системи зарубіжних країн: навч. посіб. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Ю. Федьковича. 2019. 300 с. URL: <https://drive.google.com/file/d/1Xi1DQNTzyJFTcvWEI2YsTc43BY4Crfla/view>

13. Головашевич О.О., Дмитрик О.О., Кучерявенко М.П. Фінансове право: посіб. для підгот. до іспитів. Х.: Право, 2017. 228 с.

14. Лісовська Ю., Лісовський П. Сучасне фінансове право: підручник. Кондор, 2018. 224 с.

15. Проць І.М. Поняття державного аудиту (контролю) в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. Ужгород. 2019. № 6. С. 295-298.

16. Проць І.М., Ярема О.Г. Основоположні принципи Антикорупційної Стратегії України. *Актуальні питання державотворення правотворення та правозастосування: матеріали наукового семінару*, м. Дніпро, 10.12.2019 р. ДДУВСУ, 2020. С. 75-77.

Розділ 6

ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

6.1. Принципи системи місцевого оподаткування

Становлення та розвиток місцевого самоврядування у формах, що відповідають загальнодемократичним стандартам і принципам, визнаним у цивілізованому світі, – одна з найбільш актуальних проблем. Наскільки буде розвинене місцеве самоврядування, у тому числі й у фінансово-економічному плані, настільки буде сильною державність України. Від цього специфічного рівня влади залежить успіх усіх реформ у країні, стабільність у суспільстві, майбутнє держави. Становище місцевого самоврядування у системі державності та громадянського суспільства вимагає від держави законодавчих гарантій і закріплення обов'язків органів державної влади забезпечити належні умови розвитку, що, своєю чергою, передбачає право органів місцевого самоврядування на достатні власні фінансові ресурси. Наявність гідного фінансового забезпечення є важливим практичним здійсненням конституційних гарантій самостійності та незалежності публічно-правових утворень, у тому числі місцевих.

Місцеві податки і збори мають не тільки загальнодержавне значення, вони отримали європейське визнання. Тим часом у сфері місцевого оподаткування і його правового регулювання накопичилось значне коло найбільш загальних проблем, лише шляхом розв'язання яких можна досягти його розвитку в Україні. В економічній літературі дається оцінка стану місцевих бюджетів України як такого, якому властива «мізерність власних доходних джерел, майже повна залежність від державного бюджету, непрозорість і фаворитизм у наданні фінансової допомоги з центру, відсутність стимулів у додатковому одержанні доходів і економічному витрачанні бюджетних коштів», і в зв'язку з цим робиться висновок про те, що це «суперечить винятковій ролі місцевих бюджетів в

економічній системі держави, унеможливує виконання покладених на них складних завдань».

При всій різкості цієї оцінки доводиться визнати, що місцеві податки і збори в Україні в їх нинішньому вигляді просто не виконують тієї функції, яка на них була покладена згідно із задумом законодавця на момент прийняття основних нормативних актів, що регулюють місцеві податки і збори, за якими вони повинні бути спрямовані на зміцнення бюджетів місцевого самоврядування. На нині місцеві податки і збори в Україні складають не більше 2–3 відсотків від загального обсягу всіх доходів місцевих бюджетів, що змушує порушити питання не про вдосконалення кожного з них (деякі з них практично не мають резервів розвитку, а про радикальне перетворення всієї системи місцевого оподаткування. Місцеві податки і збори є невід’ємною частиною податкової системи держави, Тому особливу увагу при здійсненні податкової реформи приділяють правовому регулюванню місцевого оподаткування, що є одним з основних фінансових джерел формування бюджетів місцевого самоврядування.

Існування місцевих податків і зборів відповідає в першу чергу інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах.

Доходи органів місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) складаються з таких видів.

1. Податки і збори, сформовані й закріплені на державному рівні:

а) податки, встановлення і справляння яких здійснюється виключно на державному рівні, а кошти яких цілком надходять до місцевих бюджетів (податок на землю, прибутковий податок);

б) податки, сформовані як відрахування від загальнодержавних податків (частка ПДВ, частка податку на прибуток, частина акцизного збору), і які регулюються також тільки на державному рівні.

2. Податки і збори, що закріплюються на державному рівні, а сформовані на місцях органами самоврядування – власне місцеві

податки і збори (ринковий збір, податок на рекламу, готельний збір, тощо).

3. Місцеві неподаткові доходи, що також поповнюють доходи місцевих бюджетів і відображають фіскальну функцію (пені, ліцензійні збори).

Правове регулювання місцевих податків і зборів має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: на загальнодержавному і місцевому. По-перше, держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, коло платників, об'єкти оподаткування, граничні розміри ставок, тобто встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків і зборів на відповідній території. По-друге, місцеві органи влади, реалізують надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізми справляння окремо кожного з податків і зборів, а також уводять їх у дію. Таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску згори (держави). Таким чином, місцеві податки і збори – це обов'язкові платежі, що встановлюються державою, регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування і надходять до місцевих бюджетів.

При законодавчому регулюванні системи місцевих податків і зборів слід враховувати низку факторів:

1) закріплення за місцевими бюджетами таких доходних джерел, що забезпечували б стабільне надходження доходів і фінансування власних повноважень місцевих органів;

2) сполучення інтересів держави і місцевого самоврядування, при обмеженні необґрунтованого впливу державної влади на місцеве оподаткування;

3) доцільність та обґрунтованість введення місцевих податків і зборів на відповідній території;

4) домірність сум коштів, що надходять до бюджетів від таких податків і зборів з витратами по їхньому справлянню тощо.

У даний час основою законодавства про місцеві податки і збори є Конституція України, якою закріплюються вихідні положення щодо регулювання місцевого оподаткування, а саме у п. 1 ст. 143 закріплено право територіальних громад безпосередньо через органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону та Податковий кодекс України.

Місцеві податки запроваджуються з метою залучення коштів до місцевих бюджетів і витрачаються на фінансування об'єктів соціально-культурного розвитку території (шкіл, лікарень, дитячих садків тощо), підпорядкованих місцевій Раді, заходів по соціальному захисту населення, фінансування правоохоронних органів, органів місцевого самоврядування. Чинним законодавством передбачено вичерпний перелік місцевих податків, які можуть запроваджуватись органами місцевого самоврядування на їх території.

Місцеві податки і збори, механізм справляння та порядок їх сплати визначається органами місцевого самоврядування в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України.

Система оподаткування базується на таких принципах:

- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності з допомогою введення пільг щодо оподаткування прибутку, спрямованого на розвиток виробництва;
- обов'язковості через впровадження норм щодо сплати податків і зборів та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- рівнозначності і пропорційності у справлянні податків з юридичних осіб через вилучення певної частки від одержаного прибутку, сплата рівних податків при однакових розмірах прибутку, пропорційно більших податків – з більших прибутків;
- рівності як недопущення проявів податкової дискримінації, застосування однакового підходу до всіх суб'єктів господарювання;
- соціальної справедливості, тобто забезпечення підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі доходи;
- стабільності шляхом забезпечення незмінності податків, зборів, їх ставок, пільг протягом бюджетного року;
- економічної обґрунтованості рівня податків і обов'язкових зборів з врахуванням показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей держави, необхідності досягнення збалансованості витрат і доходів бюджету;
- рівномірності сплати через встановлення таких строків сплати податків і зборів, які б забезпечили своєчасне надходження коштів до бюджету і фінансування запланованих потреб;
- компетенції, тобто встановлення і скасування податків і

зборів, податкових пільг їхнім платникам повинно здійснюватися відповідно до розмежування повноважень між Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними та міськими радами;

- єдиного підходу в розробці податкових законів з чітким визначенням платника податку і збору, податкового періоду, ставок, строків та порядку сплати, підстав для надання пільг;

- доступності, тобто забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів.

Податки і обов'язкові збори мають двояке призначення. З одного боку, вони виконують фінансову функцію, тобто є головним джерелом доходів бюджетів. З другого боку, їм притаманна і економічна функція, оскільки податки впливають на процес суспільного відтворення і визначають його темпи, інвестиційні можливості підприємств, платоспроможний попит населення.

Стаття 7 ПКУ. Загальні засади встановлення податків і зборів

7.1. Під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- 7.1.1. платники податку;
- 7.1.2. об'єкт оподаткування;
- 7.1.3. база оподаткування;
- 7.1.4. ставка податку;
- 7.1.5. порядок обчислення податку;
- 7.1.6. податковий період;
- 7.1.7. строк та порядок сплати податку;
- 7.1.8. строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

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

Стаття 9 ПКУ Загальнодержавні податки та збори

9.1. До загальнодержавних податків належать:

- 9.1.1. податок на прибуток підприємств;
- 9.1.2. податок на доходи фізичних осіб;
- 9.1.3. податок на додану вартість;
- 9.1.4. акцизний податок;
- 9.1.5. екологічний податок;
- 9.1.6. рентна плата;
- 9.1.7. мито.

10.1. До місцевих податків належать:

10.1.1. податок на майно;

10.1.2. єдиний податок.

10.2. До місцевих зборів належать:

10.2.1. збір за місця для паркування транспортних засобів;

10.2.2. туристичний збір.

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

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

Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПКУ порядку,

Податковий борг – податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (господарським судом), але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

У платника податків виникає податковий борг у випадку, коли протягом 10 календарних днів після отримання податкового повідомлення-рішення не була розпочата процедура оскарження такого рішення.

Основні завдання та функції Департаменту по роботі з податковим боргом:

- погашення заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких віднесено до компетенції ДПС;

- погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- застосування до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;

- забезпечення стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за

кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами з бюджету;

- надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

- відстрочення, розстрочення та реструктуризація грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску;

- прийняття рішень про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки, повідомлення Мінфіну про прийняті рішення та здійснення їх погодження з Мінфіном у випадках та порядку, визначених законодавством;

- списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

- застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банку;

- виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазайним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави.

Як свідчить податкова практика, в Україні спостерігається тенденція зростання і підвищення суспільної небезпеки податкових злочинів, що обумовлює актуальність проблеми боротьби з ними. Ймовірність виявлення порушень податкового законодавства залежить від багатьох факторів, серед яких найважливішими, є величина ресурсів, вкладених у контролюючі органи, та зусиль, що забезпечують виконання податкових завдань самими платниками податків. Проблема своєчасного надходження коштів до бюджету актуалізує для податкових органів завдання щодо більш ефективного забезпечення виконання платниками податків грошових зобов'язань перед державою та, відповідно, скорочення їх податкового боргу.

Негативний вплив податкової заборгованості платників податків на стабільність податкової системи й результативність її розбудови підтверджує нагальність і доцільність пізнання питань ефективного управління податковим боргом та зумовлює

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

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

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

В основі визначення податкового боргу закладено такі постулати:

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

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

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

Як соціально-економічне явище, податкова заборгованість платників податків розглядається у тісному взаємозв'язку із економічною ситуацією в державі. Виникнення податкового боргу залежить від багатьох чинників як внутрішнього, так і зовнішнього походження, зокрема, заборгованість не може існувати окремо від процесів, пов'язаних з дотриманням законодавства, що регулює бюджетні відносини.

В онові планових завдань, що ставляться перед органами ДПС щодо забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження податкових платежів до дохідної частини бюджетів усіх рівнів, закладено показники, передбачені відповідними законами про Державний бюджет України. Слід враховувати, що значні обсяги обігу грошових коштів перебувають у тіньовому секторі економіки. Згідно з даними соціологічних опитувань, до 40% молоді у великих містах і прикордонних регіонах працює в тіньовому секторі. Приблизно для 2,5 млн. громадян нашої країни тіньова економіка є основним джерелом прибутків. За оцінюванням Національного банку України, поза офіційною сферою грошового

обігу перебуває більш ніж 15 млрд. дол., що обслуговують потреби тіньового сектора, який за показниками надходжень коштів (до 50% ВВП) можна зрівнювати з офіційною економікою.

Як суспільне явище податковий борг має доволі складний характер.

До основних причин його виникнення відносять:

- значний спад виробництва та зростання цін на сировину і матеріали;

- відсутність ринків збуту продукції;

- проведення бартерних операцій;

- неплатоспроможність покупців, що тягне за собою несвочасне поступлення коштів на банківські рахунки та збільшення дебіторської заборгованості;

- відсутність обігових коштів;

- форс-мажорні та непередбачувані обставини;

- надмірна кредиторська заборгованість;

- невиконання умов договорів, контрактів партнерами;

- донарахування сум податків за результатами документальних перевірок підприємств в яких відсутні обігові кошти та майно.

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

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

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

Основними ознаками, які характеризують податковий борг є

такі:

- податковий борг – це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок не виконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період;
- податковий борг – це результат діяльності юридичних та фізичних осіб, внаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України;
- податковий борг – це систематичне чи одноразове не виконання зобов'язань платниками податків перед державою зі сплати податків і зборів.

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

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

6.2. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Податок на майно складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю.

Стаття 266 ПКУ. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:

а) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває 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;

в) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває 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, в тому числі його частка.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

д) об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються

суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

є) будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до класу «Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства» (код 1271) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;

з) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

и) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

і) будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

ї) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом **30** календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

й) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення,

центрів з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

к) об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та параолімпійської підготовки. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

л) об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Пільги із сплати податку

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

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на **60 кв.**

метрів;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на **120** кв. метрів;

в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на **180** кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування.

Органи місцевого самоврядування до **25 грудня року**, що передусє звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості інформацію щодо ставок та наданих пільг юридичним та/або фізичним особам зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що *не перевищує 1,5 відсотка*

розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

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

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи із загальної площі кожного з об'єктів нежитлової нерухомості та відповідної ставки податку.

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

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Контролюючі органи за місцем проживання (реєстрації) платників податку в десятиденний строк інформують відповідні контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості про надіслані (вручені) платнику податку податкові повідомлення-рішення про сплату податку у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

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 місцем проживання (реєстрації) для проведення звірки даних щодо:

- об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності платника податку;
- розміру загальної площі об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку;
- права на користування пільгою із сплати податку;
- розміру ставки податку;
- нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів, зокрема документів на право власності, контролюючий орган за місцем проживання (реєстрації) платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щокварталу *у 15-денний строк* після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем розташування такого об'єкта нерухомого майна станом на перше число відповідного кварталу в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Податок сплачується 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 або рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за квитанцією про прийняття податків.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується:

- а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу

до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

6.3. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та проводять 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 забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення збору.

Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організовувати та проводити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, контролюючому органу в порядку, встановленому ПКУ.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, 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, передбачених статтею 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні».

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, 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.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Паркування – розміщення транспортного засобу на майданчику для паркування.

Місце для паркування – місце стоянки одного транспортного засобу на майданчику для паркування, позначене дорожньою розміткою відповідно до Правил дорожнього руху.

Паркувальний автомат – технічний пристрій, призначений для сплати вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування з використанням платіжних карток та готівкою.

Відведені майданчики для паркування – майданчики для паркування, розміщені в межах проїзної частини вулиці або дороги та обладнані відповідно до вимог Правил паркування транспортних засобів і Правил дорожнього руху;

Документ про оплату вартості послуг з користування майданчиком для платного паркування – паркувальний талон або фіскальний чек, які посвідчують сплату вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування;

Платіжний пристрій – технічний пристрій (банківський автомат, платіжний термінал, програмно-технічний комплекс самообслуговування тощо), який дає змогу користувачеві здійснити операції з ініціювання переказу коштів, а також виконати інші операції згідно з функціональними можливостями такого пристрою;

Система контролю оплати вартості послуг з паркування (далі – *автоматизована система*) – програмно-технічний комплекс, який надає можливість в режимі реального часу (он-лайн) контролювати оплату послуг з користування майданчиками для платного паркування;

Спеціально обладнані майданчики для паркування – майданчики для паркування, розміщені поза межами проїзної частини вулиці або дороги та обладнані відповідно до вимог Правил паркування транспортних засобів і Правил дорожнього руху.

Паркування може бути платним або безоплатним відповідно до рішення органу місцевого самоврядування або оператора (юридична особа або фізична особа – підприємець, яка організовує та провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для паркування, здійснює їх утримання, облаштування та обладнання, надає послуги з користування такими майданчиками, забезпечує відповідно до Податкового кодексу України сплату збору за місця для паркування транспортних

засобів).

Відповідно до Порядку надання пільг водіям з інвалідністю, водіям, які перевозять осіб з інвалідністю, у тому числі транспортними засобами, що належать громадським організаціям осіб з інвалідністю, підприємствам, установам, організаціям, які провадять діяльність у сфері соціального захисту населення, на безоплатне паркування і зберігання транспортних засобів (далі - Порядок надання пільг), право на безоплатне паркування і зберігання транспортних засобів надається:

- водіям з інвалідністю, водіям, які перевозять осіб з інвалідністю (далі – водії);
- громадським організаціям осіб з інвалідністю, підприємствам, установам, організаціям, які провадять діяльність у сфері соціального захисту населення, що є власниками транспортних засобів і перевозять осіб з інвалідністю (далі – організації).

Не мають права на безоплатне зберігання транспортних засобів згідно з цим Порядком надання пільг вищевказані фізичні та юридичні особи, що є власниками гаражів, розташованих на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці, де зареєстровані такі особи.

Документом, що посвідчує право на безоплатне паркування транспортного засобу, є пенсійне посвідчення або посвідчення отримувача державної соціальної допомоги, що виплачується замість пенсії, або посвідчення особи, яка одержує державну соціальну допомогу відповідно до Закону України «Про державну соціальну допомогу особам з інвалідністю з дитинства та дітям з інвалідністю», або довідка для отримання пільг особами з інвалідністю, які не мають права на пенсію чи соціальну допомогу, в яких міститься запис про інвалідність. (пункт 4 Порядку надання пільг).

Безоплатне паркування здійснюється шляхом розташування транспортного засобу на місці для безоплатного паркування з урахуванням дорожніх знаків та дорожньої розмітки, а також з дотриманням Правил паркування транспортних засобів і Правил дорожнього руху. При цьому в лівому нижньому куті лобового скла транспортного засобу розміщується розпізнавальний знак «Водій з інвалідністю».

Оплата вартості послуг з користування майданчиками для

платного паркування, на яких не запроваджено автоматизовану систему, здійснюється у безготівковій формі за такими способами:

- придбання паркувального талона з визначеною тривалістю паркування;
- за допомогою засобів мобільного зв'язку;
- через паркувальний автомат або платіжний пристрій з введенням реєстраційного номера транспортного засобу;
- через автоматичний в'їзний та виїзний термінали.

Факт оплати вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування підтверджується відповідним документом із зазначенням в ньому реєстраційного номера транспортного засобу, що розміщується під лобовим склом транспортного засобу, за винятком випадків оплати вартості послуг за допомогою засобів мобільного зв'язку, коли факт такої оплати підтверджується захищеною комп'ютеризованою системою, або випадків паркування на майданчиках, обладнаних автоматичними в'їзними та виїзними терміналами, на яких оплата (перевірка оплати) здійснюється під час виїзду з такого майданчика.

Паркувальні автомати, платіжні пристрої, за допомогою яких здійснюється оплата вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування, на яких запроваджено автоматизовану систему, повинні бути інтегровані в автоматизовану систему та передбачати наявність технічної можливості введення реєстраційного номера транспортного засобу.

Сплата вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування не здійснюється у разі незабезпечення оператором належного функціонування засобів сплати вартості зазначених послуг відповідно до вимог Правил паркування транспортних засобів щодо обладнання таких майданчиків.

Несплата користувачем вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування тягне за собою відповідальність, передбачену законом.

Під час паркування на майданчику для платного паркування користувач сплачує вартість послуг з користування майданчиками для платного паркування згідно з тарифом, установленим виконавчими органами сільських, селищних, міських рад у порядку і межах, визначених законодавством, з урахуванням переліку основних послуг з утримання майданчиків для платного паркування.

Відповідальність за порушення правил паркування транспортних засобів

Адміністративну відповідальність за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі (за допомогою технічних засобів – приладів контролю за дотриманням правил дорожнього руху з функціями фото-, відеофіксації, які функціонують згідно із законодавством про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах), або за порушення правил зупинки, стоянки, паркування транспортних засобів, зафіксовані в режимі фотозйомки (відеозапису) (за допомогою технічних засобів з функціями запису, зберігання, відтворення і передачі фото-, відеоінформації), несе відповідальна особа – фізична особа або керівник юридичної особи, за якою зареєстровано транспортний засіб, а в разі якщо до Єдиного державного реєстру транспортних засобів внесено відомості про належного користувача відповідного транспортного засобу, – належний користувач транспортного засобу, а якщо в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань відсутні на момент запиту відомості про керівника юридичної особи, за якою зареєстрований транспортний засіб, – особа, яка виконує повноваження керівника такої юридичної особи.

У разі якщо транспортний засіб зареєстровано за межами території України і такий транспортний засіб відповідно до законодавства не підлягає державній реєстрації в Україні, до адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі, або за порушення правил зупинки, стоянки, паркування транспортних засобів, зафіксовані в режимі фотозйомки (відеозапису), притягається особа, яка ввезла такий транспортний засіб на територію України.

Вищезазначена відповідальна особа або особа, яка ввезла транспортний засіб на територію України, звільняється від відповідальності за адміністративні правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі, або за порушення правил зупинки, стоянки, паркування транспортних засобів, зафіксовані в режимі фотозйомки (відеозапису), у випадках, передбачених статтею 279⁻³ Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП).

При накладенні стягнення враховуються характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, крім випадків накладення стягнення за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, у тому числі зафіксовані в автоматичному режимі, безпеки на автомобільному транспорті, зафіксовані за допомогою засобів фото- і кінозйомки, відеозапису, у тому числі в автоматичному режимі, справ про адміністративні правопорушення, передбачені статтею 132⁻² КУпАП, та за порушення правил зупинки, стоянки, паркування транспортних засобів, зафіксовані в режимі фотозйомки (відеозапису). Особливості накладення стягнення при розгляді справ без участі особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі, безпеки на автомобільному транспорті та за порушення правил зупинки, стоянки, паркування транспортних засобів, зафіксовані в режимі фотозйомки (відеозапису), встановлюються статтями 279⁻¹-279⁻⁸ КУпАП.

