

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

О. Є. Власова

ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ТА
АДМІНІСТРУВАННЯ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

(для студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальностями 071 – Облік і оподаткування, 073 – Менеджмент, спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою»)

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2021

Власова О. Є. Податковий менеджмент та адміністрування : конспект лекцій для студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальностями 071 – Облік і оподаткування, 073 – Менеджмент, спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою» / О. Є. Власова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. – 140 с.

Автор

канд. екон. наук, доц. О. Є. Власова

Рецензент

Н. Є. Лелюк, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства ім. О. М. Бекетова

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол № 3 від 17.10.2019.

У конспекті лекцій на підставі законодавчих і нормативних актів, положень Податкового кодексу України розглянуто сутність податкового менеджменту, податкового контролю та його складових на сучасному етапі, охарактеризовано місце і роль органів державної податкової служби України в ефективному управлінні процесами адміністрування податків і зборів та у сфері державного управління загалом, подано відомості щодо корпоративного податкового менеджменту, його методів і способів оптимізації податкових платежів.

© О. Є. Власова, 2021

© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
Тема 1 Загальна характеристика податкового адміністрування.....	7
1.1 Поняття податкового адміністрування.....	7
1.2 Суб'єкти податкового адміністрування.....	10
1.3 Принципи податкового адміністрування.....	12
1.4 Міжнародний досвід адміністрування податків.....	15
Питання для самоконтролю.....	21
Тема 2 Методичне забезпечення податкового адміністрування.....	22
2.1 Елементи податкового адміністрування.....	22
2.2 Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів.....	27
2.3 Податкове консультування платників податків.....	31
2.4 Зустрічні звірки: порядок ініціювання та проведення.....	33
2.5 Методи податкового адміністрування.....	34
Питання для самоконтролю.....	35
Тема 3 Податковий контроль у системі адміністрування податків, зборів та платежів.....	36
3.1 Поняття податкового контролю як складової системи адміністрування податків, зборів, платежів.....	36
3.2 Горизонтальний моніторинг як форма податкового контролю.....	38
3.3 Методи визначення та класифікація податкових ризиків в рамках податкового контролю.....	41
3.4 Податкові перевірки в системі податкового контролю.....	44
3.5 Електронні перевірки як додатковий сервіс у системі податкового контролю.....	46
Питання для самоконтролю.....	47
Тема 4 Організація обліку платежів та визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків контролюючими органами.....	48
4.1 Поняття податкового та/або грошового зобов'язання та порядок їх визначення контролюючими органами.....	49
4.2 Оперативний облік податкових надходжень до бюджету.....	51
4.3 Електронні рахунки платників податку на додану вартість.....	55
4.4 Податкові повідомлення – рішення контролюючих органів та процедура їх направлення (вручення) платникам податків.....	57
4.5 Порядок направлення (вручення) контролюючими органами податкових вимог платникам податків.....	63

4.6 Поняття податкового боргу платника податку, джерела та принципи його погашення.....	65
4.7 Податкова застава та процедура її застосування.....	69
Питання для самоконтролю.....	72
Тема 5 Теоретичні основи управління оподаткуванням в Україні.....	73
5.1 Основи податкового менеджменту.....	73
5.2 Функціональний аспект податкового менеджменту.....	76
5.3 Організаційно-правові засади державного податкового менеджменту...	78
Питання для самоконтролю.....	81
Тема 6 Корпоративний податковий менеджмент у системі управління оподаткуванням.....	82
6.1 Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту.....	82
6.2 Податкова політика підприємства.....	88
6.3 Податкове навантаження платників податків.....	90
6.4 Податкові ризики платників податків.....	97
Питання для самоконтролю.....	100
Тема 7 Методи корпоративного податкового менеджменту.....	101
7.1 Способи оптимізації податкового навантаження.....	101
7.2 Оптимізація податків підприємствами в межах корпоративного податкового менеджменту.....	103
7.3 Мінімізації податкових платежів як метод корпоративного податкового менеджменту.....	110
Питання для самоконтролю.....	115
Тема 8 Теоретичні та методичні основи податкового планування.....	115
8.1 Сутність та необхідність податкового планування в корпоративному податковому менеджменті.....	115
8.2 Принципи та методи податкового планування на підприємстві.....	122
8.3 Організація процесу податкового планування на підприємстві.....	128
8.4 Оцінка ефективності податкового планування.....	130
Питання для самоконтролю.....	136
Список рекомендованої літератури.....	137