Штрафи за порушення правил паркування транспортних засобів – стаття 152⁻¹ КУпАП «Порушення правил паркування транспортних засобів та порушення правил обладнання майданчиків для платного паркування транспортних засобів»:

	Ч.	Порушення	Відповідальність
			штраф в 20-ти
1	ч.	Порушення правил паркування транспортних засобів, у тому числі неоплата вартості послуг з користування майданчиком для платного паркування транспортних засобів, на кожен день користування	кратному розмірі від вартості однієї години послуги з користування тим майданчиком для платного паркування транспортних засобів, на якому знаходиться транспортний засіб у момент порушення
			штраф в 30-ти
2	ч.	Паркування транспортних засобів на місцях, призначених для безоплатного паркування транспортних засобів, платного паркування	кратному розмірі від вартості однієї години послуги з користування тим майданчиком для платного паркування

особами, які не мають транспортних засобів, на відповідних пілґ (крім якому знаходиться випадків, визначених транспортний засіб у частиною шостою цієї статті), момент порушення. або на місцях, не призначених для паркування відповідних транспортних засобів

3 ч. Порушення посадовою особою суб'єкта господарювання, який утримує майданчики для паркування транспортних засобів, визначених неоподатковуваних правилами паркування мінімумів доходів транспортних засобів вимог громадян щодо розміщення та функціонування майданчиків для паркування транспортних засобів

4 ч. Необладнання майданчиків для платного паркування транспортних засобів відповідно до вимог, встановлених законодавством штраф на посадових осіб суб'єктів господарювання, які утримують майданчики для платного паркування транспортних засобів, від сорока до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

5 ч. Повторне протягом року вчинення порушення, передбаченого частинами третьою або четвертою цієї статті, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню штраф на посадових осіб суб'єктів господарювання, які утримують майданчики для платного паркування транспортних засобів, від ста двадцяти до ста п'ятдесяти

неоподатковуваних
мінімумів до доходів
громадян

Паркування

- транспортного засобу на
місцях, призначених для
безоплатного паркування
транспортних засобів, якими штраф від
керують водії з інвалідністю шістдесяти до ста
ч. або водії, які перевозять осіб з неоподатковуваних
6 інвалідністю, водієм, який не мінімумів доходів
має документів про наявність громадян
у нього чи в одного з
пасажирів інвалідності (крім
явно виражених ознак
інвалідності),

- Необлаштування на
спеціально обладнаних чи
відведених майданчиках для
паркування транспортних
засобів, у тому числі біля штраф на посадових
житлових будинків (крім осіб суб'єктів
індивідуальних житлових господарювання, які
будинків) та інших будівель, утримують спеціально
ч. на тротуарах (із числа місць обладнані чи відведені
7 для зупинки та стоянки майданчики для
транспортних засобів), місць, паркування транспортних
призначених для паркування засобів, від шістдесяти до
транспортних засобів, якими ста неоподатковуваних
керують водії з інвалідністю мінімумів доходів
або водії, які перевозять осіб з громадян
інвалідністю, чи
облаштування таких місць без
дотримання вимог щодо їх
розміщення

- Паркування штраф від двадцяти
ч. транспортних засобів на до тридцяти
8 місцях, призначених для неоподатковуваних

паркування транспортних мінімумів доходів
засобів, оснащених громадян
електричними двигунами
(одним чи декількома)

6.4. Туристичний збір

Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених ПКУ.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

б) особи які прибули у відрядження або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжувачого);

г) ветерани війни;

г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі

та санаторно-курортні заклади;

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), у розмірі до **0,5** відсотка – для внутрішнього туризму та до **5** відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

Базою справляння збору є загальна кількість діб тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі)

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, 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).

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляння збору може здійснюватися такими податковими агентами:

а) юридичними особами, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб згідно з ПКУ, фізичними особами - підприємцями, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі);

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами, які уповноважуються сільською,

селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Перелік податкових агентів та інформація про них розміщуються та оприлюднюються на офіційному веб-сайті сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Платники збору сплачують суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють збір за ставками, у місцях справляння збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

За один і той самий період перебування платника збору на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, повторне справляння збору, вже сплаченого таким платником збору, не допускається.

Особа здійснює тимчасове розміщення платника збору у місцях проживання (ночівлі), що належать такій особі на праві власності або на праві користування, виключно за наявності у платника збору документа, що підтверджує сплату ним туристичного збору відповідно до ПКУ та рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

У разі дострокового залишення особою, яка сплатила туристичний збір, території адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, сума надмірно сплаченого збору підлягає поверненню такій особі у встановленому ПКУ.

Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням щоквартально, 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 сільської, селищної, міської ради або

ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Податкові агенти, які сплачують збір авансовими внесками, відображають у податковій декларації за звітний (податковий) квартал суми нарахованих щомісячних авансових внесків. При цьому остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується такими податковими агентами у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

6.5. Єдиний податок

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим главою 1. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПКУ, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група – фізичні особи-підприємці, 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 300000 гривень;

2) друга група – фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку 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 1500000 гривень.

3) третя група – фізичні особи - підприємці, 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 5000000 гривень;

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 відсотків;

б) фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «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;

- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Не можуть бути платниками єдиного податку першої –

третьої груп:

а) суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), 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, (без додання спирту) та столових вин);

- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного 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 України «Про страхування»;

- діяльність з управління підприємствами;

- діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

- діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

- діяльність з організації, проведення гострольних заходів.

б) фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту;

в) фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

г) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки,

ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

г) суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;

д) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

е) фізичні та юридичні особи - нерезиденти;

є) платники податків, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

а) суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

б) суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів винограджних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, вин винограджних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 відсотків доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

в) суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового

(звітнього) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Платники єдиного податку першої – третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку, розуміються такі види послуг:

- 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) виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням;
- 8) виготовлення головних уборів за індивідуальним замовленням;
- 9) додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням;
- 10) послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів;
- 11) виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням;
- 12) послуги з ремонту трикотажних виробів;
- 13) виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням;
- 14) послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів;
- 15) виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням;
- 16) послуги з ремонту шкіряних галантерейних та дорожніх виробів;

- 17) виготовлення меблів за індивідуальним замовленням;
- 18) послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів;
- 19) виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням;
- 20) технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;
- 21) послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури;
- 22) послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів;
- 23) послуги з ремонту годинників;
- 24) послуги з ремонту велосипедів;
- 25) послуги з технічного обслуговування і ремонту музичних інструментів;
- 26) виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням;
- 27) послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів;
- 28) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням;
- 29) послуги з ремонту ювелірних виробів;
- 30) прокат речей особистого користування та побутових товарів;
- 31) послуги з виконання фоторобіт;
- 32) послуги з оброблення плівок;
- 33) послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів;
- 34) послуги з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів;
- 35) вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням;
- 36) послуги перукарень;
- 37) ритуальні послуги;
- 38) послуги, пов'язані з сільським та лісовим господарством;
- 39) послуги домашньої прислуги;
- 40) послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням.

Ставки єдиного податку для платників **першої групи** встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого

законом на 1 січня податкового (звітного) року, **другої групи** – у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, **третьої групи** – у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку – у межах до 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму;

2) для другої групи платників єдиного податку – у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

1) 3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПКУ.

2) 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Розміри лімітів для груп платників ЄП не змінювалися, але через зміну розміру мінімальної ЗП в 2023 р. граничні ліміти зросли і з 01.01.2023 р. складають:

- для 1 гр. – 167 мін. заробітних плат (ЗП);
- для 2 гр. – 834 мін. ЗП;
- для платників єдиного податку 3 групи – 1167 мін. ЗП.

Максимальна ставка ЄП з початку 2023 р. складає:

- ФОП I гр. – 268,4 грн (10% від мін. прожиткового мінімуму);
- ФОП II гр. – 1340 грн (20% від розміру мін. ЗП).

Для ФОП 3 групи розмір податку у 2023 році залишився незмінним:

- 5% від отриманого доходу для підприємців-неплатників ПДВ;
- 3% від отриманого доходу для підприємців-платників ПДВ;
- тимчасові 2% для неплатників ПДВ (використовується поки діє воєнний стан).

Мінімальний розмір ставки для сплати ЄСВ становить 1474 грн/міс, а максимальний – 22110 грн/міс.

Виконати перехід між групами платників ЄП можна лише в тому випадку, якщо:

- платником дотримані вимоги, що прописані у податковому кодексі для обраної ним категорії;
- подання заявки до державного органу здійснюється за 15 діб до початку нового кварталу.

Перехід з однієї категорії на іншу допускається у будь-якій варіації, наприклад, з першої на третю або з другої на третю. При цьому перехід можна здійснювати не більше 4 разів протягом року.

Контрольні питання

1. Правове регулювання мита в Україні.
2. Повноваження місцевих рад у сфері місцевого оподаткування.
3. Збір за місця для паркування транспортних засобів.
4. Туристичний збір.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495–VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768–III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Лісовий кодекс України 21.01.1994 № 3852–XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
5. Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95–BP. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80>
6. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 № 1264 – XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>
7. Про судовий збір: Закон України від 8.07.2011 № 3674–VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3674-17>
8. Про державне мито. Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 № 7–93. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/7-93>
9. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2021 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skorochennya-stroku-diyi-obmez-a89>

10. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 2019 р. № 53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2019-%D0%BF#Text>

11. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28 лютого 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.

Додаткова література

1. Ринок фінансових послуг: навчальний посібник / М.В. Дубина, О.М. Грубляк, А.В. Жаворонок, А.С. Абрамова, Д.Г. Савчук, А.О. Вікнянська. Чернівці, 2018. 352 с.

2. Фінансове посередництво: навч. посібник / за заг. ред. доц. Юрія Е.О. Чернівці: Чернівецький нац.ун-т, 2018. 344 с. URL: https://drive.google.com/open?id=1rU_8UqgMhuHuWf4sCyiE6ER8iGPc9CO8

3. Ризик-менеджмент у страхуванні: навч. посіб. / Л.В. Русул. Чернівці, ЧНУ ім. Ю. Федьковича, 2018. 83 с. URL: <https://drive.google.com/open?id=1Oms2FkmLyfh7CgKcXUYtYF58hHmnA7cG>

4. Лаговська О.А., Легенчук С.Ф., Кузь В.І., Кучер С.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. К.: Вид. дім «Кондор», 2018. 418 с. https://drive.google.com/file/d/1lW3hVs4jXcjSpKItHFN1lwX4_OuA

5. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія / за заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ : «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

6. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 61 с.

7. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovye%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

8. Голоядова Т. О., Латковський П. П. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

9. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

10. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с. URL: https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4667/Podatkovaya_sustema_Kuz_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Розділ 7

ЗАХОДИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

7.1. Забезпечення виконання податкового обов'язку: поняття, особливості

Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких слід виділити такі: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; потенційна 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. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права.

Усвідомлення суб'єктом факту існування забезпечувальних заходів додає впевненості у здійсненості його права, захищеності його інтересу. Водночас вже тільки наявність забезпечувальних заходів стимулює осіб, зобов'язаних виконувати свої обов'язки. Таким чином забезпечується суб'єктивне право, захищається інтерес уповноваженої особи.

У податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на виконання конституційного обов'язку платників податків. Вони виступають як додаткові гарантії публічних майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування в частині забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. Разом з тим, забезпечувальні заходи слід розглядати як додаткові (негативні) стимули для платників податків, адже сплата суми податкового боргу дозволяє їм нормалізувати власну фінансово-господарську діяльність.

Названий інститут є стійкою сукупністю взаємопов'язаних

норм, що регулюють суспільні відносини з приводу створення умов для гарантованого стягнення податків і зборів, поповнення збитків від їх неповної або несвоєчасної сплати, а також спонукання платника податків до точного і повного виконання своїх обов'язків зі сплати податків і зборів.

Цей інститут займає проміжне положення між інститутом виконання обов'язків зі сплати податків та зборів та інститутом примусового стягнення податків та зборів. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів є комплексним інститутом законодавства, що включає норми податкового, цивільного та адміністративного законодавства. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів визначається як діяльність, що здійснюється встановленими законом способами та спрямована на створення умов для гарантованого стягнення податків та зборів, запобігання та заповнення збитків від неповної або несвоєчасної сплати, а також на спонукання платника податків до точного та своєчасного виконання обов'язку зі сплати податків та зборів.

Спосіб забезпечення виконання визначається як встановлений законом міра щодо створення умов для гарантованого стягнення податків і зборів, запобігання та поповнення збитків від його несплати, неповної або несвоєчасної сплати, а також спонукання платника податків до точного та повного виконання сплати податків та зборів. Особливості способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів найбільш повно розкриваються при їх класифікації на підставі двох ознак: ознаки ініціатора застосування способу забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів та ознаки можливості вибору платником податків способу забезпечення обов'язку, що розглядається. На підставі пропонованого комбінованого критерію способи поділяються на диспозитивні та імперативні.

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 податкових органів використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права.

7.2. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава, пеня, адміністративний арешт майна

Способи забезпечення податкового обов'язку зі сплати податків і зборів у сукупності становлять лише частину системи забезпечувальних заходів, які використовуються в податковому праві та спрямовані на забезпечення належного рівня податкової дисципліни.

Поряд з ними виконання податкового обов'язку забезпечується також заходами відповідальності за податкові правопорушення, а також заходами адміністративної та кримінальної відповідальності. Але на відміну від відповідальності, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку зі сплати податків не спрямовані на покарання платника податків.

Способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів:

- податкова застава;
- пеня;
- адміністративний арешт майна

Податкова застава. Використання податкової застави у податкових правовідносинах є наслідком певного запозичення способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань. Специфіка податкових правовідносин, зокрема відносин з погашення податкових зобов'язань і податкового боргу, дозволяє стверджувати про наявність спільних рис між ними та відносинами щодо виконання зобов'язань, урегульованих нормами цивільного права.

Спільність способів забезпечення зобов'язань у цивільному праві та способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів полягає в єдності їх сутності та функціонального призначення.

Стосовно способів забезпечення цивільно-правових зобов'язань Є.О. Суханов зазначає, що вони «характеризуються майновим змістом та націленістю на спонукання боржника до виконання свого боргу». Характеризуючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, слід підкреслити владно-майновий зміст цих правовідносин, що зумовлює імперативне забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Податкова застава – один з найефективніших способів забезпечення виконання обов'язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, а це, у свою чергу, негативно впливає на здійснення їм подальшої фінансово-господарської діяльності.

З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПКУ, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися у межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету, та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності.

Підстави виникнення податкової застави:

- несплата у строки, встановлені ПКУ, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;
- несплата у строки, встановлені ПКУ, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу;
- у випадку розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу, - з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань.

Майно, на яке поширюється податкова застава

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених пунктом 89.5 статті 89 ПКУ, а також на інше майно, на яке платник податків набуває прав власності у майбутньому.

У разі якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться

відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків, у порядку, передбаченому статті 89 ПКУ.

Право податкової застави не поширюється на:

- майно, визначене підпунктом 87.3.7 пункту 87.3 статті 87 Кодексу;

- іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю;

- грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю;

- склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків **не перевищує 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**.

Оформлення майна, на яке поширюється податкова заставка

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється **актом опису**. До акту опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг.

Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим відповідно до Порядку застосування податкової застави контролюючими органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16 червня 2016 року № 586.

Відмова платника податків від підписання акту опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на

описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш як двох понять.

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

Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу, що діють до дня складення акту опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акту про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій та скасування заборони на відчуження майна.

Право користування заставленим майном

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

Платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди.

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

У разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває

у податковій заставі, платник податків за згодою контролюючого органу зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою контролюючого органу за умови часткового погашення податкового боргу.

Відсутність у платника податків майна

У разі якщо на момент складення акту опису майно відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі.

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

У разі якщо контролюючий орган приймає рішення про включення майна до акту опису, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 ПКУ. До прийняття відповідного рішення контролюючим органом платник податків не має права відчужувати таке майно.

У разі порушення платником податків зазначених вимог, він несе відповідальність згідно із законом. Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі.

Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою контролюючого органу.

Контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі (наприклад, у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно).

Призначення податкового керуючого

У разі наявності у платника податків податкового боргу керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого. Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою контролюючого органу. Податковий керуючий має права та обов'язки, визначені Кодексом.

Податковий керуючий:

- описує майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу;
- здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених Кодексом;
- одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди контролюючого органу (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою згідно з вимогами Кодексу) вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб.

У разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави, податковий керуючий має право отримувати від такого платника податків документи, що засвідчують право власності на зазначене майно.

У разі якщо платник податків, що має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень такий податковий керуючий складає **акт про перешкоджання** платником податків виконанню таких повноважень.

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

Припинення податкової застави

Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

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

- визнання податкового боргу безнадійним;

- набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;

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

Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з відповідних державних реєстрів є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених підпунктами 93.1.1-93.1.5 пункту 93.1 статті 93 Податкового кодексу.

У разі продажу майна, що перебуває у податковій заставі, відповідно до статті 95 Податкового кодексу таке майно звільняється з податкової застави (із внесенням змін до відповідних державних реєстрів) з дня отримання контролюючим органом підтвердження про надходження коштів до бюджету від такого продажу.

Пеня. Пеня належить до міжгалузевих правових категорій, що використовуються з метою регулювання відносин, обов'язковою ознакою яких є майновий характер. У зобов'язальних відносинах, врегульованих нормами цивільного права, пеня нараховується у зв'язку з порушенням боржником встановленого терміну виконання зобов'язання. У податковому праві поява пені стала закономірним результатом розвитку податкової системи від натурального обкладення до грошового, що зумовило необхідність привнесення у сферу податкових відносин компенсаційних засад, які забезпечують «ціннісний зміст» грошового зобов'язання.

У податковому праві пеня виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція реалізується шляхом покладання додаткових майнових обтяжень на платника податків у разі порушення ним терміну виконання податкового обов'язку. Компенсаційна функція пені зумовлена необхідністю відновлення порушених майнових інтересів держави та органів місцевого

самоврядування у зв'язку з несвоєчасним надходженням грошових коштів до бюджетів та державних цільових фондів.

Особливість компенсаційної функції пені як податково-правової категорії полягає в тому, що вона є джерелом додаткових надходжень публічних грошових фондів. Саме тому в податкових відносинах пеня має двоєдину правову природу: по-перше, вона є способом забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів, а по-друге, є санкцією за порушення терміну сплати податків і зборів.

Нарахування пені розпочинається:

- при нарахуванні контролюючим органом податкового зобов'язання у встановлених ПКУ випадках, не пов'язаних з проведенням перевірки, або при нарахуванні контролюючим органом грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки, - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків такого зобов'язання, визначеного в податковому повідомленні-рішенні згідно із ПКУ;

- при нарахуванні контролюючим органом за результатами перевірки податкового зобов'язання та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, у разі виявлення його заниження - на суму такого заниження, починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

- при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного платником податків або податковим агентом, у тому числі у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податків помилок відповідно до статті 50 ПКУ, - після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання.

- при виявленні контролюючим органом за результатами перевірки заниження податковим агентом податкового зобов'язання при нарахуванні (виплаті) оподатковуваного доходу на користь нерезидентів або інших платників податків та/або несвоєчасної сплати, несплати (неперерахування) податковим агентом утриманих (нарахованих) податків до або під час виплати оподатковуваного доходу на користь нерезидента або іншого платника податків -

починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податковим агентом суми податкового зобов'язання, визначеного ПКУ;

- у випадку несвочасного повернення надміру/помилково сплачених платежів, а також несвочасного відшкодування сум податку на додану вартість – починаючи з першого дня, наступного за останнім днем граничного строку повернення таких коштів;

У разі скасування нарахованого контролюючим органом грошового зобов'язання (його частини) у порядку адміністративного та/або судового оскарження пеня, нарахована на таке грошове зобов'язання (його частину) або на виявлене заниження податкового зобов'язання, скасовується.

Нарахування пені закінчується:

- у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів на відповідний рахунок платника податків та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

- у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань;

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

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

Не вважається порушенням строку перерахування податків, зборів, платежів з вини банку порушення, вчинене внаслідок регулювання Національним банком України економічних нормативів такого банку, що призводить до нестачі вільного залишку коштів на такому кореспондентському рахунку, крім випадків, коли банк повернув платіжні доручення без виконання або платник податків звернувся до банку, що віднесений до категорії неплатоспроможних, та ініціювання сплати коштів не було завершено.

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

При стягненні коштів і майна платників податків - клієнтів

банків, страхувальників страхових організацій або членів інших небанківських фінансових установ, утворених відповідно до закону, контролюючі органи або державні виконавці не мають права звертати стягнення на залишки коштів на кореспондентських рахунках банків, а також на страхові та прирівняні до них резерви банків, страхових організацій або фінансових установ, що сформовані відповідно до законодавства України.

Пеня не нараховується, а нарахована пеня підлягає анулюванню в таких випадках:

а) закінчення 1095 дня, що настає за днем, коли у контролюючого органу відповідно до ПКУ виникло право нарахувати пеню платнику податків;

б) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, що діяла у відповідності до індивідуальної чи узагальнюючої податкової консультації та/або висновку про застосування норми права Верховного Суду;

в) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, визнаних такими у встановленому законом порядку;

г) вчинення діяння (дії чи бездіяльності) з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, установи - учасника платіжної системи, еквайрія;

г) виявлення в роботі електронного кабінету технічної та/або методологічної помилки чи технічного збою і визнання такої помилки/збою технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або підтвердження її існування рішенням суду, якщо порушення були зумовлені виключно технічною та/або методологічною помилкою чи технічним збоєм у роботі електронного кабінету;

д) протягом строку прийняття спадщини – на грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавців.

У разі якщо в межах процедури адміністративного оскарження було прийнято рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені ПКУ, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Стаття 131 ПКУ. Порядок сплати пені

1. Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

2. При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені.

Якщо платник податків не виконує встановленої цим пунктом черговості платежів або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), контролюючий орган самостійно здійснює такий розподіл такої суми у порядку, визначеному цим пунктом.

3. Суми пені зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки.

4. Нараховані суми пені на користь платника податку виплачуються йому в порядку, передбаченому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Стаття 132 ПКУ. Порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України

1. У разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування відповідно до ПК України, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати.

У разі направлення претензій щодо сплати податкових зобов'язань гаранту пеня нараховується на строк, що не перевищує

3 місяці з дня, що настає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Під час здійснення перевезень на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 року нарахування пені призупиняється на строк до трьох місяців з дня отримання претензії гарантійним об'єднанням і поновлюється, якщо після закінчення цього строку претензія залишається неврегульованою.

2. Для цілей обчислення пені строком сплати митних платежів вважається:

1. при використанні товарів в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платежами, – перший день, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами.

Якщо такий день установити неможливо, строком сплати митних платежів вважається день прийняття контролюючим органом митної декларації на такі товари;

2. при порушенні вимог і умов митних процедур, що відповідно до податкового законодавства тягне за собою обов'язок щодо сплати митних платежів – день здійснення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо – строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідної митної процедури;

3. в інших випадках – день виникнення обов'язку щодо сплати митних платежів.

3. У разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.

Це правило не застосовується, якщо:

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

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

Адміністративний арешт майна

Адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання

платником податків його обов'язків, визначених законом.

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

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

2. фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

3. платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;

4. відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

5. відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПКУ, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

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

7. платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу;

8. платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог ПКУ інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).

9. нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки.

Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Арешт майна може бути повним або умовним

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

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

Керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності обставин, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається:

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

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

Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

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

У цьому випадку службові (посадові) особи контролюючих органів або інших правоохоронних органів відповідно до їх повноважень тимчасово затримують таке майно із складенням

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

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

На підставі відомостей, зазначених у протоколі, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення про накладення арешту на таке майно або відмову в ньому шляхом неприйняття такого рішення.

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

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

При накладенні арешту на майно рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу невідкладно вручається особі зазначеній у протоколі про тимчасове затримання майна.

У разі якщо місцезнаходження осіб, зазначених у протоколі про тимчасове затримання майна, не виявлено або коли майно було затримано, а осіб, яким воно належить на праві власності чи інших правах, не встановлено, рішення про арешт майна приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу без вручення його особам.

Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника

(його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом **96 годин** має бути перевірена судом.

Зазначений строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, коли власника майна, на яке накладено арешт, не встановлено (не виявлено). У цих випадках таке майно перебуває під режимом адміністративного арешту протягом строку, визначеного законом для визнання його безхазяйним, або у разі якщо майно є таким, що швидко псується, – протягом граничного строку, визначеного законодавством. Порядок операцій з майном, власника якого не встановлено, визначається законодавством з питань поводження з безхазяйним майном.

Строк, визначений цим пунктом, не включає добові години, що припадають на вихідні та святкові дні.

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

У всіх випадках, коли контролюючий орган вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, контролюючий орган вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності відповідно до закону.

При прийнятті рішення про арешт майна банку арешт не може бути накладено на його кореспондентський рахунок.

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

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

Виконавець рішення про арешт:

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

Опис майна платника податків проводиться у присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих.

У разі відсутності посадових осіб платника податків або їх представників опис його майна здійснюється у присутності понятих.

Для проведення опису майна у разі потреби залучається оцінювач.

Представникам платника податків, майно якого підлягає адміністративному арешту, роз'яснюються їх права та обов'язки.

Понятими не можуть бути працівники контролюючих органів або правоохоронних органів, а також інші особи, участь яких як понятих обмежується Законом України «Про виконавче провадження».

Під час опису майна платника податків особи, які його проводять, зобов'язані пред'явити посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, які засвідчують їх повноваження на проведення такого опису. За результатами проведення опису майна платника податків складається протокол, який містить опис та перелік майна, що арештовується, із зазначенням назви, кількості, мір ваги та індивідуальних ознак та за умови присутності оцінювача, вартості, визначеної таким оцінювачем. Усе майно, що підлягає опису, пред'являється посадовим особам платника податків або їх представникам і понятим, а за відсутності посадових осіб або їх представників – понятим, для огляду.

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

Припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з:

- погашенням податкового боргу платника податків;
- усуненням платником податків причин застосування адміністративного арешту;
- ліквідацією платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;
- наданням відповідному контролюючому органу третьою

особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

- скасуванням судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт;

- прийняттям судом рішення про припинення адміністративного арешту;

- пред'явленням платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

- фактичним проведенням платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

- взяттям контролюючим органом на податковий облік нерезидента на підставі акту перевірки.

У разі якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, контролюючий орган повідомляє про своє рішення відповідний суд не пізніше наступного робочого дня.

7.3. Строки давності та їх застосування

Контролюючий орган, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених ПКУ, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки операції відповідно до статей 39 і 39-2 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 ПКУ, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі

від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

У разі подання платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації або уточнюючої декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань, в межах поданих уточнень, за такою податковою декларацією протягом 1095 днів (2555 днів – у разі проведення перевірки відповідно до статей 39 і 39-2 ПКУ) з дня подання уточнюючого розрахунку (декларації).

У разі виявлення за результатами перевірки порушень інших вимог податкового законодавства, безпосередньо не пов'язаних з декларуванням податкових зобов'язань платником податків, а також порушень вимог іншого, крім податкового, законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право самостійно визначити суму штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів) платника податків не пізніше 1095 днів з дня вчинення відповідного правопорушення.

З місцевих податків та/або зборів, за якими передбачено подання річної податкової декларації, контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право за результатами перевірки самостійно визначити суму грошових зобов'язань, у разі виявлення ним за результатами перевірки заниження суми визначеного платником податків податкового зобов'язання з цих податків, не пізніше закінчення 1095 днів, що настає за останнім днем граничного строку сплати цих податків, визначених відповідними розділами ПКУ.

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 nereабілітуючих підстав, яке набрало законної сили.

Відлік строку давності зупиняється на будь-який період, протягом якого:

- платник податків перебуває поза межами України, якщо таке перебування є безперервним та дорівнює чи є більшим за 183 дні;

- контролюючому органу згідно із законом та/або рішенням суду заборонено проводити перевірку (перевірки) платника податків;

- контролюючим органом зупинено, продовжено, перенесено строки проведення перевірки у порядку, передбаченому статтями 44, 82 та 85 ПКУ або Митним кодексом України;

- здійснюється адміністративне або судове оскарження платником податків рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання.

Заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем виникнення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Граничні строки для подання податкової декларації, скарги про перегляд рішень контролюючого органу, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають продовженню керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу за письмовою заявою платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

- перебував за межами України;

- перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;

- перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;

- мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально;

- був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

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.

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 (якщо відповідна умова передбачена міжнародним договором) і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У разі отримання синдикуваного фінансового кредиту особа (податковий агент) застосовує ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на дату виплати процентів або інших доходів, отриманих із джерел в Україні, учасникам синдикату кредиторів з урахуванням того, резидентом якої юрисдикції є кожен учасник синдикуваного кредиту, та пропорційно до його частки у межах кредитного договору, за умови що він є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, незалежно від того, виплата здійснюється через агента чи напряму.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента.

Податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

Контрольні питання

1. Питання, що перевіряються під час перевірки.
2. Проведення експертизи при податковому контролі.

3. Поняття податкового контролю.
4. Документальні перевірки, їх види та планування.
5. Питання, що перевіряються під час перевірки.
6. Органи, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави.
7. Державна податкова служба України: структура, завдання.

***Рекомендовані нормативно-правові акти та
література для підготовки до семінарського заняття,
написання рефератів***

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
3. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/794-18>
4. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>
5. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/586-14>
6. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції: Закон України від 08.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/731-19>
8. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>
9. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 10.09.2014. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>
10. Про Національну поліцію: Закон України від 06.08.2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/580-19>
11. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
12. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>
14. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

15. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

16. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>

Додаткова література

1. Бабін І.І. Податкове право України: навчальний посібник. Кондор, 2018. 488 с.

2. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 URL: https://biz.ligazakon.net/analytcs/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv

3. Заяць О. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/2750>

4. Назар Ю.С. Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія / Юрій Степанович Назар. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4735>

5. Фінансове право України: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4479>

6. Назар Ю.С., Проць І.М. Адміністративна та фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 172 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/1050>

7. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

8. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovye%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

9. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatkova.pdf>

10. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf

Розділ 8

ПОДАТКОВІ ОРГАНИ

8.1. Роль Державної податкової служби України в реалізації фінансової політики держави

У системі органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави, податкові органи посідають головне місце, оскільки контролюють своєчасне і повне надходження основної частини податків і зборів, що сплачуються на території України. Це їх основне повноваження, оскільки саме з цією метою і створено таку спеціалізовану структуру.

Важливою ознакою податкового органу є його представницький характер. У податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених податкових органів, котрі мають дві ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто в широкому розумінні є органом державного управління.

Державна податкова служба України створена як єдина система управління і контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством.

Державна податкова служба України – це єдина централізована система органів, що входить до системи центральних органів державного управління і здійснює контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплата податків та інших неподаткових платежів та не залежить у своїй діяльності від інших державних органів.

Державна податкова служба України – центральний орган виконавчої влади у сфері податків в Україні, що був створений у 2019 році шляхом поділу Державної фіскальної служби. Діяльність служби спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Головним завданням органів податкової служби всіх рівнів є

контроль за дотриманням законодавства про податки, правильністю їх обчислення, повнотою та своєчасністю внесення до відповідних бюджетів загальнодержавних податків і інших платежів, встановлених місцевими органами влади відповідно до законодавства в межах їх компетенції. Функції органів податкової служби дають нам підставу сказати, що напрями їх діяльності багато в чому є базовими для організації та діяльності цілої низки правоохоронних органів.

Система органів податкової служби має внутрішні системотворчі властивості, передусім єдністю цілей, завдань, функцій, принципів. Органи податкової служби на всіх рівнях покликані оптимізувати засоби правового контролю та примусового впливу, заходи юридичної відповідальності та відновлення прав і свобод фізичної та юридичної особи, забезпечення податкової безпеки держави.

Служба реалізує:

- державну податкову політику;
- державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Податкові органи, що наділені повноваженнями у сфері оподаткування, висловлюють державну волю у визначених межах, тому діяти податкові органи повинні, не виражаючи власної ініціативи, а якщо виражають її, то лише у встановлених законом випадках (податковий компроміс) і в інтересах держави. Використовуючи метод владних розпоряджень, держава чітко визначає в законі всі ті ситуації, що так або інакше можуть впливати на податкові правовідносини.

Податкові органи для виконання поставлених перед ними завдань мають відповідні обов'язки і права. Однак надані їм права в деяких випадках виступають одночасно і їх обов'язками, а якщо право надане в чистому вигляді (тобто розуміється тільки як право), умови його застосування чітко обумовлено в законі. Для державного органу всі права, що впливають з його завдань і функцій, не є правами в класичному розумінні, тобто такі, котрі орган може використовувати (або не використовувати) суто на власний розсуд, а виступають як служіння державі, тобто у широкому плані -

виконання обов'язків перед ним.

Усі права й обов'язки, що формують повноваження податкових органів, можна поділити на дві групи.

Перша – та, що кореспондується з правами й обов'язками платників (обов'язок податкового органу надавати інформацію щодо оподаткування відповідає праву платника податків на одержання такої інформації).

Друга група прав і обов'язків, що реалізуються при взаємодії з іншими суб'єктами податкових правовідносин (право податкового органу одержувати інформацію, що стосується оподаткування від суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, відповідає обов'язку цих суб'єктів з надання такої інформації).

При цьому дуже важливо визначити вичерпний перелік прав і обов'язків податкового органу, оскільки це обмежує застосування податковим органом тих дій щодо платників податків, які не встановлені законодавством.

До системи органів державної податкової служби належать:

1. Державна податкова служба України.
2. У системі територіальних органів ДПС на регіональному рівні утворюються головні управління ДПС в областях та містах Києві, Офіс великих платників податків ДПС та Інформаційно-довідковий департамент ДПС.
3. Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва і Севастополя), районах у містах.

У складі ДПС України діють такі служби:

- департамент з питань запобігання та виявлення корупції (антикорупційні заходи);
- департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу (виявлення конфлікту інтересів, профілактична робота);
- департамент адміністрування податків;
- департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування;
- департамент моніторингу ризикових операцій та доходів.

У складі органів державної податкової служби діяв свого часу відповідний спеціальний підрозділ боротьби з податковими правопорушеннями - податкова міліція.

Верховна Рада ухвалила закон, який регламентує ліквідацію податкової міліції та передачу її повноважень *Бюро економічної*

безпеки. Законопроектом № 4090 «Про внесення змін до прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» вносяться зміни до прикінцевих та перехідних положень вказаного закону. Ними уточняється назва органу, якому буде передано повноваження податкової міліції після її ліквідації. Йдеться про Бюро економічної безпеки України.

Законом встановлюється, що **Бюро економічної безпеки України** – це центральний орган виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави. Визначається, що Бюро здійснює повноваження через центральний апарат та територіальні управління.

Бюро економічної безпеки України (БЕБ) – український правоохоронний орган у сфері охорони економічної безпеки держави (фінансова поліція). Мета Бюро – протидія економічним злочинам проти держави шляхом реалізації правоохоронної, аналітичної, економічної, інформаційної та інших функцій.

Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» прийнятий Верховною Радою 28 січня 2021 року. Уряд утворив Бюро 12 травня 2021 року як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Кабінет Міністрів прийняв 12 травня 2021 р. постанову № 510 «Про утворення Бюро економічної безпеки України», якою утворив Бюро економічної безпеки України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

24 листопада 2021 року Кабінет Міністрів України формально підтримав початок діяльності Бюро та передав йому будівлю в Києві. Перша новина про повідомлену детективами БЕБ підозру датована 29 грудня 2021 року.

До повноважень Бюро згідно з законом належать, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності та досудового розслідування у межах передбаченої законом підслідності; інформаційно-пошукова та аналітично-інформаційна робота з метою виявлення та усунення причин і умов, що сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, віднесених до підслідності Бюро економічної безпеки України.

Також Бюро здійснюватиме інформаційну взаємодію з

органами державної влади, органами місцевого самоврядування, органами судової влади, іншими державними органами, підприємствами, установами та організаціями, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями; збиратиме, аналізуватиме інформацію; здійснюватиме міжнародне співробітництво з компетентними органами іноземних держав.

Бюро економічної безпеки очолює директор. Він призначається на посаду Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра за пропозицією комісії з проведення конкурсу. Звільняється директор урядом за поданням прем'єра.

Директором Бюро економічної безпеки може бути громадянин України не молодше 35 років, який має вищу юридичну та/або економічну освіту за ступенем не нижче спеціаліста (магістра), стаж роботи за спеціальністю не менше 10 років, досвід роботи на керівних посадах в органах державної влади, на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форми власності не менше п'яти років, вільно володіє державною мовою і здатний за своїми діловими та моральними якостями, освітнім і професійним рівнем, станом здоров'я виконувати відповідні службові обов'язки.

У разі звільнення директора Бюро повноваження виконує заступник, але не більше 1 року. Передбачено звіт директора перед Верховною Радою України.

Встановлюється зарплатний мінімум для працівників БЕБ. Визначається, що посадовий оклад державних службовців та інших працівників Бюро економічної безпеки України не може становити менше трьох розмірів посадового окладу, встановленого Кабінетом Міністрів для працівників, які займають відповідні посади в центральних органах виконавчої влади.

Фінансове та матеріально-технічне забезпечення Бюро економічної безпеки України здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, коштів, передбачених проектами міжнародної технічної допомоги.

Загальні функції всіх підрозділів Державної податкової служби України (загальні функції податкових органів) такі:

1) Здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності й у громадян, у тому числі громадян-суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій

товарно-касових книг та інших документів незалежно від способу надання інформації, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків;

2) Одержувати безкоштовно від підприємств, установ, організацій, громадян-суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, витрати підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та у громадян про розрахункові, валютні та інші рахунки, інформацію про наявність і оборот коштів на цих рахунках;

3) Обстежувати будь-які виробничі, складські, торгові та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності і житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для одержання доходів;

4) Вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, що перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;

5) Вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ і організацій документи, що свідчать про приховання (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, вилучати у громадян-суб'єктів підприємницької діяльності реєстраційні свідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи;

6) Застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції в порядку і розмірах, встановлених законом;

7) Стягувати до бюджетів державних цільових фондів суми недоїмки, пені і штрафні санкції в порядку, передбаченому законом;

8) Надавати відстрочення і розстрочення за податками, вирішувати питання про податковий компроміс, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу в порядку, передбаченому законом;

9) Накладати адміністративні штрафи на керівників та інших

посадових осіб підприємств, установ, організацій, на громадян підприємців, на громадян, що порушують законодавство про підприємництво в порядку, встановленому законодавством;

10) Надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства;

11) Матеріально і морально заохочувати громадян, які на дають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства;

12) Звертатися в передбачених законом випадках до суду або господарського суду з позовною заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

ДПС України виконує безпосередньо, а також організовує роботу підпорядкованих податкових органів, пов'язану із:

- здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями; додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів;

- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

- обліком платників податків, інших платежів;

- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів, супроводженням Єдиного реєстру податкових накладних;

- проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, застосуванням фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів по вилученню та знищенню або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищенню тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знаходилися у незаконному обігу.

8.2. Повноваження Державної податкової служби України

Державна податкова служба України в межах своєї компетенції:

1. Видає нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування, які підлягають обов'язковому опублікуванню.

2. Затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій, зразок картки фізичної особи – платника податків, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену податковими органами.

3. Надає податкові консультації, організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби.

4. Здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів ДПС України.

5. Подає підпорядкованим податковим органам методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану.

6. Організовує роботу по створенню інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів ДПС України.

7. Розробляє проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок.

8. При виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань органам по боротьбі з організованою злочинністю.

9. Передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції.

10. Подає Міністерству фінансів та Головному управлінню Державної казначейської служби звіт про надходження податків, інших платежів.

11. Вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних

договорів стосовно оподаткування, виконує міжнародні договори з питань оподаткування.

12. Надає фізичним особам -платникам податків реєстраційні номери облікових карток і направляє до податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з реєстраційним номером облікової картки та веде Єдиний банк даних про платників податків -юридичних осіб.

13. Прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на податкові надходження, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення витрат бюджету.

14. Забезпечує виготовлення акцизних марок, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації.

15. Вносить пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства.

16. Організовує роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби.

17. Здійснює заходи щодо запобігання, виявлення та припинення правопорушень, пов'язаних з корупцією.

18. Забезпечує безпеку діяльності органів ДПС України та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків.

Державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:

1. Здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів.

2. Забезпечують облік платників податків, правильність обчислення і своєчасність надходження податків та зборів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб – платників податків.

3. Контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення

податків та зборів.

4. Здійснюють контроль за законністю валютних операцій, додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів.

5. Ведуть облік векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісяця подають інформацію про це місцевим органам державної статистики; здійснюють контроль за погашенням векселів; видають суб'єктам підприємницької діяльності дозволи на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій.

6. Забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, а також адміністративних штрафів за порушення, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами.

7. Аналізують причини і оцінюють дані про факти порушень податкового законодавства.

8. Проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків та зборів (обов'язкових платежів).

9. За дорученням підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів.

10. Передають правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції.

11. Подають до судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна.

12. Проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна.

13. Контролюють дотримання виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків,

інших платежів, своєчасність і повноту перерахування цих сум до бюджету.

14. Розглядають звернення громадян та юридичних осіб з питань оподаткування та з питань валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій, здійснюють апеляційні процедури узгодження податкових зобов'язань.

15. Подають відповідним фінансовим органам та органам Державної казначейської служби України звіт про надходження податків, інших платежів.

16. Здійснюють контроль за наявністю акцизних марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації.

17. Надають відповіді на запити платника податків і ін.

Основна функція Державної податкової служби України – це контроль за правильністю і своєчасністю надходження податкових коштів, боротьба з порушниками податкового законодавства.

Основними завданнями ДПС України є:

1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів України пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що

використовуються в електронних сигаретах, та пального;

- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

ДПС відповідно до покладених на неї завдань:

- 1) вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів України пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів України на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

- 2) розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС України, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів України;

- 3) розробляє та подає пропозиції щодо форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

- 4) здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України;

- 5) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

- 6) здійснює податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;

- 7) здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;

- 8) забезпечує достовірність та повноту ведення обліку

платників податків (платників єдиного внеску), об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

9) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС України, а також реєстру страхувальників Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування;

10) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

11) забезпечує ведення обліку податків, зборів, платежів;

12) здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (платників єдиного внеску);

13) контролює своєчасність подання платниками податків (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, єдиного внеску;

14) застосовує до платників податків (платників єдиного внеску) передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України;

15) складає стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та вносить постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;

16) застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам ДПС України в установлений законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за

рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДПС України про взяття рахунка на облік у ДПС України, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установлених Податковим кодексом України розмірах;

17) організовує роботу та здійснює контроль в межах повноважень, передбачених законом, за погашенням заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких віднесено до компетенції ДПС України;

18) здійснює погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

19) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску;

20) приймає рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки, повідомляє Мінфіну про прийняті рішення та здійснює їх погодження з Мінфіном у випадках та порядку, визначених законодавством;

21) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

22) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

23) організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення податкового законодавства;

24) забезпечує стягнення сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами з бюджету в

порядку, визначеному Податковим кодексом України та іншими законами;

25) організовує роботу та здійснює контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;

26) звертається до суду у випадках, передбачених законом;

27) здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами і рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом;

28) організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів, ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

29) здійснює контроль за виробництвом, обігом та реалізацією підакцизних товарів, за їх цільовим використанням, забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;

30) здійснює прийняття декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальнення відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

31) здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, погоджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, порядок їх розроблення і застосування;

32) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими

виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вирази, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

33) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

34) проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та інших підакцизних товарів (продукції);

35) організовує реєстрацію та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), реєстрацію розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій;

36) проводить контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення розрахункових операцій та застосування реєстраторів розрахункових операцій;

37) здійснює контроль за дотриманням встановлених законом строків проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

38) вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму у випадках та межах повноважень, передбачених законом;

39) підтверджує статус податкового резидента України;

40) організовує взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво у податковій сфері;

41) укладає в установленому порядку міжвідомчі договори з податковими органами іноземних держав, проводить в межах

повноважень, передбачених законом, переговори та консультаційну роботу з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДПС України, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;

42) здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

43) забезпечує виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, з питань, що належать до компетенції ДПС України;

44) проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів податкового контролю;

45) здійснює перегляд рішень територіальних органів ДПС України у встановленому законодавством порядку;

46) виконує функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління;

47) здійснює сервісне обслуговування платників податків (платників єдиного внеску), зокрема надає адміністративні послуги;

48) забезпечує розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання, забезпечує функціонування електронного кабінету;

49) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади та отримує інформацію, документи і матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, зокрема від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів);

50) бере в установленому порядку участь у наданні електронних довірчих послуг та електронної ідентифікації;

51) забезпечує взаємодію інформаційних систем ДПС України та Держмитслужби в режимі реального часу в установленому порядку;

52) бере участь у проведенні аналізу надходжень податків, зборів, платежів, визначених Податковим кодексом України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивченні

впливу макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, зборів, платежів, розробленні пропозицій щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

53) подає Мінфіну пропозиції до Бюджетної декларації та проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік та їх реалізації, а також прогнозних надходжень єдиного внеску;

54) складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямками діяльності ДПС України;

55) здійснює прийом громадян, розгляд звернень (запитів) громадян, платників податків (платників єдиного внеску), органів державної влади, правоохоронних органів, органів судової влади та інших суб'єктів права на звернення з питань, пов'язаних із діяльністю ДПС, та запитів на отримання публічної інформації;

56) оприлюднює на офіційному веб-сайті ДПС України акти та інші офіційні документи та інформацію з питань, що належать до її компетенції, зокрема інформацію, яка підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства;

57) виступає засновником засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції ДПС України;

58) здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ДПС України;

59) здійснює інші повноваження, визначені законом.

ДПС України з метою організації своєї діяльності:

1) здійснює добір кадрів в апарат ДПС України та на посади керівників і заступників керівників її територіальних органів, організовує роботу з підготовки та підвищення кваліфікації працівників апарату ДПС України, її територіальних органів;

2) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання та виявлення корупції і контроль за дотриманням вимог антикорупційного законодавства в апараті ДПС України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління;

3) організовує роботу апарату ДПС України, її територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери її управління;

4) координує та контролює діяльність територіальних органів ДПС України та організовує їх взаємодію з державними органами та

органами місцевого самоврядування;

5) надає територіальним органам ДПС України методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить перевірку стану такої роботи;

6) забезпечує охорону державної таємниці відповідно до вимог режиму секретності, кіберзахист, технічний та криптографічний захист інформації і здійснює контроль за його станом;

7) забезпечує згідно із законодавством надання державним органам інформації з реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС України;

8) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, спільно з відповідними центральними органами виконавчої влади контроль за використанням державних коштів, передбачених для реалізації проєктів, виконання програм, зокрема міжнародних;

9) здійснює комплекс заходів для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності ДПС України, її територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери її управління;

10) організовує планово-фінансову роботу в апараті ДПС України та її територіальних органах, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;

11) бере участь у формуванні пропозицій до державного замовлення на підготовку та підвищення кваліфікації фахівців у сфері державної податкової справи в установленому законодавством порядку;

12) організовує роботу з ведення діловодства та архівного зберігання документів відповідно до встановлених правил;

13) організовує інформаційно-аналітичне забезпечення ДПС України та автоматизацію її діяльності;

14) забезпечує в межах своїх повноважень реалізацію державної політики щодо державної таємниці та захисту інформації, контроль за її збереженням у ДПС України, а також мобілізаційну підготовку, мобілізацію та контроль за здійсненням таких заходів;

15) забезпечує самопредставництво ДПС України у судах

через Голову ДПС України, а також без окремого доручення Голови ДПС України через його заступників та державних службовців самостійних структурних підрозділів апарату ДПС України відповідно до положень про такі підрозділи, які забезпечують самопредставництво інтересів ДПС України в судах без окремого доручення Голови ДПС України.