ВСТУП

Сталий розвиток країни залежить від рівня наповнюваності її бюджету за рахунок різних платежів, найбільшу питому вагу серед яких становлять податкові надходження. З урахуванням кризової ситуації, яка склалася в країні, та із зростанням рівня тіньової економіки проблема наповнюваності бюджету стає найголовнішою. Одним із напрямків її вирішення є розробка системи контролюючих заходів, в основу яких будуть покладені способи податкового контролю, що має дозволити податковим органам контролювати рівень сплати податків та зборів з боку платників, тому навчальна дисципліна «Податковий менеджмент та адміністрування» є важливою для підготовки студентів економічних спеціальностей.

Навчальна дисципліна є невід’ємною частиною циклу економічних дисциплін, необхідних працівникам бухгалтерських та податкових підрозділів підприємств. Програму навчальної дисципліни розроблено відповідно до вимог галузевого стандарту вищої освіти на базі освітньо-професійної програми підготовки магістрів.

Метою викладання навчальної дисципліни «Податковий менеджмент та адміністрування» є надання студентам необхідних теоретичних основ, методичних рекомендацій і практичних навичок щодо організації контрольно-перевірочної діяльності суб’єктів господарювання та здійснення управління в сфері оподаткування.

Основні завдання вивчення дисципліни:

- вивчення основних законодавчих та нормативних актів, які регламентують питання податкового контролю;
- розгляд принципів, способів та методів податкового контролю;
- вивчення видів податкових перевірок;
- вивчення методологічних основ організації проведення податкових перевірок та оформлення їх результатів;
- теоретична підготовка студентів зі змісту, сутності функцій та принципів організації податкового менеджменту на підприємстві;
- опанування методики виконання аналізу податкових платежів підприємства;
- опанування моделей розрахунку податкової загрузки підприємств.

Згідно з вимогами освітньо-професійної програми студенти повинні знати: основні законодавчі та нормативні акти, якими регламентується питання податкового контролю; основні принципи, суб’єктів, методи та способи

податкового контролю; класифікацію податкових перевірок; порядок проведення податкової перевірки; види та способи порушень у сфері оподаткування; порядок застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства; зміст, сутність функцій та принципи організації та інформаційного забезпечення податкового менеджменту на підприємстві; зміст та методики виконання податкового аналізу податкових платежів підприємства; основні методики планування податкових платежів та методів їх здійснення; методи контролю за сплатою податкових платежів.

Вміти: використовувати основні законодавчі та нормативні акти, які регламентують порядок реалізації податкового адміністрування та менеджменту; пояснювати взаємозв'язок та відмінності податкового адмініструванням та корпоративного податкового менеджменту; застосовувати різні методи обліку та аналізу при дослідженні податкових платежів.

ТЕМА 1 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

План

- 1.1 Поняття податкового адміністрування.
- 1.2 Суб'єкти податкового адміністрування.
- 1.3 Принципи податкового адміністрування.
- 1.4 Міжнародний досвід адміністрування податків.

1.1 Поняття податкового адміністрування

Державі для виконання своїх функцій потрібні фінансові ресурси. Зважаючи на те, що основну частину грошових надходжень до державної скарбниці сучасних держав забезпечують податкові платежі, проблема своєчасності та повноти сплати податків не втрачає своєї значущості. Ще більшої актуальності вона набуває в умовах кризових явищ, зумовлених внутрішніми та світовими фінансово-економічними кризами, коли недостатнє надходження податкових платежів до бюджету може стати причиною дефолту держави. Важливу роль у боротьбі з вищеперерахованими явищами, особливо з набранням чинності в 2011 році Податковим кодексом України (далі – ПКУ) [19] відіграє система податкового адміністрування.

Вітчизняні словники «адміністрування» трактують як: управління, керування, завідування; організаційно-розпорядча діяльність менеджерів й організаторів управління. У перекладі з латинської мови *administrate* означає керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність справи [1].