ДПС України для виконання покладених на неї завдань має право:

1) проводити у визначеному законодавством порядку перевірку показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та із своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою всіх передбачених Податковим кодексом України податків, зборів, платежів, а також єдиного внеску, дотриманням вимог законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України;

2) проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

3) визначати у передбачених Податковим кодексом України випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

3-1) аналізувати фінансовий стан платника податків, що має податковий борг, та стан забезпечення такого боргу податковою заставою;

4) запрошувати платників податків (платників єдиного внеску) або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску;

5) під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

6) отримувати від платників податків (платників єдиного внеску) та надавати в межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;

7) запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

8) вимагати під час проведення перевірок виготовлення і надання засвідчених підписом платника податків (платника єдиного внеску) або його посадовою особою та скріплених печаткою (за її наявності) копій первинних документів, які свідчать про порушення податкового законодавства та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України, та отримувати їх у платників податків (платників єдиного внеску) у встановленому Податковим кодексом України порядку;

9) вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками ДПС України зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, яка перевіряється;

10) вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

11) вилучати в установленому законодавством порядку під час проведення перевірок у підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, копії документів, що підтверджують заниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховується єдиний внесок;

12) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу в порядку, передбаченому Податковим кодексом України;

13) надсилати платникам податків (платникам єдиного внеску) у межах повноважень, передбачених законом, у разі

виявлення порушень вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України, письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

14) вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства;

15) порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні податкового, бюджетного законодавства, законодавства про єдиний внесок та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України;

16) отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також від громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

17) отримувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у випадках, передбачених законодавством, а також відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності;

18) отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та Податковим кодексом України, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, зокрема про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання, інформацію про договори боржника про зберігання цінностей або надання боржнику в майновий найм (оренду) індивідуального банківського сейфа, що охороняється банком;

19) отримувати безоплатно від органів державної влади,

Національного банку України, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів під час виконання ними владних управлінських функцій відповідно до законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень, від юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців, самозайнятих осіб, податкових агентів, фізичних осіб інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків (платників єдиного внеску), об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, для формування та ведення реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на ДПС України;

20) отримувати від нотаріусів на письмові запити інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

21) стягувати з установ банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів;

22) вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством;

23) здійснювати щоденну обробку даних та інформації електронного кабінету, необхідних для виконання покладених на ДПС України функцій з адміністрування податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України, що включає, зокрема, прийняття, обробку та аналіз документів і даних платників податків (платників єдиного внеску), здійснення повноважень, передбачених законом, які можуть бути реалізовані в електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку;

24) залучати в установленому порядку міжнародно-технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України;

25) залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, а також підприємств, установ, організацій (за погодженням з їх керівниками);

26) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до компетенції ДПС України;

27) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

28) звертатися у передбачених законом випадках до суду;

29) користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;

30) залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів, застосовувати під час здійснення податковим керуючим повноважень, визначених Податковим кодексом України, фотозйомку та відеозапис;

31) одержувати безоплатно для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, Єдиного реєстру акцизних накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб - платників податків від платників податків, а також Національного банку та його установ необхідні відомості про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, - про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, - про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли; а також одержувати безоплатно інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

32) одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання під час проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

33) надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування;

34) одержувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію,

необхідну для здійснення повноважень контролюючими органами щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків, у встановленому законом порядку;

35) приймати рішення про зміну основного та неосновного місця обліку великих платників податків, зняття їх з обліку та переведення до територіального органу ДПС України, що здійснює податкове супроводження великих платників податків (його структурних підрозділів), та інших територіальних органів ДПС України;

36) під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації;

37) одержувати пояснення від роботодавців та/або їх працівників, та/або осіб, праця яких використовується без документального оформлення, під час проведення перевірок стану дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), дотримання податковим агентом податкового законодавства щодо оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (зокрема без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, зокрема внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом;

38) здійснювати інші права, передбачені законом.

ДПС України здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку її територіальні органи. ДПС України та її територіальні органи є контролюючими органами (податковими органами, органами стягнення).

ДПС України під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, громадськими об'єднаннями, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і

міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями.

ДПС України в межах повноважень, передбачених законом, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятих відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує та контролює їх виконання.

Накази ДПС України можуть бути скасовані Кабінетом Міністрів України повністю чи в окремій частині.

ДПС України очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства про державну службу.

Голова ДПС України:

1) очолює ДПС України, здійснює керівництво її діяльністю, представляє ДПС у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами;

2) у межах компетенції організовує та контролює виконання в апараті ДПС України та її територіальних органах Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну та інших міністерств з питань, що належать до компетенції ДПС України;

3) вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах, розроблені ДПС України проекти законів, проекти актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також подає Міністрові фінансів України на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

4) вносить на розгляд Міністра фінансів України проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДПС;

5) подає Міністрові фінансів України для затвердження плани роботи ДПС України;

6) забезпечує виконання ДПС України наказів Мінфіну та доручень Міністра фінансів України з питань, що належать до компетенції ДПС України;

7) забезпечує взаємодію ДПС України із структурними

підрозділами Мінфіну, визначеними Міністром фінансів України відповідальними за взаємодію з ДПС;

8) затверджує за погодженням з Міністром фінансів України структуру апарату ДПС України;

9) забезпечує дотримання встановленого Міністром фінансів України порядку обміну інформацією між Мінфіном і ДПС України та вчасність її подання;

10) звітує перед Міністром фінансів України про виконання планів роботи ДПС України та покладених на ДПС України завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності ДПС України, її територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях;

11) розподіляє обов'язки між своїми заступниками;

12) затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату ДПС України, призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників (за погодженням з Міністром фінансів України), заступників керівників;

13) призначає на посаду та звільняє з посади у порядку, передбаченому законодавством про державну службу, державних службовців апарату ДПС України (якщо інше не передбачено законом);

13-1) укладає та розриває з державними службовцями апарату ДПС контракти про проходження державної служби у порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України;

14) приймає на роботу та звільняє з роботи в порядку, передбаченому законодавством про працю, працівників ДПС України;

15) вносить Міністрові фінансів пропозиції щодо утворення, реорганізації та ліквідації територіальних органів ДПС України;

16) призначає на посаду та звільняє з посади керівників (за погодженням з Міністром фінансів України) та заступників керівників територіальних органів ДПС України;

17) утворює, ліквідовує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДПС України;

18) скасовує повністю чи в окремій частині акти територіальних органів ДПС України;

19) забезпечує кіберзахист та захист інформації в ДПС України, забезпечує реалізацію державної політики щодо державної таємниці, контроль за її збереженням в ДПС України;

20) забезпечує організацію підготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і працівників ДПС України, оцінювання результатів їх службової діяльності в межах повноважень, визначених законодавством про державну службу;

21) вирішує в установленому порядку питання щодо заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності державних службовців та працівників апарату ДПС України, керівників та заступників керівників її територіальних органів, присвоює їм спеціальні звання, ранги державних службовців (якщо інше не передбачено законом);

22) вносить в установленому порядку подання щодо представлення державних службовців та працівників апарату ДПС України, її територіальних органів до відзначення державними нагородами;

23) залучає державних службовців та працівників територіальних органів ДПС України, а за домовленістю з керівниками - державних службовців та працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій до розгляду питань, що належать до компетенції ДПС України;

24) підписує міжнародні договори України відповідно до наданих повноважень;

25) утворює комісії, робочі та експертні групи;

26) скликає та проводить наради з питань, що належать до його компетенції;

27) підписує накази ДПС України;

28) дає у межах повноважень обов'язкові для виконання державними службовцями та працівниками апарату ДПС України, її територіальних органів доручення;

29) приймає в установленому порядку рішення про розподіл бюджетних коштів, розпорядником яких є ДПС України;

30) надає посадовим (службовим) особам апарату ДПС

України повноваження на виконання певних функцій, передбачених Податковим кодексом України, законодавством з питань сплати єдиного внеску, чинними міжнародними договорами України, іншим законодавством, контроль за дотримання якого покладено на ДПС, Законом України «Про державну службу» та іншими законами, зокрема на:

- підписання у межах компетенції запитів, листів, листів-відповідей, індивідуальних податкових консультацій; прийняття рішень про продовження строку розгляду звернень на отримання індивідуальних податкових консультацій, скарг, рішень за результатами розгляду скарг, рішень про внесення/відмову у внесенні відомостей про індивідуальні податкові консультації до єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій; підписання ліцензій (дублікатів ліцензій) та додатків до них (дублікатів додатків) на виробництво, право оптової торгівлі підкацизними товарами, прийняття інших рішень та підписання інших документів у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, законами України, порядками, положеннями та інструкціями, затвердженими постановами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну та ДПС України;

- здійснення окремих повноважень, визначених Законом України «Про державну службу», в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

- підписання документів з фінансових питань;

- укладення договорів та проведення публічних закупівель;

- підписання інших документів з питань діяльності ДПС України у межах, визначених законодавством;

31) надає посадовим (службовим) особам територіальних органів ДПС України повноваження на виконання певних функцій, передбачених Податковим кодексом України, законодавством з питань сплати єдиного внеску, іншим законодавством, контроль за дотримання якого покладено на ДПС України, законодавством про державну службу та іншими законами, зокрема на:

- підписання у межах компетенції запитів, листів, листів-відповідей, індивідуальних податкових консультацій, повідомлень, книг обліку доходів, книг обліку доходів і витрат, які ведуть фізичні особи - підприємці, довідок, податкових вимог, інкасових доручень, висновків, електронних висновків/електронних повідомлень, реєстраційних посвідчень про реєстрацію реєстраторів

розрахункових операцій, реєстрів, витягів з реєстрів, заяв до органів реєстрації та державної виконавчої служби, направлень на проведення перевірок, ліцензій (дублікатів ліцензій) та додатків до них (дублікатів додатків) на роздрібну торгівлю підакцизними товарами, зберігання пального, актів, звітів, договорів-доручень, прийняття податкових повідомлень-рішень, взяття на облік, погашення та опротестування податкових векселів, прийняття інших рішень та підписання інших документів у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, законами України, порядками, положеннями та інструкціями, затвердженими постановами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну та ДПС України;

- здійснення добору персоналу, планування та організації заходів з питань підвищення рівня професійної компетентності державних службовців, документального оформлення вступу на державну службу, її проходження та припинення, виконання функцій роботодавця стосовно працівників, які не є державними службовцями, виконання інших функцій, передбачених законодавством про державну службу;

- укладення договорів та проведення публічних закупівель;

- підписання інших документів з питань діяльності територіальних органів ДПС у межах, визначених законодавством;

32) організовує внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечує їх здійснення в апараті ДПС України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери управління ДПС України;

33) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Голова ДПС України має заступників, зокрема одного першого, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції ДПС України, обговорення найважливіших напрямів її діяльності у ДПС України може утворюватися колегія.

Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу ДПС України.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у ДПС України можуть утворюватися постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи.

Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів приймає Голова ДПС України, який затверджує кількісний та персональний склад таких органів, а також положення про них.

Граничну чисельність державних службовців та працівників ДПС України затверджує Кабінет Міністрів України.

Структуру апарату ДПС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів.

Штатний розпис, кошторис апарату ДПС України затверджує Голова ДПС України за погодженням з Мінфіном.

ДПС України є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства і банках.

8.3. Державна митна служба України: основні завдання

Державна митна служба України (Держмитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

Держмитслужба реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи.

Держмитслужба у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Основними завданнями Держмитслужби є:

1) забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі;

2) забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з

питань державної митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил;

3) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної митної політики на розгляд Міністра фінансів.

Держмитслужба відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держмитслужби, вносить в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подає Міністрові фінансів для погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

2) розробляє проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до компетенції Держмитслужби, та в установленому порядку подає їх Міністрові фінансів;

3) забезпечує та здійснює контроль за дотриманням вимог законодавства з питань державної митної справи та в межах повноважень, визначених законом, законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу, під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

4) забезпечує та здійснює контроль за дотриманням вимог законодавства з питань державної митної справи на всій території України, у тому числі у вільних митних зонах, територіальному морі, пунктах пропуску через державний кордон, прикордонній смузі та контрольованих прикордонних районах, виключній (морській) економічній зоні України та прилеглої зоні України;

5) забезпечує та здійснює контроль за дотриманням підприємствами і громадянами установленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;

6) забезпечує та здійснює контроль за застосуванням митних режимів, цільовим використанням товарів, поміщених у відповідний митний режим;

7) вживає заходів щодо сприяння захисту прав інтелектуальної власності під час провадження

зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;

8) забезпечує та здійснює в межах повноважень, визначених законом, контроль за дотриманням підприємствами і громадянами вимог законодавства з питань здійснення державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання;

9) проводить перевірку юридичних осіб щодо відповідності критеріям для надання статусу гаранта, надає статус гаранта та веде реєстр гарантів; здійснює допуск перевізників-резидентів до перевезень згідно з Митною конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року;

10) забезпечує та здійснює контроль за наданням територіальним органам гарантій забезпечення сплати митних платежів, організовує та здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених гарантіями зобов'язань із сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами;

11) здійснює, зокрема разом з іншими державними органами та митними органами іноземних держав, заходи щодо інтегрованого управління кордоном, вдосконалення процедури пропуску через державний кордон товарів і транспортних засобів, виконання митних формальностей відповідно до вимог законодавства з питань державної митної справи;

12) впроваджує спрощені митні процедури відповідно до законодавства та сприяє створенню умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;

13) забезпечує та здійснює контроль за доставкою товарів, які перебувають під митним контролем, до митниць призначення; формує перелік місць доставки;

14) надає дозволи на провадження митної брокерської діяльності, відкриття та експлуатацію митних складів, тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу;

15) забезпечує та здійснює контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

16) здійснює разом з іншими органами виконавчої влади

відповідно до законодавства контроль за переміщенням через митний кордон України культурних цінностей та бере участь у вирішенні питань щодо їх безоплатної передачі для постійного зберігання в державну частину музейного, бібліотечного та архівного фондів або релігійним організаціям;

17) забезпечує здійснення заходів офіційного контролю у формі попереднього документального контролю в пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон, організовує міжвідомчу взаємодію з органами державної влади;

18) здійснює відповідно до закону державний контроль за нехарчовою продукцією під час її ввезення на митну територію України;

19) організовує та здійснює допуск дорожніх транспортних засобів та контейнерів до перевезення товарів під митними печатками і пломбами;

20) розробляє сучасні технології здійснення митного контролю і митного оформлення, впроваджує нові види технічних та спеціальних засобів митного контролю, здійснює контроль за їх застосуванням територіальними органами;

21) проводить оцінку підприємств щодо відповідності критеріям для надання статусу уповноваженого економічного оператора; видає, зупиняє дію та анулює сертифікати уповноваженого економічного оператора;

22) організовує діяльність митниці з проведення моніторингу діяльності підприємств, що отримали статус уповноважених економічних операторів, та надання підприємствам спеціальних спрощень, передбачених Митним кодексом України;

23) організовує та забезпечує виконання територіальними органами митних формальностей відповідно до вимог законодавства з питань державної митної справи;

24) організовує та вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо застосування процедури компромісу;

25) організовує та здійснює провадження у справах про порушення митних правил, контролює дотримання вимог законодавства під час провадження у справах про порушення митних правил;

26) запобігає та протидіє контрабанді, здійснює боротьбу з порушеннями митних правил на митній території України;

27) бере участь у міжнародному співробітництві з питань

протидії контрабанді та порушенням митних правил, у тому числі шляхом:

- обміну інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав з питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів;

- надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень вимог законодавства з питань державної митної справи на підставі міжнародних угод та обміну інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав і міжнародних організацій тощо;

- надіслання запитів до уповноважених органів іноземних держав для встановлення автентичності документів, поданих митницями Держмитслужби під час переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;

28) організовує та провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність та здійснює контроль за її провадженням оперативними підрозділами Держмитслужби та її територіальних органів, які ведуть боротьбу з контрабандою; взаємодіє в межах повноважень, визначених законом, з іншими органами, що провадять таку діяльність; вживає в межах повноважень, визначених законом, заходів до відшкодування завданих державі збитків;

29) виявляє причини та умови, що сприяли вчиненню контрабанди та інших правопорушень у сфері державної митної справи, вживає заходів до їх усунення;

30) подає Мінфіну пропозиції щодо складення бюджетної декларації, проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік, у тому числі щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки;

31) організовує та здійснює ведення обліку і адміністрування митних та інших платежів, контроль за справлянням яких законом покладено на Держмитслужбу, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до відповідного бюджету під час переміщення товарів через митний кордон України та після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення;

32) забезпечує та здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до законодавства з питань державної митної справи, а також за правильністю класифікації та визначення країни походження товарів, що переміщуються через митний кордон України, в тому числі після завершення операцій з митного контролю та митного оформлення; взаємодіє з митними адміністраціями та іншими уповноваженими органами іноземних держав з питань проведення перевірки автентичності документів, які надавалися для підтвердження заявленої митної вартості, класифікації та країни походження товарів;

33) організовує та проводить верифікацію (встановлення достовірності) документів про походження товарів з України та здійснює у випадках, визначених міжнародними договорами, видачу сертифікатів про походження товару з України та надання статусу уповноваженого (схваленого) експортера;

34) проводить відповідно до законодавства документальні перевірки дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати у повному обсязі митних платежів, і зустрічні звірки;

35) забезпечує та здійснює контроль за проведенням роботи та надає в межах повноважень, визначених законом, розстрочення сплати митних платежів під час ввезення товарів на митну територію України в установленому законодавством порядку;

36) визначає у передбачених Митним та Податковим кодексами України випадках суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

37) застосовує до платників податків передбачені законом штрафні (фінансові) санкції за порушення вимог законодавства з питань державної митної справи та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу, інші санкції та обмеження у торгівлі з окремими країнами відповідно до міжнародних актів;

38) здійснює ведення митної статистики; проводить аналіз та оцінку товаропотоків у розрізі країн-партнерів та окремих країн експорту, імпорту та транзиту;

39) здійснює ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

40) забезпечує та здійснює контроль за застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності під час пропуску товарів через митний кордон України, випуску їх у відповідний митний режим, а також після такого випуску;

41) організовує та здійснює ведення обліку осіб, які здійснюють операції з товарами;

42) організовує та здійснює ведення обліку, зберігання, проведення оцінки вилученого, прийнятого на зберігання, розміщеного у митний режим відмови на користь держави майна, а також майна, виявленого в зоні митного контролю, власник якого невідомий, та розпорядження ним;

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

44) укладає в установленому порядку міжнародні міжвідомчі договори з митними органами іноземних держав, проводить у межах повноважень, визначених законом, переговори та консультації щодо підготовки міжнародних договорів з питань державної митної справи, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;

45) організовує та здійснює адміністрування міжнародних договорів про вільну торгівлю, тарифних квот;

46) організовує, налагоджує, здійснює міжнародне співробітництво та заходи щодо виконання зобов'язань у сфері європейської та євроатлантичної інтеграції з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

47) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з державними органами, митними та іншими органами іноземних держав, міжнародними організаціями згідно із законодавством;

48) представляє Україну у Всесвітній митній організації, Підкомітеті з питань митного співробітництва Комітету асоціації України – ЄС у торговельному складі, інших міжнародних організаціях, до компетенції яких належать питання співробітництва в митній сфері;

49) забезпечує розвиток, здійснює впровадження та технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій,

автоматизацію процедур, зокрема контролю за повнотою та правильністю виконання митних формальностей; організовує та здійснює впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання; забезпечує функціонування єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі»;

50) проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю, забезпечує проведення моніторингу ризикових зовнішньоекономічних операцій з метою управління ризиками, у тому числі шляхом таргетингу, та ініціювання проведення додаткових заходів щодо митного контролю із залученням мобільних груп, до складу яких входять посадові особи та працівники апарату Держмитслужби та її територіальних органів;

51) здійснює в межах повноважень, визначених законом, формування та ведення реєстрів і баз даних, ведення яких покладено законодавством на Держмитслужбу;

52) збирає, узагальнює та аналізує інформацію щодо динаміки цін на світових товарних ринках та забезпечує митниці ціновою інформацією;

53) надає кваліфіковані електронні довірчі послуги із створення, проведення перевірки та підтвердження кваліфікованого електронного підпису (електронного цифрового підпису) чи печатки;

54) забезпечує в межах повноважень, визначених законом, реалізацію державної політики щодо державної таємниці та захисту інформації, контроль за її збереженням в Держмитслужбі, а також мобілізаційну підготовку, мобілізацію та контроль за здійсненням таких заходів;

55) забезпечує взаємодію інформаційних систем Держмитслужби та ДПС у режимі реального часу в установленому порядку;

56) формує інформаційну політику Держмитслужби та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності Держмитслужби у порядку та способами, передбачені законодавством;

57) оприлюднює на офіційному веб-сайті Держмитслужби акти, інші офіційні документи та інформацію з питань, що належать до її компетенції, у тому числі інформацію, яка підлягає

оприлюдненню відповідно до законодавства;

58) організовує провадження наукової, науково-технічної, інвестиційної, інформаційної, видавничої діяльності, виступає засновником навчальних закладів, науково-дослідних установ, засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

59) організовує роз'яснювальну роботу щодо застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

60) надає консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства з питань державної митної справи відповідно до Митного кодексу України;

61) співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань державної митної справи;

62) здійснює прийом громадян, розгляд звернень (запитів) громадян, народних депутатів України, платників податків, органів державної влади, правоохоронних органів, органів судової влади та інших суб'єктів права на звернення з питань, пов'язаних з діяльністю Держмитслужби, та запитів щодо отримання публічної інформації;

63) організовує та здійснює кінологічне забезпечення діяльності територіальних органів Держмитслужби;

64) організовує в установленому законодавством порядку проведення митних експертиз та дослідження і провадження експертної діяльності у Держмитслужбі та її територіальних органах;

65) здійснює відповідно до законодавства функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держмитслужби;

66) вживає заходів з метою будівництва, реконструкції, облаштування, технічного переоснащення, утримання і проведення ремонту інфраструктури міжнародних і міждержавних пунктів пропуску для автомобільного сполучення через державний кордон та адміністративних будівель, у тому числі із залученням міжнародної технічної допомоги;

67) забезпечує охорону територій, будівель, споруд та приміщень Держмитслужби та її територіальних органів, охорону зон митного контролю;

68) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Держмитслужба з метою організації своєї діяльності:

1) здійснює добір кадрів в апарат Держмитслужби, на посади керівників та заступників керівників її територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління, організовує роботу з підготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації посадових осіб і працівників Держмитслужби; бере участь у формуванні державного замовлення на підготовку та підвищення кваліфікації фахівців у сфері державної митної справи;

2) забезпечує в межах повноважень, визначених законом, здійснення заходів щодо запобігання та виявлення корупції, а також контроль за дотриманням антикорупційного законодавства в апараті Держмитслужби та її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належить до сфери її управління; впроваджує правила етики поведінки державних службовців Держмитслужби та здійснює контроль за їх виконанням;

3) організовує, координує і контролює діяльність територіальних органів Держмитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління; організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування;

4) надає територіальним органам Держмитслужби методичну і практичну допомогу щодо організації роботи, проводить перевірку стану такої роботи;

5) організовує інформаційно-аналітичне забезпечення Держмитслужби та автоматизацію її діяльності;

6) забезпечує охорону державної таємниці відповідно до вимог режиму секретності, кіберзахист, технічний та криптографічний захист інформації і здійснює контроль за його станом;

7) здійснює в межах повноважень, визначених законом, міжнародне співробітництво;

8) забезпечує реалізацію у Держмитслужбі та її територіальних органах проектів розвитку, спрямованих на виконання покладених на Держмитслужбу завдань, інституційний розвиток, розвиток митної інфраструктури, інформаційних та телекомунікаційних технологій;

9) організовує планово-фінансову роботу в Держмитслужбі та

її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку, ефективне і цільове використання бюджетних коштів;

10) здійснює комплекс заходів для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності Держмитслужби та її територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

11) здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності Держмитслужби, у тому числі за рахунок наданої міжнародної технічної допомоги;

12) здійснює матеріально-технічне забезпечення Держмитслужби та її територіальних органів і соціальний захист посадових осіб і працівників Держмитслужби;

13) забезпечує посадових осіб Держмитслужби форменим одягом, засобами спеціального захисту та службовим транспортом з урахуванням специфіки несення служби у віддалених пунктах пропуску через державний кордон;

14) здійснює нагляд за охороною праці в апараті Держмитслужби та її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

15) забезпечує у Держмитслужбі та її територіальних органах безпеку діяльності посадових осіб та працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;

16) здійснює заходи щодо забезпечення протипожежної безпеки в апараті Держмитслужби та її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, на територіях, де вони розташовані;

17) організовує ведення діловодства та архівне зберігання документів відповідно до встановлених правил;

18) проводить внутрішній аудит, спрямований на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності Держмитслужби та її

територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

19) здійснює інші повноваження, визначені законами.