Дослідженням змісту поняття податкового адміністрування в Україні займалися: В. Л. Андрущенко, П. К. Бечко, В. П. Вишневський, Т. О. Дулік, І. П. Житня, Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватий, Т. Д. Ліпіхіна, В. М. Мельник, Л. Я. Новосад, С. П. Позняков, В. В. Попова, Т.О. Проценко, А. О. Селіванов та інші вчені. Разом з тим, і до сьогодні не сформовано єдиних поглядів відносно зазначеної категорії, теорії і практики податкового адміністрування.

У Податковому кодексі України (далі – ПКУ) міститься наступне визначення **«адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і**

платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (пп. 14.1.1-1 ст. 14 ПКУ).

При розгляді **функцій** системи адміністрування податків та зборів варто зауважити на основних, які безпосередньо впливають на реалізацію процесу адміністрування, а саме:

- *фінансова*, яка зумовлює мету адміністрування;
- *регулююча* – спрямована на вирішення за допомогою механізмів адміністрування завдань державної політики;
- *контрольна*, яка забезпечує своєчасність та повноту надходжень від податків та зборів до бюджету.

Також є чималий перелік *похідних функцій* складають такі, як: *аналітична, планування й прогнозування, організаційна, координаційна, управління ризиками, роз'яснювальна та консультативна, облікова, інформаційна, адміністрування заборгованості, юридичне супроводження, апеляційна, організаційно-розпорядча тощо.*

Основним елементом податкового адміністрування є податковий контроль, який є необхідною умовою для належного функціонування податкової системи України.

Норми ст. 61 ПКУ визначає **податковий контроль як систему 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.**

Зазначене визначення дає можливість виокремити певні особливості податкового контролю як поняття.

По-перше, податковий контроль – це *система заходів*.

По-друге, заходи податкового контролю *вживаються контролюючими органами як спеціальними суб'єктами, наділеними чітко визначеною компетенцією.*

По-третє, заходи податкового контролю здійснюються з метою *контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з визначеного кола питань.*

Слід зазначити, що ПКУ чітко визначає **мету податкового контролю**, а саме:

1) контроль правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів;

2) контроль дотримання законодавства з питань:

- регулювання обігу готівки;
- проведення розрахункових і касових операцій;
- наявності ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, торгових патентів;

3) контроль за дотриманням іншого законодавства, який покладено на контролюючі органи, зокрема:

– за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

– адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок);

– розрахунків в іноземній валюті в установленний законом строк.

Тобто сутність та мета податкового контролю прямо не пов'язана зі своєчасністю чи повнотою сплати до бюджету податків та зборів.

Так, наприклад, порушення строків щодо здавання виручки до банку або порушення законодавства щодо ліцензування, контроль за яким покладено на контролюючі органи, не впливає на суму податків і зборів, які мають бути сплачені до бюджету відповідним суб'єктом господарювання.

Податковий контроль одночасно носить *забезпечувальний та попереджувальний характер* [6].

Забезпечувальний характер податкового контролю проявляється в тому, що в результаті його застосування вживаються заходи щодо ухилення від сплати податків та забезпечується надходження податків до бюджету.

Попереджувальний характер податкового контролю полягає в стимулюванні платників податків до правильної сплати податків, оскільки при наявності податкового контролю платників податків передбачають, що недоплачені суми податків за результатами перевірок будуть стягнені з фінансовими санкціями до бюджету та, відповідно, ухилятися від оподаткування небезпечно. Тобто за рахунок податкового контролю підвищується рівень сумлінності платників податків.

1.2 Суб'єкти податкового адміністрування

Усі суб'єкти податкового адміністрування (контролю) поділяються на дві групи:

1) *суб'єкти, що контролюються*: юридичні особи, фізичні особи-резиденти України, фізичні особи-підприємці, податкові агенти.

2) *контролюючі органи* – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи (п. 41.1 ст. 41 ПКУ).

Виходячи зі змісту пп. 41.1 ст. 41 ПКУ до контролюючих органів, які можуть здійснювати заходи податкового контролю, слід віднести:

– *органи державної податкової служби* – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

– *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 спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Також в процесі здійснення податкового адміністрування (контролю) можуть залучатися й інші суб'єкти, зокрема: *свідки, перекладачі, експерти, поняті, бюро технічної інвентаризації (БТІ), товарні біржі* та ін.

Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС.

Основними законодавчо-нормативними актами, якими керуються органи ДПС в процесі податкового адміністрування є Конституція і закони України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства, зокрема:

- Податковий кодекс України;
- Положення про Державну податкову службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227;
- накази Міністерства фінансів України;
- нормативні акти, прийняті Центральним органом ДПС України.

Завдання та повноваження Державної фіскальної служби визначені Положенням про Державну податкову службу України (далі – Положення про ДПС) [10].

На сьогодні Державна податкова служба України як адміністратор податків і зборів має організаційну структуру, подану на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Організаційна структура Державної податкової служби України

До складу центрального апарату Державної податкової служби України входить:

- Департамент забезпечення роботи Служби;
- Департамент податкових сервісів;
- Департамент відомчого контролю;
- Департамент адміністрування податків;
- Департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування;
- Департамент податкового моніторингу;
- Департамент методологічної та нормотворчої роботи;
- Департамент правового забезпечення;

- Департамент стратегічного розвитку та міжнародного співробітництва;
- Департамент по роботі з податковим боргом;
- Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу;
- Департамент матеріально-технічного забезпечення;
- Департамент фінансово-бухгалтерського забезпечення;
- Управління з питань запобігання та виявлення корупції;
- Департамент внутрішнього аудиту;
- Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів;
- Управління взаємодії з органами державної влади;
- Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації.

З метою реалізації пріоритетів роботи ДПС (стратегічних тем) та досягнення ефективних результатів роботи розробляються стратегічні цілі й дії структурних підрозділів на відповідний рік. Порядок планування діяльності ДПС та його територіальних органів затверджується відповідним наказом ДПС і здійснюється шляхом розробки й затвердження у встановленому порядку плану роботи ДПС на відповідний рік (далі – План на рік).

1.3 Принципи податкового адміністрування

При здійсненні податкового адміністрування (контролю) слід визначити перелік принципів, на яких воно має базуватися та які можна поділити на три групи: Загальноправові, загально-управлінські та спеціальні.

Загальноправові принципи [9]:

1. *Законність.* Даний принцип означає, що процес податкового адміністрування має здійснюватися контролюючими органами в рамках діючого законодавства.

2. *Юридична рівність.* Даний принцип передбачає, що підзаконні акти, прийняті на основі законодавчих актів, не мають вступати у суперечність з ними.

3. *Дотримання прав платника податків.* По-перше, здійснення процедури податкового адміністрування не має порушувати задекларовані Конституцією права людини, наприклад, податкова перевірка має проводитися

лише в робочий час підприємства. По-друге, податкові органи мають дотримуватися прав платників податків, прописаних статтею 17 ПКУ.

4. *Гласність*. Прикладом реалізації цього принципу є одне із прав платника податків, відповідно до якого він має право безоплатно отримувати в органах ДПС та в органах митної служби, в тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків і зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. Крім того, даний принцип проявляється при інформуванні податковими органами платника податків щодо терміну проведення планової податкової перевірки.

5. *Відповідальність*. Платники податків мають усвідомлювати, що за кожне податкове правопорушення вони мають нести адміністративну, фінансову або кримінальну відповідальність, якщо їх провина буде доведена.

6. *Захист прав платників податків*. Один із принципів податкового законодавства передбачає презумпцію 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.

Загальноуправлінські принципи:

1. *Незалежність*. Даний принцип передбачає, що податковий інспектор повинен діяти неупереджено та не мати моральної або матеріальної зацікавленості в результатах контрольно-перевірочних дій.

2. *Плановість*. Даний принцип реалізується шляхом складання плану-графіка планових податкових перевірок платників податків.

3. *Систематичність*. Прикладом цього принципу може бути проведення камеральної податкової перевірки, яка здійснюється з певною періодичністю, після подання платником податків податкових декларацій (розрахунків).

4. *Об'єктивність та достовірність*. У процесі проведення податкового контролю в разі виявлення податкових правопорушень посадові особи ДПС мають обов'язково посилалися на норми законодавчих або підзаконних актів, які порушив платник податків.