Держмитслужба для виконання покладених на неї завдань має право:

1) одержувати безоплатно в установленому порядку від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб інформацію, документи і матеріали, що стосуються законодавства з питань державної митної справи;

2) проводити, зокрема у взаємодії з іноземними органами та державними органами України, що мають право провадити оперативно-розшукову діяльність, спеціальні заходи, у тому числі контрольовані поставки щодо виявлення, попередження, припинення контрабанди наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, а також заходи з переміщення товарів під негласним контролем;

3) брати участь у перевітках та інших заходах, що здійснюються державними органами;

4) залучати у випадках, визначених законодавством, фахівців, експертів, спеціалістів центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їх керівниками), вчених, представників інститутів громадянського суспільства (за згодою) до розгляду питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

5) скасовувати повністю або змінювати рішення територіальних органів Держмитслужби або їх посадових осіб, а також вживати передбачених законом заходів за фактами неправомірних рішень, дій або бездіяльності зазначених органів або посадових осіб;

6) вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законом;

7) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи;

8) користуватися в установленому законодавством порядку відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

9) надавати державним та правоохоронним органам

інформацію з реєстрів та баз даних Держмитслужби у порядку, передбаченому законом;

10) залучати міжнародну технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України в установленому порядку;

11) проводити адміністративне затримання осіб, які вчинили порушення митних правил, у визначеному законом порядку;

12) проводити процесуальні дії у справах про порушення митних правил;

13) звертатися до суду у випадках, передбачених законодавством.

Посадові особи Держмитслужби та її територіальних органів користуються правами, передбаченими законодавством.

Держмитслужба здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи.

До територіальних органів Держмитслужби належать митниці та спеціалізовані органи.

Держмитслужба під час виконання покладених на неї завдань *взаємодіє з іншими органами* виконавчої влади, консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, органами місцевого самоврядування, громадськими об'єднаннями, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій та об'єднань, а також підприємствами, установами та організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців, зокрема шляхом обміну електронними документами у визначеному законодавством порядку.

Держмитслужба у межах повноважень, визначених законом, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятих відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України та наказів Мінфіну видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує і контролює їх виконання.

Накази Держмитслужби можуть бути скасовані Кабінетом Міністрів України повністю чи в окремій частині.

Держмитслужбу очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за пропозицією Комісії з питань вищого корпусу державної служби.

Комісія з питань вищого корпусу державної служби вносить

на розгляд Кабінету Міністрів України пропозиції щодо кандидатури для призначення на посаду Голови Держмитслужби за результатами конкурсу відповідно до законодавства про державну службу.

Голова Держмитслужби:

1) очолює Держмитслужбу, здійснює керівництво її діяльністю, представляє Держмитслужбу у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами та організаціями в Україні та за її межами;

2) організовує та контролює у межах повноважень виконання в апараті Держмитслужби та її територіальних органах Конституції та законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну та інших міністерств з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

3) вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної митної політики та державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи, розроблені Держмитслужбою проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції Держмитслужби, а також подає Міністрові фінансів для погодження позицію щодо проектів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади;

4) подає на затвердження Міністрові фінансів плани роботи Держмитслужби;

5) забезпечує виконання Держмитслужбою наказів Мінфіну та доручень Міністра фінансів з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

6) забезпечує взаємодію Держмитслужби із структурними підрозділами Мінфіну, визначеними Міністром фінансів відповідальними за взаємодію з Держмитслужбою;

7) забезпечує дотримання встановленого Міністром фінансів порядку обміну інформацією між Мінфіном і Держмитслужбою та вчасність її подання;

8) звітує перед Міністром фінансів про виконання планів роботи Держмитслужби та покладених на неї завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності Держмитслужби та її територіальних органів, а також про

притягнення до відповідальності посадових осіб і працівників, винних у допущених порушеннях;

9) розподіляє обов'язки між своїми заступниками;

10) затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату Держмитслужби, призначає на посаду та звільняє з посади, в тому числі покладає виконання обов'язків за вакантними посадами, за погодженням з Міністром фінансів керівників самостійних структурних підрозділів та їх заступників;

11) призначає на посаду та звільняє з посади у порядку, передбаченому законодавством про державну службу, державних службовців апарату Держмитслужби (якщо інше не передбачено законом);

12) приймає на роботу та звільняє з роботи в порядку, передбаченому законодавством про працю, працівників Держмитслужби;

13) вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо утворення, реорганізації та ліквідації територіальних органів Держмитслужби;

14) призначає на посаду та звільняє з посади за погодженням з Міністром фінансів керівників та заступників керівників територіальних органів Держмитслужби, у тому числі у разі покладення обов'язків за вакантними посадами, призначає на посаду та звільняє з посади керівників митних постів;

15) утворює, ліквідовує, реорганізовує підприємства, установи та організації, затверджує положення (статuti) про них, в установленому порядку призначає на посади та звільняє з посад їх керівників, здійснює в межах повноважень, визначених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держмитслужби;

16) скасовує повністю чи в окремій частині акти (рішення) територіальних органів Держмитслужби;

17) забезпечує кіберзахист та захист інформації в Держмитслужбі, реалізацію державної політики щодо державної таємниці, контроль за її збереженням у Держмитслужбі;

18) забезпечує організацію підготовки, підвищення кваліфікації посадових осіб і працівників Держмитслужби, оцінювання результатів їх службової діяльності в межах повноважень, визначених законодавством про державну службу;

19) вирішує в установленому порядку питання щодо

заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності посадових осіб і працівників апарату Держмитслужби, керівників та заступників керівників її територіальних органів, присвоює їм ранги державних службовців, спеціальні звання (якщо інше не передбачено законом), забезпечує однакові підходи в Держмитслужбі до заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності;

20) вносить в установленому порядку подання щодо представлення посадових осіб і працівників апарату Держмитслужби та її територіальних органів до відзначення державними нагородами України, відзначає відомчими відзнаками;

21) залучає посадових осіб та працівників територіальних органів Держмитслужби, а також державних службовців та працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їх керівниками) до розгляду питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

22) підписує міжнародні договори України відповідно до наданих повноважень;

23) утворює комісії, робочі та експертні групи;

24) скликає та проводить наради з питань, що належать до компетенції Держмитслужби;

25) підписує накази Держмитслужби;

26) дає у межах повноважень обов'язкові для виконання посадовими особами і працівниками апарату Держмитслужби та її територіальних органів доручення;

27) приймає в установленому порядку рішення про розподіл бюджетних коштів, розпорядником яких є Держмитслужба;

28) організовує внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечує їх здійснення в апараті Держмитслужби та її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

29) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Голова Держмитслужби має заступників, у тому числі одного першого, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України відповідно до законодавства.

Заступники Голови виконують повноваження відповідно до затвердженого Головою розподілу обов'язків.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції Держмитслужби, обговорення найважливіших напрямів її діяльності у Держмитслужби може утворюватися *колегія*.

Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу Держмитслужби.

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності у Держмитслужбі можуть утворюватися інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи.

Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів приймає Голова Держмитслужби, який затверджує кількісний та персональний склад таких органів, а також положення про них.

Граничну чисельність державних службовців та працівників Держмитслужби затверджує Кабінет Міністрів України.

Структуру апарату Держмитслужби затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів.

Штатний розпис, кошторис апарату Держмитслужби затверджує Голова Держмитслужби за погодженням з Мінфіном.

Держмитслужба є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, прапор, власні бланки, рахунки в органах Казначейства та банках.

8.4. Органи Пенсійного фонду України

Пенсійний фонд України – центральний орган виконавчої влади, що здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов’язкового державного пенсійного забезпечення, проводить збір, накопичення та облік страхових внесків, призначає пенсії та готує документи для їх виплати, забезпечує своєчасне і в повному обсязі фінансування та виплату пенсій, пенсій за особливі заслуги перед Україною, допомоги на поховання, інших соціальних виплат.

Згідно із законодавством, усі пенсійні виплати здійснюються з коштів Пенсійного фонду України. Пенсійний фонд України здійснює контроль за цільовим використанням коштів, які йдуть на

виплати. Пенсійний фонд України вносить у встановленому порядку Міністерству праці та соціальної політики України пропозиції з питань формування державної політики у сфері пенсійного забезпечення та контролює впровадження офіційних законодавчих актів.

Діяльність Пенсійного фонду України підпорядкована та координована Кабінетом Міністрів України через Міністра соціальної політики України.

Основні завдання та цілі пенсійної реформи:

- підвищити рівень життя пенсіонерів;
- встановити залежність розмірів пенсій від величини заробітку і трудового стажу;
- забезпечити фінансову стабільність пенсійної системи;
- заохотити громадян до заощадження коштів на старість;
- створити ефективнішу та дієвішу систему адміністративного управління в пенсійному забезпеченні.

Пенсійний фонд України – орган, уповноважений відповідно до Закону Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (2011) вести реєстр застрахованих осіб Державного реєстру та виконувати інші функції, передбачені законом.

Пенсійна система України – це сукупність створених в Україні правових, економічних та організаційних інститутів і норм, метою яких є надання громадянам матеріального забезпечення у вигляді пенсії.

Структура системи пенсійного забезпечення в Україні – Закон України «Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування» від 9 липня 2003 року. Система пенсійного забезпечення в Україні складається з трьох рівнів.

Перший рівень – солідарна система загальнообов’язкового державного пенсійного страхування (далі - солідарна система), що базується на засадах солідарності і субсидування та здійснення виплати пенсій і надання соціальних послуг за рахунок коштів Пенсійного фонду на умовах та в порядку, передбачених цим Законом. *Особи, які беруть участь у солідарній системі та сплачують єдиний внесок*, визначені у ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування». До них належать:

- 1) роботодавці:

- підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців), у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами;

- фізичні особи – підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців);

- фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту);

- дипломатичні представництва і консульські установи України, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), утворені відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами; дипломатичні представництва і консульські установи іноземних держав, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), розташовані на території України; підприємства, установи, організації, фізичні особи, які використовують найману працю, військові частини та органи, які виплачують грошове забезпечення, допомогу по тимчасовій непрацездатності, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу або компенсацію відповідно до законодавства;

2) працівники – громадяни України, іноземці (якщо інше не

встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України) та особи без громадянства, які працюють:

- у фізичних осіб – підприємців на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством;
- у фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, у інших фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту);

3) фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей цих осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності;

5) особи, які забезпечують себе роботою самостійно – займаються незалежною професійною діяльністю, а саме науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою або викладацькою, а також медичною, юридичною практикою, в тому числі адвокатською, нотаріальною діяльністю, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями;

6) громадяни України, які працюють у розташованих за межами України дипломатичних представництвах і консульських установах України, філіях, представництвах, інших відокремлених підрозділах підприємств, установ та організацій (зокрема міжнародних), утворених відповідно до законодавства України (якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою);

7) особи, які працюють на виборних посадах в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, об'єднаннях громадян та отримують заробітну плату (винагороду) за роботу на такій посаді;

8) військовослужбовці;

9) особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності, перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами;

10) особи, які відповідно до закону отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

У солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування здійснюються такі виплати:

1) пенсії за віком;

2) пенсії по інвалідності внаслідок загального захворювання, у тому числі каліцтва, не пов'язаного з роботою, інвалідності з дитинства;

3) пенсія у зв'язку з втратою годувальника.

Після призначення пенсії у солідарній пенсійній системі особа може продовжувати здійснювати трудову діяльність та сплачувати страхові внески до Пенсійного фонду України.

Припинення участі в системі пенсійного страхування настає в таких випадках:

- у разі якщо особа, яка підлягає загальнообов'язковому пенсійному страхуванню, втратила статус застрахованої особи;
- у разі закінчення терміну дії договору або дострокового розірвання договору;
- у разі смерті застрахованої особи.

Другий рівень – накопичувальна система загальнообов'язкового державного пенсійного страхування (далі - накопичувальна система пенсійного страхування), що базується на засадах накопичення коштів застрахованих осіб у Накопичувальному фонді та здійснення фінансування витрат на оплату договорів страхування довічних пенсій і одноразових виплат на умовах та в порядку, передбачених законом. Вона базується на основі накопичення коштів застрахованих осіб у Накопичувальному фонді України і здійснення фінансування витрат на оплату договорів страхування довічних пенсій та одноразових виплат.

Обов'язкову накопичувальну складову частину пенсійного забезпечення створюють з метою:

- 1) заохочення працівників до заощадження коштів протягом трудової діяльності;
- 2) збільшення заощаджень для фінансування економічного розвитку;
- 3) підвищення ефективності адміністративного управління системою пенсійного забезпечення за рахунок передачі не державним компаніям функцій адміністративного управління та управління пенсійними активами;
- 4) запобігання політичному тиску у сфері пенсійного забезпечення.

Наприклад, останнім часом проявляється нестабільність соціально-економічного розвитку країни, а органи влади приймають рішення про зменшення чи підвищення пенсій. Такі дії можуть

привести до дестабілізації пенсійної системи в майбутньому.

Суть такої системи полягатиме у тому, що частина обов'язкових внесків до пенсійної системи (загальний рівень пенсійних відрахувань залишиться незмінним) накопичуватиметься в єдиному Накопичувальному фонді і обліковуватиметься на індивідуальних накопичувальних пенсійних рахунках громадян, які (та на користь яких) сплачуватимуть такі внески. Ці кошти інвестуватимуться в економіку країни з метою отримання інвестиційного доходу і захисту їх від інфляційних процесів.

Накопичувальна пенсійна система передбачає участь застрахованих осіб у формуванні коштів, з яких вони при досягненні передбаченого законом пенсійного віку отримуватимуть пенсію. Страхові внески до Накопичувального пенсійного фонду є частиною єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, сплаченого учасниками накопичувальної системи пенсійного страхування. Розмір цих внесків повинен становити 7 % від бази нарахування єдиного внеску.

Суб'єктами накопичувальної системи є: застраховані особи, страхувальник і страховик, а також юридичні особи, які здійснюють управління Накопичувальним фондом та управління його пенсійними активами, зберігач і страхові організації.

Страхувальниками є самі застраховані, оскільки вони безпосередньо сплачують внески на цей вид страхування.

Страховиками є Накопичувальний пенсійний фонд, а також недержавні пенсійні фонди.

Накопичувальний пенсійний фонд (НПФ) – це самостійний суб'єкт пенсійного страхування, що у накопичувальній системі виконує роль страховика. Це цільовий позабюджетний фонд, який здійснює акумулювання страхових внесків застрахованих осіб, що обліковуються на накопичувальних пенсійних рахунках та інвестуються з метою отримання інвестиційного доходу на користь застрахованих осіб.

Накопичувальний пенсійний фонд створюється Пенсійним фондом як цільовий позабюджетний фонд. Адміністративне управління Накопичувальним фондом здійснює виконавча дирекція Пенсійного фонду.

Вона відкриває спеціальні рахунки НПФ у банківській установі, яка отримала статус зберігача коштів.

Накопичувальне пенсійне забезпечення ґрунтується на

принципах добровільної та індивідуальної участі. Кожен, хто бере участь в індивідуальній пенсійній програмі будь-якого виду та тривалості, накопичує пенсію собі персонально. Це є основною відмінністю від солідарної пенсії, яка виплачується нині працюючими людьми нинішнім же пенсіонерам через посередництво Пенсійного Фонду України.

Третій рівень – система недержавного пенсійного забезпечення, що базується на засадах добровільної участі громадян, роботодавців та їх об'єднань у формуванні пенсійних накопичень з метою отримання громадянами пенсійних виплат на умовах та в порядку, передбачених законодавством про недержавне пенсійне забезпечення.

Страховання додаткової пенсії здійснюється страховими компаніями, банками та недержавними пенсійними фондами.

Перший та другий рівні системи пенсійного забезпечення в Україні становлять систему загальнообов'язкового державного пенсійного страхування.

Другий та третій рівні системи пенсійного забезпечення в Україні становлять систему накопичувального пенсійного забезпечення.

Пенсійний фонд України не включається до Державного бюджету України. Забороняється використання коштів Пенсійного фонду України не за цільовим призначенням, у тому числі на кредитні, депозитні операції, надання позичок тощо. Тимчасово вільні кошти в разі відсутності заборгованості по виплатах пенсій можуть бути використані Пенсійним фондом України виключно на придбання державних цінних паперів.

Пенсійний фонд – це неприбуткова організація, яка здійснює свою діяльність на підставі статуту, що затверджується його правлінням. Управління Пенсійним фондом здійснюється на основі паритетності представниками держави, застрахованих осіб і роботодавця. Органами управління Пенсійного фонду є правління та виконавча дирекція.

Джерелами формування коштів Пенсійного фонду є:

- надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах, визначених законом, крім внесків, що спрямовуються до Накопичувальної системи пенсійного страхування;
- інвестиційний дохід, який отримується від інвестування

коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах;

- кошти державного бюджету та цільових фондів, що перераховуються до Пенсійного фонду;

- кошти, сплачені виконавчій дирекції Пенсійного фонду за надання послуг з адміністрування Накопичувального фонду та послуг недержавним пенсійним фондам – суб'єктам другого рівня системи пенсійного забезпечення;

- суми від фінансових санкцій, застосованих до юридичних та фізичних осіб за порушення встановленого порядку нарахування, обчислення та сплати страхових внесків і використання коштів Пенсійного фонду ;

- благодійні внески юридичних і фізичних осіб.

З 1 січня 2004 року в Україні запроваджено добровільну систему *недержавного пенсійного забезпечення* (НПЗ), яка надає можливість учасникам *недержавних пенсійних фондів* (НПФ) отримувати з часом додаткову пенсійну виплату з цієї системи. Функціонування цієї системи регламентується Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення».

Суб'єктами недержавного пенсійного забезпечення є:

- недержавні пенсійні фонди;
- страхові організації, які уклали договори страхування довічної пенсії, страхування ризику настання інвалідності або смерті;

- банківські установи, які уклали договори про відкриття пенсійних депозитних рахунків;

- вкладники та учасники пенсійних фондів;

- вкладники пенсійних депозитних рахунків;

- фізичні та юридичні особи, які уклали договори страхування довічної пенсії, страхування ризику настання інвалідності або смерті;

- засновники пенсійних фондів;

- роботодавці – платники корпоративних пенсійних фондів;

- саморегульовані організації суб'єктів, які надають послуги у сфері недержавного пенсійного забезпечення;

- органи державного нагляду і контролю у сфері недержавного пенсійного забезпечення;

- адміністратори пенсійних фондів;

- компанії з управління активами;

- зберігачі;
- аудитори;

Система недержавного пенсійного забезпечення створена для формування додаткових пенсійних накопичень за рахунок добровільних внесків фізичних осіб і роботодавців.

Недержавний пенсійний фонд – це юридична особа, яка має статус неприбуткової організації, функціонує та проводить діяльність винятково з метою накопичення пенсійних внесків на користь учасників пенсійного фонду з подальшим управлінням пенсійними активами, а також здійснює пенсійні виплати учасникам цього фонду у визначеному законом порядку.

Існує три види недержавних пенсійних фондів, в основі розподілу яких лежить залежність від кола осіб, які можуть бути їх учасниками. Вони поділяються на:

- 1) відкриті;
- 2) корпоративні;
- 3) професійні.

Відкритий НПФ створюється будь-якими юридичними особами, крім тих, діяльність яких фінансується за рахунок Державного або місцевих бюджетів. Учасниками відкритого фонду можуть бути будь-які фізичні особи незалежно від місця та характеру їх роботи.

Корпоративний НПФ створюється юридичною особою-роботодавцем або кількома юридичними особами-роботодавцями, до яких можуть приєднуватися роботодавці-платники. Учасниками такого фонду можуть бути виключно фізичні особи, які перебувають (перебували) у трудових відносинах із роботодавцями-засновниками чи роботодавцями-платниками такого фонду.

Професійний НПФ можуть створювати об'єднання юридичних осіб-роботодавців, об'єднання фізичних осіб, включаючи професійні спілки, чи фізичні особи, пов'язані за родом їх професійної діяльності.

Учасниками такого фонду можуть бути тільки фізичні особи, у яких ознаки їх професійної діяльності співпадають з ознаками, визначеними у статуті фонду (наприклад, працівники металургійної галузі).

Пенсійні внески до недержавного пенсійного фонду сплачуються у розмірах та в порядку, встановлених *пенсійним контрактом*, відповідно до умов обраних пенсійних схем. Це ж саме

стосується внесків за страхуванням ризику настання інвалідності або смерті учасника фонду.

Пенсійний контракт – це угода між вкладником та адміністратором Пенсійного фонду, в якому викладені усі суттєві умови цивільного договору, включаючи такий суттєвий регулятор взаємовідносин, передбачених контрактом, як пенсійна схема.

Українська пенсійна система і надалі продовжує перебувати під монопольним впливом солідарного пенсійного страхування. У цій системі задіяні всі громадяни України незалежно від бажання та віку.