5. *Ефективність*. Даний принцип передбачає, що за підсумками податкового контролю в багатьох випадках нараховуються штрафні санкції та пеня, що є результатом дій податкового інспектора. Ще одним прикладом

реалізації цього принципу може бути попередження можливих податкових правопорушень, коли платники податків будуть сплачувати свої податкові зобов'язання, а не приховувати їх від податкових органів.

6. *Економічність та доцільність.* З появою в Україні великої кількості фінансово-промислових груп перед податковими органами постало питання перегляду концепції складання плану-графіка податкових перевірок. Якщо раніше перевірки проводилися майже на всіх підприємства, то сьогодні основна увага приділяється великим платникам податків, податкові надходження від яких складають левову частину дохідної частини міста, області, країни. Тому не кожна податкова перевірка сьогодні може бути доцільною з точки зору її можливих результатів.

7. *Гнучкість.* З урахуванням того, що зміни у податковому законодавстві відбуваються постійно, податкові інспектори мають бути до них готовими, щоб без додаткових витрат часу пристосуватися до змін, передбачених законодавчими або нормативно-правовими актами.

Спеціальні принципи:

1. *Загальність.* Податкове адміністрування (контроль) має охоплювати всіх платників податків без винятку.

2. *Єдність.* Процедура податкового адміністрування (контролю) має бути єдиною на всіх рівнях.

3. *Територіальність.* Податковий контроль має проводитися за територіальним принципом, коли податкові органи мають права перевіряти тільки тих платників податків, які зареєстровані в даній податковій інспекції.

4. *Обмеження.* Передбачає, що податкові органи мають діяти в рамках прав та повноважень, які на них покладено податковим законодавством.

5. *Конфіденційність.* Згідно з нормами ПКУ платники податків мають право 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.

6. *Відшкодування шкоди.* Згідно зі статтею 17 ПКУ платники податків мають право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку. Але цих випадків в історії українського законодавства небагато.

1.4 Міжнародний досвід адміністрування податків

Зважаючи на сучасні проблеми адміністрування, особливої уваги потребує адаптація світового досвіду адміністрування податків з метою покращення удосконалення адміністрування оподаткування в Україні.

У США Федеральний уряд здійснює виконавчі функції, реалізує державну політику, що передбачає адміністрування федеральних фінансів (збирання податків, витрачання бюджетних коштів, управління державним боргом); управління персоналом федеральних відомств, менеджмент федеральною власністю, а також реалізацію програм фінансової підтримки штатів і місцевих органів самоврядування. Характерною рисою організації справляння податків у США є те, що відокремлена організація — аналог ДПС в Україні — відсутня, функції реалізації податкової політики, регулювання виробництва алкогольних напоїв, боротьба з незаконним отриманням доходів покладені на *Department of the Treasury* (Міністерство фінансів, іноді перекладають як Державне казначейство).

У структурі Міністерства фінансів США функціонує Служба внутрішніх доходів (*Internal Revenue Service*). Діяльність Служби внутрішніх доходів (IRS) поєднує в собі функції і податкової адміністрації, і податкової міліції. Згідно з положенням про IRS, головна мета служби полягає в забезпеченні американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належним чином і справедливо стосовно всіх [22]. Таким чином, варто підкреслити, що діяльність IRS направлена, в першу чергу, на взаємодію з платниками податків, на партнерські відносини з ними. Така спрямованість діяльності фіскальних органів була б не зайвою для України. Структура IRS зображена на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 – Структура служби внутрішніх доходів у США

З рисунка 1.2 зрозуміло, що, незважаючи на масштаби США (як за територією і населенням, так і за обсягами виробництва), структура органу, на який покладено обов'язки адміністрування податків, не громіздка, з мінімальною кількістю департаментів, кожен з яких має чітко визначені функції.

Варто відмітити, що робота з інформаційного обслуговування платників податків налагоджена дуже добре. Служба по роботі з платниками консультує заповнення декларацій та їх подання, зокрема через електронні мережі. Працівники управління надають послуги безкоштовно, цілодобово сім днів на тиждень, на різних мовах. Під егідою цього управління діє 15 тис. волонтерів податкової допомоги, які пройшли спеціальну підготовку. Запроваджені навчальні програми для учнів шкіл, а також людей, які вперше відкривають свій бізнес, по роз'ясненню суті податків, добровільного виконання податкового законодавства, налагоджена система лекцій на податкові теми для різних категорій населення. Крім того, організовується допомога платникам податків через так звані благодійні профілакторії та центри швидкої консультативної допомоги [20, с. 50]. На нашу думку, систему адміністрування податків США можна оцінити як найбільш прогресивну, економічно організовану, демократичну та орієнтовану на платника.