Альтернатива у вигляді загальнообов’язкової накопичувальної системи чи недержавних пенсійних фондів, в основі яких лежить індивідуальний персоніфікований підхід, практично не діє. Між іншим, у більшості країн світу саме кошти, акумульовані в накопичувальній пенсійній системі, є вагомим джерелом інвестицій в економіку. Однак в Україні цей механізм використовується лише на 30 %.

Контрольні питання

1. Повноваження і функції Державної податкової служби України.
2. Структура Державної податкової служби України.
3. Процесуальні документи Державної податкової служби України.
4. Державна митна служба України: завдання, принципи діяльності.
5. Взаємозв’язок у роботі податкових органів.
6. Податкова система країн ЄС.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015. URL:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>

3. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>

4. Про Національну поліцію: Закон України від 06.08.2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/580-19>

5. Про затвердження положень Про державну податкову службу України та державну митну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#>

Додаткова література

1. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyy-posibnyk.pdf>

2. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПП ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

3. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

4. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 URL. https://biz.ligazakon.net/analytys/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv

5. Голоядова Т. О. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голоядова, П. П. Латковський. Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

6. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkove%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

7. Заяць О. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/2750>

8. Ковалів М. В. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І.М. Проць, Ю.Р. Лозинський. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/72>

Розділ 9

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ

9.1. Поняття і принципи податкового контролю

Поняття «контроль» використовується в кількох значеннях: як функція, спосіб, форма діяльності органів управління; сукупність прийомів та методів, що застосовуються органами управління; завершальна стадія процесу управління; форма зворотного зв'язку, з якої управляюча система отримує необхідну інформацію про стан керованого об'єкта; система спостереження та перевірки функціонування керованого об'єкта. Управління здійснюється у різних сферах суспільних відносин, у тому числі у сфері фінансів.

Юридичний енциклопедичний словник визначає державний контроль як одну з форм здійснення державного управління, що забезпечує дотримання законів і інших правових актів, що видаються органами держави.

У багатьох наукових роботах терміни «контроль» і «нагляд» вживаються як синоніми. У чинному законодавстві поняття «контроль» і «нагляд» не розмежовано. Співвідношення даних понять до сих пір викликає наукові суперечки. Одним з видів фінансового контролю, в залежності від сфери його здійснення, є податковий контроль.

Податковий контроль як правовий інститут відомий і затребуваний у всьому світі. У всіх цивілізованих демократичних країнах здавна склалася і досить успішно функціонує система податкового контролю і є наявність розгалуженої мережі контролюючих органів. Причому в кожній окремій країні на різних історичних етапах податковий контроль мав свої специфічні риси із застосуванням своєрідних методів, в залежності від існуючої форми правління, державного устрою та політичного режиму.

Сутність податкового контролю виражається в управлінській діяльності уповноважених державних органів з використанням форм та методів контролю за дотриманням підконтрольними суб'єктами норм податкового законодавства, полягає у тому, що суб'єкт управління здійснює облік та перевірку того, як керований

підконтрольний об'єкт виконує встановлені розпорядження. Податковий контроль визначається не лише як особлива діяльність уповноважених органів, а й як функція та елемент державного управління. Цей і інший бік податкового контролю перебувають у нерозривній єдності.

Податковий контроль визначається як діяльність уповноважених органів щодо перевірки дотримання вимог законодавства про податки та збори платниками податків, податковими агентами та платниками зборів, що проводиться з метою запобігання податковим правопорушенням, а також відновлення порушених прав, недопущення таких порушень у майбутньому та прийняття рішень відповідно до із законодавством. Податковий контроль, будучи частиною державного фінансового контролю, що реалізується у формі податкових перевірок та поширюється на фінансову діяльність держави, органів місцевого самоврядування, платників податків фізичних та юридичних осіб, активно впливає на організацію планування, облік та звітність платників податків, сприяє підвищенню ефективності збору податків у бюджеті різного рівня, бюджеті державних позабюджетних фондів, а також попереджає податкові правопорушення та забезпечує конкуренцію.

Місце податкового контролю у системі фінансового контролю визначається тим, що податки становлять до 90% державних доходів. У результаті податкового контролю виникають відносини, є складовою податкових правовідносин, які мають особливі ознаки. Податковий контроль як форма податкових правовідносин має низку специфічних характеристик: державний владний характер, зумовлюється специфікою податкових правовідносин; регламентованість – реалізація податкового контролю реалізується лише у визначених законодавством формах. Односторонній фіскальний характер податкових правовідносин потребує міцної правової основи. Тому всі види податків, права та обов'язки об'єктів контролю встановлюються лише законодавчими актами; незалежність і об'єктивність – ці принципи відносяться до основоположних принципів фінансового контролю, оскільки суб'єкти контролю повинні мати законодавчу, організаційну, фінансову незалежність від тих, кого вони перевіряють.

Об'єктивність означає достовірність, неупередженість, виключення упередженості з боку уповноважених органів.

Виявлення фактів правопорушень має бути результатом ретельно проведеної перевірки. Ці факти мають бути підтверджені документами. Рішення керівника за результатами перевірки має відповідати фактичним обставинам, виявленим під час перевірки.

Незалежність та об'єктивність передбачає реалізацію на практиці податкової політики на основі норм податкового законодавства, а не суб'єктивних рішень; інформативність – податковий контроль має бути заснований на зборі максимально повної інформації про платника податків, уміння вибрати для перевірки тих із них, які викликають найбільший сумнів у їхній сумлінності. У цьому необхідно повною мірою забезпечити дотримання законних прав платників податків (податкову таємницю).

У процесі здійснення податкового контролю податкові, митні органи, органи державних позабюджетних фондів у порядку, що визначається угодою між ними, інформують один одного про наявні матеріали про порушення законодавства про податки та збори, про податкові перевірки, здійснюють збір іншої необхідної інформації. Безперервність – принцип необхідності забезпечення безперебійної роботи механізму збору податків, та постійного вдосконалення форм та методів податкового контролю.

Специфіка податкових правовідносин така, що відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою податків, можуть бути ефективно реалізовані лише за наявності особливої форми державного контролю – податкового контролю, який відрізняється від загального контролю з боку державних органів за дотриманням іншого законодавства. Податковий контроль є складовою фінансового контролю держави. Сутність податкового контролю виявляється у тому, що з його проведенні перевіряється дотримання платниками податків (платниками збору) і податковими агентами норм податкового законодавства.

Таким чином, до предмета податкового права цілком правомірно віднести відносини, що виникають у процесі здійснення компетентними державними органами контрольних функцій за виконанням юридичними та фізичними особами своїх податкових обов'язків.

В даний час наша держава вкрай потребує вдосконалення і підвищення ефективності податкового контролю, оскільки від результативності контрольної роботи податкових органів по

забезпеченню повного і своєчасного надходження податків і зборів багато в чому залежить ефективне функціонування не тільки регіональної економіки, а й сталий розвиток країни в цілому.

Визначення податкового контролю є в ПКУ: **Податковий контроль** – 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 – це складова податкової системи України. Лише завдяки податковому контролю податкова система забезпечує виконання головної державної мети, саме забезпечення доходної частини державного бюджету, що створюється переважно з допомогою податків.

Податковий контроль проводиться з метою створення досконалої системи оподаткування та досягнення високого рівня податкової дисципліни, за якої унеможлиблюється наявність порушень податкового законодавства.

Роль і сутність податкового контролю вчені розглядають в двох аспектах: широкому і вузькому. У широкому сенсі податковий контроль визначається як сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують в цілях здійснення ефективної державної фінансової політики економічну безпеку держави і дотримання державних і муніципальних фінансових інтересів.

У широкому розумінні поняття «податковий контроль» охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів (державна реєстрація платників податків, податковий облік, податкові перевірки, а також сфери діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язані зі сплатою податків). На думку Ф. Бутинця, в широкому сенсі податковий контроль являє собою контроль держави за дотриманням податкового законодавства всіма учасниками податкових правовідносин на всіх етапах податкового процесу – від встановлення податків і зборів аж до припинення податкового обов'язку.

Слід вважати, що податковий контроль в широкому розумінні являє собою діяльність держави в особі уповноважених

(компетентних) органів з контролю за дотриманням законодавства про податки і збори усіма учасниками податкових правовідносин в порядку, встановленому чинним законодавством.

У вузькому аспекті податковий контроль в літературі визначається як контроль держави в особі компетентних органів за законністю і доцільністю дій в процесі введення, сплати або стягнення податків і зборів.

Податковий контроль може існувати тільки як система. При цьому складовими цієї системи є:

- функція державного управління;
- сукупність прийомів і способів (форм і методів), що застосовуються податковими органами;
- податково-правова норма;
- податкові контрольні відносини;
- діяльність податкових органів як завершальна стадія управлінського процесу;

– форми зворотного зв'язку, за допомогою якої податковий орган отримує необхідну інформацію про діяльність платника податків, які взаємопов'язані і діють подібно до єдиного організму

Податковому контролю властиві певні принципи – основоположні правила і вимоги, що виражають його найбільш суттєві особливості. *Принцип пріоритету публічних інтересів у правовому регулюванні відносин, що виникають у сфері фінансової діяльності держави та муніципальних утворень.*

Цей принцип передбачає використання фінансово-правових інститутів з метою державного регулювання економіки, виходячи з загальнозначущих завдань суспільства. Даний принцип цілком застосовний і до податкового контролю, що здійснюється саме заради забезпечення публічних інтересів. Певні незручності конкретного платника податків при здійсненні дій податкового контролю в кінцевому підсумку повинні компенсуватися за рахунок фінансової стабільності держави.

Участь громадян у фінансовій діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Даний принцип при здійсненні податкового контролю реалізується у вигляді участі свідків, понять, спеціаліста, експерта, перекладача і, природно, посадових осіб податкових органів. При цьому, участь в податковому контролі громадян носить не пасивний характер. Наприклад, відповідно до норм КК України, в процесі здійснення податкового контролю,

поняті мають право робити зауваження з приводу проведених дій, які підлягають внесенню до протоколу.

Принцип плановості, виражається в тому, що діяльність держави з формування, розподілу та використання фінансових ресурсів здійснюється на основі фінансових планів, що розробляються відповідно до державних і місцевих планів і програм, а також планів підприємств, організацій і установ.

Даний принцип повною мірою відноситься і до податкового контролю, оскільки велика частина виїзних податкових перевірок проводиться за планом, що розробляється структурним підрозділом податкового органу, відповідальним за організацію та планування проведення виїзних податкових перевірок і затверджується керівником податкового органу. Самі податкові перевірки також проводяться за певною програмою. На підставі матеріалів попередньої перевірки, відомостей про порушення податкового законодавства та іншої інформації, що характеризує роботу і фінансовий стан платника, розробляється програма проведення виїзної перевірки, яка вказує перелік основних питань, на які слід звернути увагу. Програма виїзної перевірки затверджується керівником податкового органу або його заступником.

Принцип законності означає необхідність суворого дотримання вимог фінансово-правових норм усіма учасниками відносин, що виникають в процесі фінансової діяльності. Зазначений принцип повною мірою відноситься і до податкового контролю, зокрема, до дій податкових органів при проведенні податкових перевірок. Податкові органи та посадові особи податкових органів зобов'язані дотримуватися законодавства про податки і збори.

Таким чином, для податкового контролю характерні певні риси державного фінансового контролю. Податковий контроль є різновидом фінансового контролю держави, так як він здійснюється в зв'язку з утворенням публічних грошових фондів. Податковий контроль, будучи одним з видів державного фінансового контролю, здійснюється за деякими напрямками державного фінансового контролю, основним з яких є перевірка виконання фінансових зобов'язань організаціями та фізичними особами перед державою і муніципальними утвореннями, і є основним інструментом щодо попередження, виявлення та припинення порушень платниками податків, платниками зборів і податковими агентами законодавства

про податки і збори.

Необхідно відзначити, що однією з головних умов функціонування податкового контролю є детальна правова регламентація порядку його здійснення.

У літературі зазначається, що нормативно-правова база податкового контролю включає в себе чотири рівні:

- 1 рівень – Конституція України,
- 2 рівень – міжнародні акти,
- 3 рівень – Податковий кодекс та інші закони;
- 4 рівень – підзаконні нормативно-правові акти і інші офіційні документи.

Реалізація державою функції податкового контролю полягає у здійсненні на постійній основі спеціалізованими органами контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами та платниками зборів вимог законодавства про податки та збори. Визнаючи важливість захисту інтересів платників податків у ході проведення контрольних заходів, та й за підсумками прийняття органами податкового контролю правових актів, законодавець виділяє в особливу групу відносин – відносини щодо оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, хоча по суті ці відносини є різновидом відносин у сфері податкового контролю.

Аналізуючи сучасний стан нормативно-правової бази податкового контролю, слід зазначити, що наявність численних нормативно-правових актів, як державного рівня, так і відомчого, що стосуються питань правового регулювання податкових правовідносин, аналогічних за своїм характером, сприяють численним проблемам при їх тлумаченні як податковими органами так і платниками податків.

9.2. Види податкового контролю

Основна мета податкового контролю конкретизується у завданнях. Будь-яка контрольна діяльність поділяється на кілька етапів: підготовчий; планування контрольних заходів; здійснення контрольних заходів; оформлення контрольних заходів; обмін інформацією із уповноваженими органами; вживання коригуючих заходів. Важливі показники ефективності податкового контролю

визначаються результатами роботи податкових органів щодо виявлення прихованих від оподаткування сум, наприклад шляхом зіставлення суми донарахувань за результатами перевірок з величиною витрат на проведення цих перевірок. До важливих критеріїв відноситься визначення форм, методів і видів контролю.

В юридичній літературі пропонується розгляд наступної класифікації податкового контролю за видами, яка може бути здійснена за різними підставами: за часом проведення, за обсягом перевірених питань, за характером контрольних заходів, за методом проведення перевірки, за місцем проведення, в залежності від джерел отримання інформації і за періодичністю проведення.

За часом проведення податковий контроль поділяють на попередній, поточний (оперативний) і наступний податковий контроль, тобто закладені основи, що використовується при класифікації фінансового контролю.

Слід зазначити, що в практиці роботи податкових органів попередній контроль носить допоміжний характер. Його використання обмежене стадією планування проведення податкової перевірки для прийняття оптимальних рішень.

Попередній податковий контроль проводиться до звітного періоду по конкретному виду податку або до вирішення питання про надання платнику податків податкових пільг, зміни термінів сплати податків. Наприклад, обов'язковою умовою надання податкового кредиту є проведення попередньої перевірки фінансового стану платника податків уповноваженим державним органом.

Ззовні результати попереднього податкового контролю можуть бути оформлені у вигляді експертних висновків щодо проектів договорів про надання податкових пільг, податкових кредитів, відстрочки або розстрочки сплати податків та ін.

Поточний (оперативний) контроль щодня здійснюється з метою запобігання порушень фінансової дисципліни в процесі виконання організаціями зобов'язань перед бюджетом. У сфері оподаткування такий контроль є частиною регулярної роботи податкових органів і являє собою перевірку, проведenu в звітному періоді для оцінки правильності відображення різних операцій і достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, що подаються платниками. Прикладом може служити контроль за обсягами виробництва і реалізації етилового спирту, алкогольної, спиртвмісної та тютюнової продукції, за її експортними та

імпортними поставками з метою недопущення заниження бази оподаткування та ухилення від сплати податків, який здійснюється, зокрема, міжрегіональної податковою інспекцією по найбільших платниках податків.

Л. К. Воронова виділяє особливості поточного податкового контролю в його проведенні в ході реалізації господарських або фінансових операцій, тобто в процесі щоденної роботи платників податків. Тому поточний податковий контроль інакше називають оперативним. Даний вид контролю ґрунтується на бухгалтерському і податковому обліках, первинних документах, інвентаризації, порядок ведення касових операцій, що дозволяє і контролюючим органам, і підконтрольним суб'єктам швидко реагувати на зміни у фінансовій діяльності, попереджати порушення податкового законодавства та, таким чином, запобігати фінансовим втратам державної скарбниці.

Що стосується наступного контролю, то він зводиться до перевірки фінансових і господарських операцій за минулий період на основі аналізу звітів і балансів, а також шляхом перевірок і ревізій безпосередньо на місці: на підприємствах, в установах і організаціях. Наступний контроль відрізняється поглибленим вивченням усіх сторін фінансової та господарської діяльності, що дозволяє розкрити недоліки попереднього і поточного контролю. Беручи до уваги циклічність оподаткування, найпоширенішим слід визнати саме наступний податковий контроль, який проводиться після закінчення певного звітного періоду. Цей контроль здійснюється, перш за все, методом документальної перевірки, який характеризується поглибленим вивченням фінансової і господарської діяльності платника податків і дозволяє розкрити наявні недоліки. Зокрема, камеральні податкові перевірки здійснюються тільки в формі наступного контролю, оскільки відповідно до ПКУ такі перевірки проводяться на основі податкових декларацій і документів, поданих платником податків, які є підставою для обчислення і сплати податку, а також інших документів про діяльність платника податків, наявних у податкового органу.

Так, головною метою наступного податкового контролю є оцінка своєчасності та повноти виконання податкового обов'язку з боку податково-зобов'язаних осіб. Основним критерієм наступного податкового контролю слід вважати максимальну повноту

охоплення перевітками, ревізіями та іншими методами усіх сторін фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта.

Попередній контроль здійснюється з метою попередження і припинення бюджетних порушень в процесі виконання бюджетів бюджетної системи.

Наступний контроль здійснюється за результатами виконання бюджетів бюджетної системи України з метою встановлення законності їх виконання, достовірності обліку і звітності.

Як видно, законодавець в БК України більше не виділяє поточний фінансовий контроль в якості самостійного виду контролю.

Разом з тим, відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 року контрольна та експертно-аналітична діяльність здійснюється шляхом проведення контрольних і експертно аналітичних заходів у формі попереднього аудиту, оперативного аналізу та контролю і подальшого аудиту (контролю) відповідно до затверджуваними Рахунковою палатою стандартами зовнішнього державного аудиту (контролю).

Таким чином, слід наголосити, що в законодавстві відсутній єдиний підхід до визначення поточного контролю в якості самостійного виду або форми контролю. У юридичній літературі також відсутня однакова думка з даного питання.

Крім того, на законодавчому рівні також відсутнє розмежування видів і форм контролю.

За обсягом перевірених питань виділяють комплексний і тематичний податковий контроль. За змістом наказу Міністерства Фінансів України від 20.08.2015 № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків — юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» комплексною є перевірка, яка охоплює питання правильності обчислення, утримання, сплати і перерахування всіх видів податків, щодо яких у платника податків є відповідні обов'язки. Тематична перевірка, як правило, охоплює питання правильності обчислення, утримання, сплати і перерахування окремих видів податків.

За характером контрольних заходів податковий контроль поділяється на плановий і позаплановий. У першому випадку

контроль підпорядкований певному планування, а в другому – здійснюється в разі раптово виниклої необхідності. Податкове законодавство не обмежує податкові органи в частині здійснення раптового податкового контролю. Проте переважаючим слід визнати плановий контроль.

Виходячи з методу проведення перевірки документів податковий контроль поділяється на комплексний і вибірковий. Перший вид податкового контролю ґрунтується на перевірці всіх документів і записів в реєстрах бухгалтерського обліку, а другий передбачає перевірку частини первинних документів в кожному місяці періоду, що перевіряється або за кілька місяців. Однак якщо вибірковою перевіркою встановлюються серйозні порушення податкового законодавства або зловживання, то податковим інспекторам на даній ділянці діяльності підприємства вказується на необхідність проведення комплексної перевірки.

Крім того, *за місцем проведення* податковий контроль поділяється на камеральний і виїзний. Відмінність цих видів полягає в місці проведення перевірок. Камеральний і виїзний податковий контроль досить чітко визначено в податковому законодавстві. Так, згідно зі ст. 75 і за змістом ст. 76 ПК України камеральними є перевірки, що проводяться за місцем знаходження податкового органу, а виїзними – перевірки з виїздом до місця знаходження платника податків. З огляду на статистику податкових органів, виїзні перевірки є більш ефективними, так як дозволяють податковому органу використовувати різноманітні методи контрольної діяльності і відповідно отримати більше інформації про фінансову і господарську діяльність платника податків. Перевірки безпосередньо на підприємствах сприяють підвищенню рівня організації бухгалтерського обліку та платіжної дисципліни платників податків. Однак такий контроль не може бути переважаючим, оскільки порівняно невеликий апарат працівників податкових органів не в змозі одночасно перевірити значне число облікових платників податків. Перевага камерального контролю в тому, що він дозволяє з найменшими витратами часу і зусиль податковому органу перевірити велику кількість платників податків на основі поданих ними податкових декларацій і підтверджуючих документів.

Залежно від джерел отримання інформації пропонується класифікувати податковий контроль на документальний і

фактичний. Документальний контроль заснований на вивченні даних про об'єкт, що перевіряється, що містяться в первинних документах. Реалізується він за допомогою наступних прийомів: формальної, логічної і арифметичної перевірки документів; юридичної оцінки господарських операцій, відображених в документах; зустрічних перевірок; оцінки правильності відображення даних первинного обліку в бухгалтерських операціях; економічного аналізу. Всебічне дослідження діяльності підприємства і повноцінності первинних документів досягається прийомом фактичного контролю, такими, наприклад, як обстеження, інвентаризація, експертиза.

Мабуть через відсутність необхідного числа співробітників, податкові органи перше здійснювали переважно документальний контроль. Останнім часом все частіше вдаються до контролю фактичного, як найбільш результативному.

За ступенем імперативності податковий контроль можна поділити на обов'язковий і необов'язковий (ініціативний). За загальним правилом податковий контроль є ініціативним, тобто податкові органи можуть не перевіряти платника податків скільки завгодно довго. Проте, в окремих випадках він неминучий. Так, податковий інспектор зобов'язаний здійснити перевірку наявності у індивідуального підприємця декларації за звітний період і підтвердження сплати податку при знятті його з податкового обліку в разі припинення діяльності. При знятті з обліку організації в зв'язку з її ліквідацією, закриттям філії (представництва) або припиненням права власності на нерухомість структурні підрозділи податкової інспекції, які здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків в бюджет, в обов'язковому порядку проводять камеральну та виїзну податкові перевірки.

За періодичністю проведення податкового контролю розрізняють первинний і повторний. Початковими слід визнати контрольні заходи, що проводяться по відношенню до будь-якого платника податків вперше за рік. Повторність ж виникає в тому випадку, коли протягом календарного року здійснюється дві і більше виїзні податкові перевірки за одним і тим же податком, що підлягає сплаті чи сплаченим платником податку за один і той же період. Вибір методу контролю не призводив до будь-яких суттєвих правових наслідків для самої фізичної та юридичної особи, а

юридичне значення має лише результат контрольної діяльності. Нині в умовах повної економічної самостійності суб'єктів господарювання методи та форми здійснення контрольної діяльності у сфері оподаткування значно трансформувалися, вони набули юридичної значущості та знайшли своє закріплення у податковому законодавстві.

Податковий контроль у частині здійснення заходів, що вживаються митними органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, є складовою частиною митного контролю.

Організаційні і правові засади здійснення податкової політики і функціонування податкової системи в Україні визначені в Податковому кодексі, відповідно до якого, *контролюючими органами є* (ст. 41):

1) органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

2) митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони. Порядок контролю митними органами за сплатою платниками податків податку на додану вартість, акцизного податку та екологічного податку встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Розмежування повноважень і функціональних обов'язків між контролюючими органами визначається Податковим Кодексом, Митним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів.