Іншою є організація адміністрування податків у Великій Британії. Робота з адміністрування податків проводиться управліннями, які включені до складу Міністерства фінансів. Розподіл функцій із збирання податків на місцях зображено на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Функціональний розподіл обов'язків у системі адміністрування податків у Великій Британії

З рисунку видно, що центральними фігурами податкової служби Великої Британії є збирачі податків і податкові інспектори, які підпорядковуються окружним контролерам. У підпорядкуванні податкових інспекторів знаходяться помічники і клерки. Загалом, країна поділена на 15 податкових округів, які поділяються на 600 дільниць і 135 центрів збирання податків. Оцінюючи систему адміністрування в цілому, можна зробити висновок, що вона є менш прогресивною, ніж система адміністрування в США, оскільки платникам податків приділяється уваги набагато менше.

Особливості організації адміністрування податків у Німеччині зумовлені її адміністративно-територіальними особливостями: вона поділяється на 16 федеральних земель та близько 11 тис. общин, що входять до складу земель. Функціонування податкової системи Німеччини здійснюється таким чином, що право справляння податків не співпадає із законодавчою прерогативою

установлювати податки та правила їх сплати. Федеральний уряд збирає лише два види податків: акцизи (крім акцизу на пиво) і мито, обов'язки адміністрування всіма іншими податками від імені федерального уряду покладені на податкові органи земель і общин [2, с. 126].

У Німеччині справлянням податків займаються федеральне і земельні відомства по фінансах, які підпорядковані федеральному і земельному міністерству фінансів. Адмініструванням податку на додану вартість, фіскальними монополіями, митом і фінансовими відносинами з бюджетом Європейського Союзу відають федеральні фінансові органи, адмініструванням решти податків займаються земельні фінансові органи. Досить своєрідною є організація роботи з платниками податків. Система консультування платників податків розвинута дуже добре, проте консультанти не вважаються працівниками Міністерства фінансів; воно тільки видає їм відповідну ліцензію.

Головний функціональний і найбільш масовий структурний підрозділ податкової служби Німеччини — податкова інспекція. Інспекція розділена на відділи за видовими ознаками податків. Спеціальним органом, у компетенцію якого входять питання практичної реалізації податкової політики країни, є податкова поліція («штойфа»).

У Франції також відсутня податкова служба як відокремлене відомство, вона знаходиться у складі Міністерства економіки, фінансів і бюджету. Адміністрування податків здійснюється Головним податковим управлінням і Головним управлінням мита та інших надходжень.

Податковий контроль у Франції характеризується значною вагомою системою штрафів, якщо буде доведено, що приховування доходів від оподаткування відбувалось навмисно, то штраф сягатиме від 40 до 80 % від суми нарахованого податку. Якщо платник податку регулярно применшує доходи, то суми донарахованих податків і штрафів стягуються з його рахунку у безспірному порядку.

У Франції, на відміну від України, звинувачення в ухиленні від оподаткування юридичної особи пред'являється лише керівникові підприємства [8, с. 22–23]. На нашу думку, це корисний досвід, оскільки головний бухгалтер, як правило, виконує вказівки директора.

Порівняльний аналіз української та європейських систем адміністрування податків показав, що українська система відрізняється від країн ЄС:

1) у країнах Євросоюзу пріоритетом діяльності податкових органів є робота з неплатниками:

– особами, які обліковуються у податкових органах та які через будь-які причини не подають або припинили подавати податкову звітність та сплачувати податки,

– особами, які займаються господарською діяльністю, одержують доходи від такої діяльності і при цьому не обліковуються у податкових органах і не сплачують податки.

В Україні, на жаль, таким особам не приділяється достатньо уваги. Робота органів ДПС України зосереджується навколо платників податків, які свідомо та самостійно реєструються в установленому порядку;

2) багато зарубіжних країн дотримуються наступного принципу обліку платників податків: платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Досвід більш як 20 країн-членів ОЕСР свідчить про значні переваги від такого підходу до обліку як для платників податків, так і для податкової служби. Зокрема, платники податків можуть подавати заяви та податкову звітність, здійснювати звірку, отримувати різноманітні документи та консультації у будь-якому органі податкової служби виконавчого рівня або по телефону чи в електронному вигляді (у тому числі в режимі реального часу). Податкова служба отримує більше можливостей щодо контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків та щодо підвищення якості їх обслуговування.

В Україні контроль за платниками податків та їх обслуговування здійснюється виключно у органі податкової служби за місцем обліку;

3) зарубіжні країни, які мають єдиний державний інформаційний ресурс стосовно даних про громадян, нерезидентів, платників податків, об'єкти оподаткування тощо, з доступом до нього в межах повноважень органів державної влади, прокуратури, місцевого самоврядування, правоохоронних органів, фізичних та юридичних осіб, отримують ряд переваг як для органів державної влади (можливість оперативно отримувати достовірну інформацію, не вимагаючи від громадян різноманітних довідок), так і для громадян (економію часу, який вони витрачали на отримання таких довідок);

4) у деяких країнах, наприклад у Швеції, особа автоматично отримує цивільний реєстраційний номер від народження або імміграції в країну. Таким чином, громадянин Швеції не має потреби звертатися до податкової служби, подавати заяви, очікувати на документ.

В Україні, на жаль, не вдалося врегулювати питання щодо автоматичного присвоєння реєстраційного номера облікової картки платника податків на підставі інформації Мінюсту про новонароджених;

5) визначення ризикових платників податків під час проведення процедури їх реєстрації платниками ПДВ є нормою для багатьох країн Європи. Наприклад, податківці Ірландії вибірково відвідують взятих на облік платників податків, результати відвідування порівнюють з реєстраційними даними та іншою інформацією, а податківці Великої Британії та Литви мають повноваження отримувати додаткову інформацію від платника, якщо заява на реєстрацію платником ПДВ містить сумнівні дані. У Швеції – використовують інформацію, отриману від третіх осіб.

В Україні аудит реєстрації суб'єктів господарювання не передбачено чинним законодавством. Таким чином, кількість перевірок сум ПДВ, заявлених платниками до відшкодування, залишається досить великою;

6) в Європейських країнах, наприклад у Бельгії, за бажанням платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків повинен самостійно визначати, які податки та платежі, відповідно до законодавства він має сплачувати. Це в свою чергу доволі часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за податками, що не були визначені та сплачені ним не з метою ухилення від оподаткування, а по незнанню. Це викликає у платника податків почуття несправедливості та недовіру до податкової служби;

7) в багатьох країнах Євросоюзу за одним податком існує тільки одна форма податкової звітності. Форми податкової звітності прості та зрозумілі. Інструкції по заповненню форм виписані таким чином, щоб не було можливості їх різного трактування. Наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається з 1 сторінки. В Україні кількість форм податкової звітності значно перевищує загальну кількість податків та зборів, тому що в Україні застосовується практика, коли для адміністрування одного податку затверджується декілька форм податкової звітності та додатків до них. Форми податкової звітності громіздкі та потребують уніфікації показників та обов'язкових реквізитів, що в них містяться. Більшість форм не мають інструкцій по їх заповненню;

8) тенденція до подання податкових декларацій в електронному вигляді спостерігається у майже всіх Європейських країнах. У Латвії вже запроваджено безкоштовне підключення та використання платниками системи електронного декларування онлайн. В Україні також створено зручні умови для подання платниками податків податкової звітності в електронному вигляді. Електронний сервіс надає можливість платникам податків формувати податкову звітність в режимі реального часу;

9) податкова звітність з податку на прибуток в багатьох країнах подається 1 раз на рік (Великобританія, Чехія), а з податку на додану вартість – щоквартально (Великобританія, Кіпр). У той час, як в Україні кількість звітних періодів значно більше, що призводить до збільшення часу, який платник витрачає на справляння податків;

10) у таких Європейських країнах як Швеція, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам, обов'язковим йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилок при перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме – ситуація, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому податковий борг є неможливою.