Органи Служби безпеки України, Національної поліції, Бюро економічної безпеки, Державного бюро розслідування, 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.

Органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється. Податковий кодекс України передбачає обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів.

Згідно ст. 21 ПКУ посадові особи контролюючих органів зобов'язані:

- дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами;

- забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;

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

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

- коректно та уважно ставитися до платників податків, 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;

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

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

9.3. Способи здійснення податкового контролю

Способи здійснення податкового контролю передбачені в ПКУ.

Податковий контроль здійснюється шляхом:

1. Ведення обліку платників податків.
2. Інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби.
3. Перевірок та звірок відповідно до вимог Податкового кодексу, перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Ведення обліку платників податків

Податковий облік як інститут податкового права – це сукупність правових норм, що регулюють відносини, які виникають у процесі збору, реєстрації та узагальнення інформації щодо визначення податкової бази поточного податкового періоду чи податкової бази наступних періодів, а також у необхідних випадках податкових відрхувань.

Інститут податкового обліку необхідно віднести до загальної частини податкового права, оскільки податковий облік включає норми, що застосовуються у процесі регулювання податкових правовідносин за всіма видами податків, зокрема норми, що встановлюють зобов'язання платника податків або податкового агента визначати податкову базу, документально підтверджувати правильність порядку ведення податкового обліку. Ці норми можна визначити як загальні норми податкового обліку.

Податковий облік конкретизується в особливій частині податкового права за окремими видами податків, які можна характеризувати як спеціальні норми податкового обліку.

Залежно від конкретного виду податку, спеціальні норми податкового обліку можуть містити: норми, що регулюють особливості ведення податкового обліку з окремих видів податків; норми, що регулюють порядок систематизації даних визначення податкової бази; норми, що регулюють порядок ведення первинних документів податкового обліку.

Дані норми, своєю чергою, можна поділити на такі: норми, що регулюють ведення первинних документів, що підтверджують той чи інший порядок ведення податкового обліку окремих операцій; норми, що регулюють порядок ведення первинних документів; норми, що регулюють порядок ведення первинних документів для одержання податкового відрахування; норми, що регулюють порядок визначення податкових відрахувань; норми, що регулюють облікову політику платника податків з метою оподаткування.

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах державної податкової служби за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи державної податкової служби за місцезнаходженням таких об'єктів у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний податковий орган протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Всі фізичні особи – платники податків та зборів реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Фізичні особи - підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи в органах державної податкової служби. Взяття на облік фізичних осіб - підприємців в органах державної податкової служби здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та громадських формувань»

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

Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання

відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Порядок внесення відмітки визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей органами державної податкової служби.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів в органах державної податкової служби передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у день взяття на облік юридичної особи та відокремленого підрозділу юридичної особи в порядку, встановленому спеціально уповноваженим органом з питань державної реєстрації та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Приватні нотаріуси та інші фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання.

Інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності державної податкової служби – комплекс заходів із збору, опрацювання та

використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби використовується інформація, що надійшла:

а) від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, 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, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків;

- про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

б) від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

- про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, яка повинна містити, зокрема:

- найменування платника податків, якому видані такі дозволи,

ліцензії, патенти;

- податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи;

- вид дозвільного документа;

- вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ;

- дату видачі дозвільного документа;

- строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення);

- сплату належних платежів за видачу дозвільного документа;

- перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ;

- про експортні та імпорتنі операції платників податків;

в) від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

г) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

д) від підрозділів податкової служби та митних органів – за результатами податкового контролю тощо.

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

З метою отримання податкової інформації органи державної податкової служби мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється органами державної податкової служби з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти

відображення в обліку платника податків.

Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

За результатами зустрічних звірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання у десятиденний термін.

9.4. Поняття і види податкових перевірок

Органи державної податкової служби мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться органами державної податкової служби в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Кодексом, а фактичні перевірки – Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на органи державної податкової служби.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Камеральна перевірка проводиться посадовими особами органу державної податкової служби без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в

бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби.

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

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Про проведення документальної планової перевірки керівником органу державної податкової служби приймається рішення, яке 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.

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

проведення документальної позапланової перевірки керівник органу державної податкової служби приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків не подано в установленний законом строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

- розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

- отримано судові рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону;

- і інших підстав передбачених ст. 78 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 органу державної податкової служби. Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником органу державної податкової служби рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення

документальної перевірки. Документальна невізйна перевірка здійснюється на підставі зазначених у підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПКУ документів та даних, наданих платником податків у визначених випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом. Присутність платників податків під час проведення документальних невізвних перевірок не обов'язкова.

Документальною невізвною позаплановою електронною перевіркою (далі – електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 Кодексу, до органу державної податкової служби, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи).

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу податкової служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1. 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 органи державної податкової служби, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

2. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

3. письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

4. неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

5. отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

6. у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 ПКУ;

7. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Дана перевірка може бути проведена одноразово протягом 12 місяців з дати складання акту за результатами попередньої

перевірки.

Тривалість документальних планових перевірок, не повинна перевищувати **30 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – **10 робочих днів**, інших платників податків – **20 робочих днів**. Продовження строків проведення цих перевірок, можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати **15 робочих днів** для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – **5 робочих днів**, для фізичних осіб - підприємців, які не мають найманих працівників – **3 робочі дні**, інших платників податків – **10 робочих днів**.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акту або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби 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.

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

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

Цікавим для України є шведський досвід податкового адміністрування. Національне податкове відомство Швеції щороку забезпечує надходження до державної казни 1000 млрд. крон у вигляді податків. Основну увагу, як і в більшості

європейських країн, приділяє масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї скандинавської країни є також досить громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів з питань оподаткування. У зв'язку з цим на податківців покладено обов'язок надання допомоги платникам. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу. Протягом місяця лише сайт Гетеборзького регіонального податкового управління в Інтернеті відвідують 100 тис. осіб.

Заслуговує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки. Причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких «нагадувань».

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства електронну печатку видає регіональне податкове управління. Її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою.

Переказ усіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, здійснюється на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунка провадяться звірення надходжень та повернення податків.

При реалізації товарів за межі Швеції платники подають також щоквартальний звіт щодо поставок, у якому зазначають вартість експортних поставок, вартість тристоронньої торгівлі, реєстраційний номер з ПДВ покупця, код країни. Цей звіт переважно використовується для адміністрування податку на додану вартість (поруч з податковими деклараціями).

Санкції до платників податків застосовуються лише тоді, коли порушення привели до недоплати чи надлишкового відшкодування з бюджету. Якщо в деклараціях містяться неточності, які не спричинили втрат бюджету, санкції не

застосовуються.

Загалом же зарубіжні країни, пройшовши еволюційний шлях розвитку своїх податкових систем, свого часу запровадили ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків. Аналіз їхнього досвіду дає змогу дійти висновків про прийнятність деяких практичних рішень для застосування в Україні. Найбільше заслуговує на увагу перенесення акцентів на сегмент масово-роз'яснювальної роботи та налагодження партнерських взаємовідносин з платниками, лібералізація процесів подання-прийняття звітності та проведення перевірок, застосування прогресивних методів відбору платників для проведення перевірок.

Контрольні питання

1. Питання, що перевіряються під час перевірки.
2. Проведення експертизи при податковому контролі.
3. Поняття податкового контролю.
4. В яких випадках за результатами проведення перевірки оформляється акт?
5. Що таке податкове повідомлення-рішення?
6. Документальні перевірки, їх види та планування.
7. Питання, що перевіряються під час перевірки.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
3. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/794-18>
4. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>
5. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/586-14>
6. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для

економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>

7. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>

8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції: Закон України від 08.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/731-19>

9. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>

10. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 10.09.2014. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>

11. Про Національну поліцію: Закон України від 06.08.2015. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/580-19>

12. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

13. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>

15. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

Додаткова література

1. Бабін І.І. Податкове право України: навчальний посібник. Кондор, 2018. 488 с.

2. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 URL: https://biz.ligazakon.net/analitics/197321_podatkov-pravoporushennya-nauvazhlivsh-visnovki-sudv

3. Заяць О. Протидія адміністративним правопорушенням у фінансовій сфері: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/2750>

4. Назар Ю.С. Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія / Юрій Степанович Назар. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4735>

5. Фінансове право України: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Р. М. Скриньковський, Ю. Р. Лозинський. Львів: СПОЛОМ, 2022. 394 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/4479>

6. Назар Ю.С., Проць І.М. Адміністративна та фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: Монографія. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 172 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/1050>

7. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>

8. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич,

А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovye%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf

9. Голядова Т. О. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голядова, П. П. Латковський. Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>

10. Податкова система: конспект лекцій : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: <https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatкова.pdf>

11. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatкова-systema-navchal-nyu-posibnyk.pdf>

12. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с. URL: https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4667/Podatкова_sustema_Kuz_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y

13. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf

Розділ 10

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

10.1. Податкова відповідальність

Сучасні процеси перетворення суспільства ставлять безліч складних правових, політичних, економічних пріоритетів і соціальних завдань, що потребують рішення. В умовах ринкової економіки фінансова діяльність держави структурно змінюється та ускладнюється, підвищується значення та роль податкових надходжень для формування та виконання бюджету, відбувається пошук форм забезпечення виконання податкового обов'язку; збільшення обсягів руху фінансових ресурсів і форм їх мобілізації та використання визначає особливості охорони фіскального інтересу публічних суб'єктів та притягнення зобов'язаних осіб до відповідальності.

Аналіз змін, що відбуваються у сфері економіки та фінансів, пов'язаних із формуванням ринкових відносин, дозволяє зробити висновок про те, що поряд з певними позитивними результатами в суспільстві виникли і негативні процеси. Вони багато в чому зумовлені ослабленням державного управління, включаючи систему державного фінансового контролю, а також недостатньою нормативно-правовою базою, необхідною для формування та використання нових ринкових механізмів, зокрема фінансів, кредиту, податків ті зборів.

Наявність відповідальності є обов'язковою ознакою методу правового регулювання суспільних відносин та критерієм визначення самостійності галузі права. Самостійність юридичної відповідальності встановлюється за такими ознаками: наявність власної нормативної бази; відповідальності; наявність власної фактичної підстави; наявність власних санкцій; специфічна процедура реалізації.

Податкова відповідальність – це такий передбачений нормами податкового права несприятливий для суб'єкта наслідок

податкового правопорушення, яке виражається в тому, що він відповідає перед державою за скоєне, зазнає осуду та матеріальних позбавлень, забезпечених державним примусом. Можна виділити такі ознаки податкової відповідальності:

- суб'єкт відповідальності – правопорушник (юридична або фізична особа);

- основою відповідальності є податкове правопорушення, що містить всі ознаки його складу, передбаченого Податковим кодексом України;

- за вчинення податкового правопорушення законом встановлено специфічні санкції у вигляді фінансових стягнень (штрафів);

- правопорушник примушується державою в процесуальній формі, встановленої ПКУ, відповідати за скоєне правопорушення і зазнавати фінансові стягнення.

Зміст відносин податкової відповідальності визначається: через реалізацію права уповноваженого органу вимагати відповідної поведінки від зобов'язаної податковим правом особи; через добровільне дотримання правових вимог особами, визначеними податковим законодавством, що ґрунтуються на свідомо належному виконанні ними своїх правових обов'язків; у разі їх невиконання через обов'язок зазнавати передбачених законодавством заходів державного впливу на правопорушника за винно вчинене та передбачене законом протиправне діяння, що полягають у застосуванні податкової санкції. Зміст відносин податкової відповідальності перебуває у взаємному зв'язку з формами її реалізації, що забезпечують дотримання встановленого податкового обов'язку, засудження та покарання.

Концепція податкової відповідальності як цілісного правового явища: розкривається у добровільному дотриманні певними особами правових вимог податкового законодавства; заснованому на свідомо належному виконанні ними своїх правових обов'язків, а у разі їх невиконання – виступаючому як обов'язок зазнавати передбачені законодавством заходів державного впливу на правопорушника за винно вчинене і передбачене законом протиправне діяння, що полягає у застосуванні податкової санкції; базується на єдиних принципах; здійснює превентивну, відновлювальну, каральну та виховну функції; реалізується в регулятивних та охоронних правовідносинах; слугують досягненню

єдиних цілей правового відновлення.

У теорії права юридичну відповідальність ділять на позитивну (перспективну) і негативну (ретроспективну). У зв'язку з цим і теорії податкового права розрізняють податкову відповідальність позитивну і негативну. Позитивна податкова відповідальність – це обумовлене нормами податкового права, виражене в конкретній поведінці і позитивному ставленні особи до вимог норм податкового права, що позитивно оцінюється державою,

На відміну від позитивної відповідальності, пов'язаної з правомірною поведінкою платника податків, податкового агента чи іншої особи, негативна податкова відповідальність настає за неправомірні дії (бездіяльність), що спричиняють застосування податкових санкцій.

Залежно від суб'єкта податкової відповідальності розрізняють відповідальність юридичних і фізичних осіб.

Право відновлювальна відповідальність застосовується не за податкове правопорушення, а за невиконання платником податків обов'язки сплачувати законно встановлені податки. Ця відповідальність спрямована на забезпечення особою погашення недоїмки та відшкодування збитків від несвоєчасної та (або) неповної сплати податку.

В окремих випадках право відновлювальна відповідальність супроводжує каральну відповідальність. Згідно з ПКУ притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє його від обов'язку сплатити (перерахувати) належні суми податку та пені.

Податкова відповідальність має власну специфіку, що визначається змістом фінансової складової діяльності держави. Основні ознаки даної відповідальності, які дозволяють виділити у самостійний вид юридичної відповідальності: є засобом охорони фінансового правопорядку; встановлено нормами податкового права; настає за податкове правопорушення; пов'язана із застосуванням податкових санкцій; має майновий характер; застосовується до фізичних і юридичних осіб; застосовується уповноважених державних органів; порядок застосування врегульовано процесуальними нормами податкового права; метою застосування є відновлення фінансових інтересів держави.

Нормативною підставою відповідальності є податкове законодавство, яке закріплює склади податкові правопорушень та

порядок притягнення до відповідальності. Процесуальною підставою податкової відповідальності є рішення уповноваженого органу щодо застосування санкції за скоєне правопорушення. Податкова відповідальність настає за наявності трьох підстав: норма права – правопорушення – рішення уповноваженого органу.

10.2. Фінансові санкції за порушення податкового законодавства

Виконання платниками податків та іншими суб'єктами податкового обов'язку об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки. У сучасних умовах для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу в податковій сфері. Останні мають такі специфічні **ознаки**:

- здійснюються з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування та дотримання правил сплати податкових платежів;
- поширюються як на юридичних, так і на фізичних осіб; підстави та порядок їх застосування визначаються фінансовим, адміністративним і кримінальним законодавством;
- їх застосування є результатом реалізації державно-владних повноважень посадовими особами спеціальних державних органів;
- метою податкового примусу є спонукання платників податків до виконання податкового обов'язку;
- різнобічний характер цих заходів (за значущістю, силою впливу та масштабом застосування);
- спрощений процесуальний порядок застосування податкового примусу;
- забезпечення законності при застосуванні заходів податкового примусу, здійснення прокурорського нагляду, а також забезпечення можливості оскарження відповідних рішень.

Державний примус у податковій сфері реалізується через установлений законодавством механізм юридичної відповідальності. Для встановлення взаємозв'язку між державним примусом і юридичною відповідальністю важливе значення має

поняття «обов'язок». Юридична відповідальність – це виконання обов'язку на основі державного примусу. Головне призначення відповідальності полягає у державному примусі до реального виконання обов'язків.

У податковому праві, враховуючи специфіку предмета і методу правового регулювання, застосування юридичної відповідальності до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин завжди пов'язано з невиконанням або неналежним виконанням ними податкового обов'язку.

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її *компенсаційно-каральний характер*. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави та органів місцевого самоврядування внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника (платника податків, податкового агента) у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень.

Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: ***право відновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну)***. Для право відновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусове здійснення. Для штрафної – правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто.

Указаний феномен відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлений сутністю податкових правовідносин, а саме – їх владно-майновим характером. Якщо владному компоненту кореспондується застосування санкцій безпосередньо до платника податків у разі невиконання податкового обов'язку, опосередковане державним примусом, то акцент на майновому характері вимагає створення умов для відновлення порушеного публічного майнового інтересу, тобто примусового забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів. При цьому сплаті підлягає не тільки сума

податкового боргу, а й передбачені законом додаткові майнові санкції. В результаті бюджети та державні цільові фонди отримують додаткові грошові надходження у вигляді штрафних санкцій і пені.

Поряд із загальними ознаками юридичної відповідальності, податкова відповідальність характеризується низкою **специфічних рис**:

- підставою податкової відповідальності є вчинення діяння, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення;
- настання відповідальності врегульовано нормами податкового права;
- відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника податкових санкцій фінансового характеру (штрафів);
- законодавство передбачає особливий порядок притягнення до відповідальності;
- суб'єктами цієї відповідальності є платники податків та інші фіскально-зобов'язані особи.

У теорії права підставою юридичної відповідальності вважають вчинення правопорушення. При цьому науковці розрізняють нормативні та фактичні підстави.

Нормативною підставою відповідальності є правові норми, які порушує особа, що передбачає застосування до неї конкретних санкцій.

Фактичною підставою слід вважати лише діяння (дію або бездіяльність),

передбачене (заборонене) законом.

Загальними ознаками, притаманними для всіх видів правопорушень, у тому числі й для податкових, є такі:

- 1) суспільна небезпека (або шкідливість) діяння;
- 2) протиправність дій (бездіяльності);
- 3) винність;
- 4) карність.

Отже, порушення податкового законодавства — це протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язана з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачена юридична відповідальність.

При цьому слід враховувати, що в цьому разі йдеться про податковий обов'язок у широкому розумінні, що включає повний комплекс обов'язків щодо обчислення, сплати податків і зборів,

ведення податкової звітності.

Для визнання діяння правопорушенням і, відповідно, застосування передбачених правовими нормами санкцій необхідно встановити наявність у діянні складу правопорушення. Під складом правопорушення розуміють закріплену законом сукупність обов'язкових ознак, що характеризують дане діяння як правопорушення.

Елементами складу правопорушення є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом порушення податкового законодавства слід вважати врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, яким у результаті правопорушення завдається шкода. У межах цих відносин здійснюється реалізація податкового обов'язку платниками податків. Такий погляд є домінуючим у теорії податкового права, але існують ще й інші підходи до вирішення цього питання.

Об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, доходна частина бюджету і позабюджетних фондів, а також інші блага, що охороняються податковим законом. Фактично об'єктом податкового правопорушення є суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави і в процесі реалізації яких формується доходна частина бюджетів і державних цільових фондів. Такі суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права, складають родовий об'єкт указаних правопорушень. Поряд із родовим об'єктом виокремлюється безпосередній об'єкт, яким визнається конкретний, специфічний вид податкових відносин. Безпосередній об'єкт є критерієм розмежування окремих складів правопорушень у податковій сфері. Саме забезпосереднім об'єктом відокремлюються порушення правил ведення податкового обліку, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, подання податкової звітності.

Залежно від особливостей об'єкта виокремлюють **два види податкових правопорушень:**

а) правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричиняють фінансові втрати держави;

б) правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування.

Об'єктивна сторона правопорушення показує його зовнішнє вираження.

Зміст об'єктивної сторони складають протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням та його наслідками.

Обов'язковою ознакою правопорушення є протиправне діяння (дія або бездіяльність). Протиправна дія означає активну поведінку платника податків, результатом якої стало порушення податково-правових норм.

У податковому законодавстві закріплено значну кількість складів правопорушень, об'єктивна сторона яких характеризується бездіяльністю (пасивною поведінкою). Така ситуація є природною, адже склад податкових правовідносин передбачає наявність зобов'язаного суб'єкта, на якого відповідно до диспозиції податково-правової норми покладено виконання податкового обов'язку.

Залежно від включення до об'єктивної сторони як обов'язкового її елемента наслідків протиправного діяння склади порушень податкового законодавства поділяють **на матеріальні та формальні**. Більшість складів є формальними, оскільки в податковому праві застосування заходів примусу пов'язується, головним чином, з невиконанням податкового обов'язку.

Суб'єктами порушення податкового законодавства визнають платників податків (юридичних та фізичних осіб), податкових агентів, а також банки, тобто лише тих учасників податкових правовідносин, які відповідно до законодавства виконують обов'язок з нарахування, сплати, подання податкової звітності. Банки виконують обов'язок щодо своєчасного перерахування коштів до бюджетів і державних цільових фондів. Суб'єктами указаних правопорушень завжди виступають лише ті учасники податкових правовідносин, які представляють зобов'язану сторону в таких правовідносинах.

Фізичних осіб як суб'єктів правопорушень слід розділяти на дві групи: 1) фізичні особи, що характеризуються досягненням встановленого віку та осудністю як здатністю усвідомлювати свої дії (бездіяльність) та керувати ними; 2) фізичні особи, що мають спеціальний статус (керівник, головний бухгалтер, інші службові особи). **Службовими є особи**, які постійно чи тимчасово здійснюють функції представників влади, а також обіймають постійно або

тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків, або виконують такі обов'язки за спеціальними повноваженнями.

Деліктоздатність юридичних осіб – платників податків виникає з моменту їх державної реєстрації і припиняється у зв'язку з ліквідацією.

Порушення юридичною особою податкового законодавства завжди є наслідком протиправних дій (бездіяльності) службових осіб такої юридичної особи. Тому законодавство містить норми, відповідно до яких сплата штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності.

Певну специфіку має відповідальність банків, оскільки вони зобов'язані перераховувати до бюджетів і державних цільових фондів податкові платежі за дорученням своїх клієнтів-платників податків.

Суб'єктивна сторона порушення податкового законодавства характеризує його внутрішню сторону, відображає психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його наслідків. Основним елементом суб'єктивної сторони правопорушення є вина. Проблема вини, її форм не знайшла достатнього відбиття у чинному податковому законодавстві.

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 Податковим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

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 Податковим Кодексом та іншими законами України.

Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

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 Податковим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Загальні умови притягнення до фінансової відповідальності

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)

Строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному Податковим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори.

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених Податковим кодексом, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених Податковим Кодексом.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених Податковим Кодексом та іншими законами України.

Застосування за порушення норм законів з питань

оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених Податковим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

Строки давності для застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним статтею 102 ПКУ. Контролюючий орган, крім випадків, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, не пізніше закінчення **1095 дня**, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) у разі вчинення кількох порушень

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

Рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів)

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), передбаченої ПКУ та іншими законами України.

Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби

Неподання у строки та у випадках, передбачених Податковим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному

органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених ПКУ, –

тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 170 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 510 гривень.

У разі не усунення таких порушень або за ті самі дії, вчинені протягом року особою, до якої були застосовані штрафи за таке порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 340 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 1020 гривень.

Порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків

Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій статтею 69 ПКУ строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 340 гривень за кожний випадок неподання або затримки.

Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби -

тягне за собою накладення штрафу на банк або іншу фінансову установу в розмірі 10 відсотків суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 гривень.

Неповідомлення фізичними особами - підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку - тягне за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень за кожний випадок неповідомлення.

Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків

Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, передбаченого ПКУ, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 85 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 170 гривень.

Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 1020 гривень.

Стаття 120 ПКУ. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності

120.1. Неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків), -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

120.2. Невиконання платником податків вимог, передбачених абзацом другим пункту 50.1 статті 50 Податкового Кодексу, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 відсотків від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати).

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, передбачені цією главою Кодексу, не застосовуються.

Стаття 121 ПКУ. 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

121.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 Податкового Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених Податковим Кодексом, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень.

Стаття 122 ПКУ. Порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою - підприємцем

Несплата (неперерахування) фізичною особою - платником єдиного податку, визначеною підпунктами 1 і 2 пункту 291.4 статті 291 Кодексу, авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі **50 відсотків ставки єдиного податку**, обраної платником єдиного податку відповідно до цього Кодексу.

Стаття 123 ПКУ. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання

123.1. У разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків -

тягне за собою накладення на платника податків штрафу в

розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування -

тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

123.2. Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів, передбачених пунктом 123.1 цієї статті, -

тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

Стаття 124 ПКУ. Відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби

124.1. Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу державної податкової служби, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з Податковим Кодексом, -

тягне за собою накладення штрафу в розмірі вартості відчуженого майна.

Стаття 125 ПКУ. Порушення порядку отримання та використання торгового патенту

125.1. Суб'єкти господарювання, що проводять торговельну діяльність, здійснюють торгівлю готівковими валютними цінностями, діяльність у сфері розваг та надають платні послуги:

за порушення порядку використання торгового патенту, передбаченого підпунктами 267.6.1 - 267.6.3 пункту 267.6 статті 267 Податкового Кодексу, сплачують штраф у розмірі збору на один календарний місяць (для діяльності у сфері розваг - у розмірі збору на один квартал);

за здійснення діяльності, передбаченої статтею 267

Податкового Кодексу, без отримання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 Податкового Кодексу (крім діяльності у сфері розваг), сплачують штраф у подвійному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше подвійного його розміру за один місяць;

за здійснення реалізації товарів, визначених пунктом 267.2 статті 267 Податкового Кодексу, без отримання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 Податкового Кодексу, сплачують штраф у п'ятикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше п'ятикратного його розміру за рік;

за здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту або з порушенням порядку його отримання та використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 - 267.6.6 пункту 267.6 статті 267 Податкового Кодексу, сплачують штраф у подвійному розмірі збору за весь строк такої діяльності;

за здійснення діяльності у сфері розваг, передбаченої статтею 267 Податкового Кодексу, без отримання відповідного торгового патенту або з порушенням порядку його використання, передбаченого підпунктами 267.6.4 і 267.6.5 пункту 267.6 статті 267 Податкового Кодексу, сплачують штраф у восьмикратному розмірі збору за весь період здійснення такої діяльності, але не менше восьмикратного його розміру за один квартал.

Несплата (неперерахування) суб'єктом господарювання сум збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, зазначених у підпункті 267.1.1 пункту 267.1 статті 267 Податкового Кодексу в порядку та у строки, визначені Податковим Кодексом, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків ставок збору, встановлених статтею 267 Податкового Кодексу.

Стаття 126 ПКУ. Порушення правил сплати (перерахування) податків

126.1. У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за

останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Стаття 127 ПКУ. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати

127.1. Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податкового боргу покладається на особу, визначену цим Кодексом, у тому числі на податкового агента. При цьому платник податку - отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань або податкового боргу, крім випадків, встановлених розділом IV ПКУ.

Стаття 128 ПКУ. Неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації органам державної податкової служби

128.1. Неподання або подання податкової інформації банками чи іншими фінансовими установами з порушенням строку, визначеного Податковим Кодексом, органам державної податкової служби, -

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень.

Ті самі дії, вчинені протягом року після застосування штрафу, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень.

Стаття 129 ПКУ. Пеня

129.1. Пеня нараховується:

129.1.1. після закінчення встановлених Податковим Кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

Нарахування пені розпочинається:

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

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

129.1.2. у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

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

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

129.3. Нарахування пені закінчується:

129.3.1. у день зарахування коштів на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань;

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

129.3.3. у день запровадження мораторію на задоволення

вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство або прийнятті відповідного рішення Національним банком України);

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

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

129.4. Пеня, визначена підпунктом 129.1.1 пункту 129.1 цієї статті, нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Пеня, визначена підпунктом 129.1.2 пункту 129.1 цієї статті, нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день заниження.

Пеня, визначена підпунктом 129.1.3 пункту 129.1 цієї статті, нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виплати (нарахування) доходів на користь платників податків - фізичних осіб.

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

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

включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

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

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

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

Стаття 130 ПКУ. Зупинення строків нарахування пені

130.1. У разі якщо керівник контролюючого органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені статтею 56 Податкового Кодексу, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження.

Стаття 131 ПКУ. Порядок сплати пені, нарахованої за невиконання податкового зобов'язання

131.1. Нараховані контролюючим органом суми пені самостійно сплачуються платником податків.

131.2. При погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені.

Якщо платник податків не виконує встановленої Податковим пунктом черговості платежів або не визначає її у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеного порядку), орган

державної податкової служби самостійно здійснює такий розподіл такої суми у порядку, визначеному Податковим пунктом.

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

Стаття 132 ПКУ. Порядок нарахування пені у разі порушення умов, за яких надавалося звільнення (умовне звільнення) від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України

У разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування відповідно до Податкового Кодексу, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати.

У разі направлення претензій щодо сплати податкових зобов'язань гаранту пеня нараховується на строк, що не перевищує 3 місяці з дня, що настає за днем закінчення строку виконання зобов'язань, забезпечених гарантією.

Під час здійснення перевезень на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 року нарахування пені призупиняється на строк до трьох місяців з дня отримання претензії гарантійним об'єднанням і поновлюється, якщо після закінчення цього строку претензія залишається неврегульованою.

Для цілей обчислення пені строком сплати митних платежів вважається:

- при використанні товарів в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано звільнення (умовне звільнення) від оподаткування митними платіжками, - перший день, коли особою було порушено обмеження щодо користування та розпорядження товарами.

Якщо такий день установити неможливо, строком сплати

митних платежів вважається день прийняття митним органом митної декларації на такі товари;

- при порушенні вимог і умов митних процедур, що відповідно до податкового законодавства тягне за собою обов'язок щодо сплати митних платежів - день здійснення такого порушення. Якщо такий день установити неможливо - строком сплати митних платежів вважається день початку дії відповідної митної процедури;

- в інших випадках – день виникнення обов'язку щодо сплати митних платежів.

У разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.

Це правило не застосовується, якщо:

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

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

Фінансові санкції за порушення податкового законодавства

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями:

- залежно від об'єкта: приховування доходу; заниження доходу; несвоєчасна сплата податку; неподання документів та іншої інформації;

- залежно від направленості дій: правопорушення проти системи податків; правопорушення проти прав і свобод платників податків; правопорушення проти порядку проведення бухгалтерського обліку та звітності; правопорушення проти контрольних функцій податкових органів;

- залежно від характеру санкцій і галузей права, що їх регулюють: фінансова, адміністративна, кримінальна, дисциплінарна;

- залежно від міри суспільної небезпеки: податкові злочини, податкові правопорушення.

Штрафна (фінансова) санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника

податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, на підставі рішення контролюючого органу.

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і

полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, фахівці вказують на головну її особливість, яка полягає в тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і право відновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим (податковим) законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки.

Заходами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства слід вважати передбачені санкціями податково-правових норм

штрафні (фінансові) санкції та пеню, їх особливості полягають у такому:

- застосовуються у разі вчинення порушення норм податкового законодавства і полягають у додаткових майнових обтяженнях;

- є заходами державного примусу, що застосовується до правопорушників;

- мають за мету покарання правопорушників, а також компенсацію майнових втрат бюджетів і державних цільових фондів внаслідок ненадходження або несвоєчасного надходження податків і зборів;

- мають майновий (грошовий) характер.

10.3. Адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства

Відповідно до ст. 12 КУпАП, адміністративній відповідальності підлягають особи, які досягли на момент вчинення адміністративного правопорушення шістнадцятирічного віку. Спеціальними суб'єктами адміністративної відповідальності є посадові особи.

Посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за порушення податкового законодавства у разі вчинення адміністративного правопорушення, тобто у разі невиконання або неналежного виконання службових обов'язків, наслідком чого стало порушення встановленого порядку оподаткування. З усіх видів адміністративних стягнень податковим органам надане право використовувати адміністративний штраф. Розмір його визначається в межах, установлених за здійснення відповідних правопорушень, у сумі, кратній визначеному показнику - неоподаткованому мінімуму доходів громадян.

Підставою **адміністративної відповідальності** за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного порушення. У Кодексі України про адміністративні правопорушення вказані наступні склади адміністративних деліктів у сфері оподаткування:

1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1 КУпАП) – відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвочасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України, - тягне за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені собою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2. Неподання або несвочасне подання платіжних доручень на

перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (стаття 163-2 КУпАП) – 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 п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою 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 десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

3. Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби, перелічених у підпунктах 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України, -

тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплатені доходи (стаття 163-4КУпАП) - неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, -

тягне за собою попередження або накладення штрафу на

посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян - суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

5. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат (стаття 164-1 КУпАП) – 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, -

тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, -

тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від п'яти до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Кримінальна відповідальність настає відповідно до статті 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

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 юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на

строк до трьох років.

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, -

караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, передбачені частинами першою або другою статті 212 Кримінального кодексу України, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, -

караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу 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 три тисячі 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 п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Родовий об'єкт умисного ухилення від сплати та необережної несплати обов'язкових внесків державі визначається як «соціальні цінності у сфері економіки». З урахуванням того, що у певних випадках один безпосередній об'єкт можуть мати декілька злочинів,

безпосереднім об'єктом ухилення від сплати та необережної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є право держави на одержання обов'язкових внесків державі.

Ухилення від сплати обов'язкових внесків державі може вчинюється шляхом умислу, пасивної бездіяльності або шляхом бездіяльності, яка супроводжується активними діями.

10.4. Податкова таємниця в національному і міжнародному законодавстві

Під загально правовим поняттям «таємниця» слід розуміти інформацію, визнану законом не загальнодоступною з метою захисту прав і інтересів особи, суспільства та держави, відповідну встановленим законом умовам охороноздатності.

Податковою таємницею є охоронювана законом не загальнодоступна інформація про платника податків та іншій особі, що стала відомою податковому та іншому органу державної влади та місцевого самоврядування, їх посадовим особам, і навіть будь-якій іншій особі, з виконання прав і обов'язків, встановлених податковим законодавством.

Інститут податкової таємниці утворює сукупність взаємозалежних юридичних норм, регулюючих самостійні однорідні правовідносини, що складаються щодо інформації, яка становить податкову таємницю. Специфіка предмета регулювання і правовідносин, що складаються у зв'язку з ним дозволяє зробити висновок, що інститут податкової таємниці є міжгалузевим і включає норми податкового права та норми інформаційного права, як комплексної галузі.

Основною метою податкової таємниці є створення правового захисту платників податків та осіб, зобов'язаних надавати податковим органам про себе інформацію, неправомірне розголошення, використання та втрата якої може завдати істотних збитків їхнім правам та інтересам. Певною мірою, податкова таємниця забезпечує громадські інтереси суспільства та держави, сприяючи загальному та рівному оподаткуванню. Законодавчо встановлені обов'язки податкових органів та їх посадових осіб щодо дотримання податкової таємниці та відповідальності за її порушення виключають правову можливість для окремого платника податків

відмовитися від надання необхідної для контролю за повнотою сплати податків інформації, посилаючись на те, що внаслідок відсутності правового захисту цих відомостей буде порушено його права.

Дотримання податкової таємниці є загальним принципом оподаткування, основне призначення якого полягає у забезпеченні та розвитку конституційних прав платників податків та інших осіб у оподаткуванні, тому є гарантією реалізації основних засад правової держави. Принцип дотримання податкової таємниці має обов'язкову силу всієї системи податкових органів і діє всім видів державних і місцевих податків і зборів.

Велике значення у створенні реального правового захисту платників податків має визнання законодавцем дотримання податкової таємниці загальним принципом оподаткування, основне призначення якого полягає в реалізації в оподаткуванні конституційних прав і основних свобод платників податків та інших осіб, основ конституційного ладу.

У зв'язку з цим, наступні конституційні принципи мають пряму дію для правовідносин з приводу податкової таємниці, а їх дотримання має бути покладено в основу законотворчої, правозастосовчої та судової діяльності органів державної влади. Принцип встановлення загальних принципів оподаткування та зборів та принцип єдиної фінансової політики означають, що положення Податкового кодексу України про податкову таємницю є загальнообов'язковими для всієї системи податкових органів та діють для всіх видів загальнодержавних та місцевих податків.

Одним із необхідних умов реалізації принципу законності є детальна регламентація законодавцем процесуальної форми діяльності податкових органів. Принцип справедливості та пропорційності обмеження законодавцем конституційних прав, а також принцип визначеності правової норми вимагають, що будь-яке обмеження конституційних прав платників податків допустиме тільки на підставі закону і тільки в тій мірі, наскільки це необхідно для досягнення конституційно визначеної мети. Зазначене обмеження не повинно призвести до їх зменшення або скасування. Будь-який закон має бути сформульований таким чином, щоб кожен платник податків мав чітке уявлення в яких випадках і в якому обсязі допускається обмеження конституційних прав і наскільки воно конституційно обґрунтовано.

Податки-платники-фізичні особи мають право на захист опосередкованих податковою таємницею конституційних прав в тій мірі, в якій ці права можуть бути за своєю природою до них застосовні. Одним із критеріїв застосування конституційних прав до платників податків-організацій може бути особистий характер права. Визначальною ознакою інформації, що становить об'єкт податкової таємниці, що відрізняє її від інших видів таємниць, є обставини її отримання – здійснення податковим органом (посадовцем) законних повноважень. Характеризуючи зміст об'єкта податкової таємниці з позиції платника податків як зобов'язаної сторони у податкових правовідносинах з податковим органом, що виникає у зв'язку з поданням інформації, можна зробити висновок, що податковою таємницею є лише та інформація, яку платник податків надав податковому органу у порядку виконання встановленої ПКУ обов'язки у зазначеному податкових правовідносин. Добровільне надання платником податків інформації будь-яким третім особам, без передбаченого ПКУ обов'язку, податковою таємницею не є.

Щодо конституційного принципу рівності уповноваженими на податкову таємницю особами повинні бути визнані всі особи, зобов'язані Податковим кодексом надавати відомості. Право зобов'язаними особами щодо дотримання податкової таємниці необхідно визнати всі органи державної влади та місцевого самоврядування, яким у процесі реалізації законних повноважень можуть стати відомими складові її відомості, їх посадових осіб та працівників, а також залучених податковими органами у встановленому порядку фахівців, експертів, перекладачів, свідків та понять. Обов'язок дотримуватися податкової таємниці має бути необмеженим у часі.

Юридичний зміст правовідносин, що виникають з приводу податкової таємниці, буде комплексно визначатися нормами податкового та нормами інформаційного права.

Розголошенням податкової таємниці є будь-яка дія чи бездіяльність право зобов'язаної особи, внаслідок якої третім особам стали відомими відомості, що становлять податкову таємницю. Неправомірним використанням податкової таємниці слід визнати прийняття право зобов'язаною особою різних рішень або здійснення дій на основі отриманих при виконанні своїх обов'язків складових податкової таємниці відомостей з метою отримання

власної, так і вигоди для третіх осіб. Втратою відомостей, що становлять податкову таємницю, є будь-який протиправний вихід їх із володіння право зобов'язаної особи, в тому числі їх знищення, внаслідок якого відбулося порушення прав особи, або прав та інтересів суспільства або держави, що охороняються законом.

Необхідно законодавчо встановити дві підстави правомірного розголошення податкової таємниці:

- за згодою платника податків та іншої особи;
- у випадках, прямо передбачених законом.

При цьому основними критеріями, яким повинен задовольняти закон, що передбачає розголошення податкової таємниці, як допустиме обмеження опосередкованих нею конституційних прав, виступають конституційні принцип визначеності правової норми та принцип справедливості і пропорційності. Таке обмеження конституційних прав, що охороняються інститутом податкової таємниці, не повинно призвести до їх заперечення або применшення.

Зміст об'єкта податкової таємниці, як комплексної категорії, обмежено відомостями, що належать до платника податків, або «своїми» таємницями (особиста, сімейна, комерційна), і не включає «чужі» таємниці – відомості, довірені особам у зв'язку із провадженням професійної діяльності (професійні таємниці), крім відомостей, які особа, пов'язана професійною таємницею, зобов'язана надавати податковому органу в силу закону.

Характеризуючи зміст об'єкта податкової таємниці з позиції платника податків, як зобов'язаної сторони у податковому правовідносинах з податковим органом, що виникає у зв'язку з поданням інформації, можна зробити висновок, що податковою таємницею є лише та інформація, яку платник податків надав податковому органу в порядку виконання встановленої Податковий кодексом України обов'язки зазначене податкове правовідносини.

Цікавим є досвід країни-члена Європейського Союзу – Естонії. Згідно п. 1 ст. 5 Закону Естонської Республіки «Про оподаткування», керуючий податками, його чиновники і працівники зобов'язані зберігати в таємниці стосується суб'єктів податку інформацію, яка стала їм відома в ході проведення перевірки правильності обчислення і сплати податків, провадження у справі про податкове правопорушення і т. ін. Цим же пунктом введено поняття податкової таємниці відносно вище згаданих відомостей,

джерел і обставин. Крім того, як і в інших досліджених актах зарубіжного законодавства, в Законі є норма, згідно з якою обов'язок збереження податкової таємниці не закінчував з припиненням службових або трудових відносин.

В окремих міжнародних податкових договорах містяться положення, що передбачають напрямок відомостей, які можуть зацікавити іншу сторону, з власної ініціативи – так зване ініціативне інформування.

Дуже значущим документом з числа міжнародних правових актів на сьогоднішній день є спільна Конвенція Ради Європи та Організація економічного співробітництва та розвитку (*ОЕСР*) про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Основними підписантами Конвенції згідно з її преамбулою є держави - члени Ради Європи та держави - учасники ОЕСР. В даний час цю Конвенцію підписала 81 юрисдикція, в тому числі Україна, Бразилія, Великобританія, Німеччина, Індія, Італія, Франція, США, ПАР та ін. Для 57 з них Конвенція набула чинності, в інших країнах проходить або пройшла процедура її ратифікації. Україна ратифікувала Конвенцію в 2004 р, а в 2009 р. конвенція набрала чинності. Цей шлях був досить довгим.

У Конвенції регламентуються такі питання, як обмін інформацією за запитом, автоматичний обмін інформацією, довільний обмін відомостями, документи, що додаються до запиту, терміни, пріоритет, направлення документів, відомості, що подаються якою державою, можливість відхилення запиту, виконання запиту про допомогу, секретність, мова, витрати та ін.

Практика обміну інформацією в Україні відповідає міжнародним стандартам. Сьогодні Урядом України, Президентом України, Верховною Радою України вже налагоджений автоматичний обмін інформацією в рамках Євразійського економічного союзу. Обмін інформацією є основною формою надання адміністративної допомоги в податкових питаннях.

Конвенція передбачає три види інформаційного обміну: за запитом, автоматичний обмін і довільний обмін (так зване ініціативне інформування).

Важливим положенням цієї Конвенції є «правило таємності», покликане на захист відомостей при інформаційному обміні. Так, згідно зі ст. 22 Конвенції будь-яка інформація, отримана Стороною відповідно до Конвенції, вважається секретною так само, як і

відомості, отримані відповідно до національного законодавства цієї Сторони.

Суттєвою особливістю автоматичного обміну є те, що на основі стандартів ОЕСР формується можливість транскордонного обміну. Дані положення свідчать про недоліки нормативного регулювання процедури автоматичного обміну, оскільки регламентація положень про обмін на основі не міжнародних податкових договорів, а на основі якихось стандартів ОЕСР викликає ряд цілком очевидних доктринальних питань, пов'язаних з легітимністю таких актів та передбачуваної необхідністю постановки питання про віднесення їх до джерел міжнародного права.

Розкриття таємниці в рамках автоматичного обміну має важливе теоретичне і практичне значення для міжнародного податкового адміністрування і заклало тенденцію податкової транспарентності на найближчу перспективу. В результаті еволюції механізмів міждержавного обміну відомостями, що становлять податкову таємницю, в доступному для огляду майбутньому буде досягнуто значний успіх в податковому адмініструванні.

Основними відмінностями положень про автоматичному обміні фінансовою інформацією від положень про обмін такою інформацією на основі міжнародних податкових договорів є: оперативність, повнота, здійснення на регулярній плановій основі, можливість ініціативного інформування, та ін. Напрями відомостей з ініціативи сторони – джерела інформації.

Вищевказані запропоновані зміни в українське податкове законодавство дозволить заповнити прогалини у правовому регулюванні податкової таємниці, а також удосконалити механізми правового регулювання режиму таємниці в податкових правовідносинах.

Контрольні питання

1. Податкові правопорушення: поняття, склад.
2. Відповідальність за порушення податкового законодавства: види.
3. Відповідальність керівників компаній за порушення податкового законодавства.
4. Ухилення від оподаткування в Україні.
5. Податкова таємниця.

***Рекомендовані нормативно-правові акти та
література для підготовки до семінарського заняття,
написання рефератів***

Основні нормативно-правові акти

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI/ URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III/ URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Лісовий кодекс України 21.01.1994 № 3852-XII/ URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
5. Про судовий збір: Закон України від 8.07.2011 № 3674-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3674-17>

Додаткова література

1. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення : монографія / за заг. ред. В. І. Литвиненка. Київ : «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
2. Податкова політика держави. Це один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 61 с.
3. Податкове право України : підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/581/3_Podatkovoe%20pravo_pidruchnik_2019_vnutri.pdf
4. Голоядова Т. О. Податкове право : навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Т. О. Голоядова, П. П. Латковський. Одеса, 2019. 167 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12470>
5. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навчальний посібник / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/3867>
6. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с. URL: https://archer.chnu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4667/Podatкова_sustema_Kuz_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Сопільник Ростислав Любомирович,
доктор юридичних наук, професор;
Ковалів Мирослав Володимирович,
кандидат юридичних наук, професор;
Проць Іванна Миколаївна,
кандидат юридичних наук, доцент;
Хмиз Мар'яна Василівна
доктор філософії у галузі права, доцент;
Скриньковський Руслан Миколайович,
кандидат економічних наук, професор

ПОДАТКОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

Навчальний посібник

Видано в авторській редакції
Комп'ютерне складання та макетування – Іванна ПРОЦЬ
Відповідальний за випуск – Олег ДУК

Підписано до друку _____ 2023 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 15,11
Наклад 100. Зам. № 51/04-05

Видавництво “СПОЛОМ”. 79008 Україна,
м. Львів, вул. Краківська, 9. Тел.: (380-32) 297-55-47.
E-mail: spolom_lviv@ukr.net. Свідоцтво суб'єкта видавничої діяльності:
серія ДК, № 2083 від 02.02.2005 р.

Друк ФОП Гуменецький М. В. 81630 Львівська обл.,
Миколаївський р-н, с. Гонятичі, вул. Польова, 10.
Свідоцтво фізичної особи підприємця:
№ 083613 від 18.08.2008 р.