Платники податків зазначених країн вважають запровадження Єдиного рахунку для сплати податків найважливішим досягненням податкової служби, яке значно покращило взаємовідносини з податковою службою, скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків. За останні роки багато країн у Європі почали застосовувати подібну систему податкових платежів, зокрема, за останні роки Єдиний рахунок для сплати податків запроваджено у Бельгії.

На тепер в Україні відсутні технічні можливості для запровадження Єдиного рахунку для сплати податків, але ведеться робота щодо їх створення.

Разом з тим Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку і Організацією Об'єднаних Націй, завдяки чому забезпечується адаптація законодавства України у сфері адміністрування податків до законодавства інших країн.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняттю «адміністрування податків і зборів» як правової категорії.
2. Які проблеми існують сьогодні на шляху ефективного адміністрування в податковій сфері?
3. Назвіть елементи системи адміністрування податків (зборів) та надайте їх характеристику.

4. Яка функція належить до основних функцій органів державної фіскальної служби?
5. Назвіть принципи побудови системи адміністрування податків і зборів.
6. Які методи використовуються при контрольних заходах у процесі адміністрування податків і зборів?
7. Визначте основні етапи та форми проведення контрольних дій адміністраторами податків та зборів (обов'язкових платежів).
8. Визначте склад та структуру Державної фіскальної служби України.
9. Дайте визначення поняттю «адміністрування податків і зборів» як економічної категорії.
10. Наведіть приклад становлення системи адміністрування в інших країнах світу.

ТЕМА 2 МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

План

- 2.1 Елементи податкового адміністрування.
- 2.2 Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів.
- 2.3 Податкове консультування платників податків.
- 2.4 Зустрічні звірки: порядок ініціювання та проведення.
- 2.5 Методи податкового адміністрування.

2.1 Елементи податкового адміністрування

Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів, які наведені на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Складові адміністрування податків та зборів органами ДПС

Реєстрація та облік платників податків є однією з основних функцій органів податкової служби, як структурного підрозділу ДПС, мета якого створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.

Порядок обліку платників податків визначено главою 6 розділу II ПКУ та Порядком обліку платників податків № 1588 [12].

Платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за:

- місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб;
- місцем проживання особи (основне місце обліку);
- місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Взяття на облік як платника податків здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

Платник податків зобов'язаний подати повідомлення до органу державної податкової служби за місцезнаходженням об'єкта оподаткування або об'єкта, пов'язаного з оподаткуванням або через який проводиться діяльність протягом 10 робочих днів після реєстрації, створення чи відкриття такого об'єкта.

За своїми особливостями, але в рамках податкового адміністрування розрізняють декілька реєстрів обліку платників податків:

– загальний реєстр платників податків – це первинний реєстр обліку, в якому відображено усіх фізичних та юридичних осіб, які можуть сплачувати податки (збори), тобто резиденти України, порядок взяття на облік визначається ст. 64 – 70 ПКУ;

– реєстр страхувальників – в ньому облікуються всі роботодавці, які сплачують ЄСВ;

– реєстр платників ПДВ – в ньому відображено всіх суб’єктів підприємницької діяльності, які є платниками ПДВ, випадки взяття на облік визначено ст. 181 – 182 ПКУ;

– реєстр платників єдиного податку – в ньому облікуються всі особи, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування;

– реєстр платників акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового;

– реєстр отримувачів бюджетних дотацій;

– реєстр неприбуткових установ та організацій.

Всі перераховані реєстри є у відкритому доступу на сайті електронного кабінету платника податків та ведуться спеціальним підрозділом ДПС.

Процедура прийняття та обробка податкових декларації полягає у вчиненні посадовою особою фіскального органу фактичних дій із:

1) перевірки наявності та достовірності заповнення обов’язкових реквізитів, передбачених пунктами 48.3 та 48.4 ПКУ;

2) реєстрації податкової декларації у день її отримання органом державної податкової служби.

Податкова декларація, розрахунок (далі – податкова декларація) – 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 її невід’ємною частиною.

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

податковою декларацією річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

На сьогодні приймання та обробка податкової звітності платників податків здійснюється у різний спосіб: на паперових носіях, на паперових носіях із копією на магнітних носіях, поштовими відправленнями та в електронному вигляді з використанням електронного цифрового підпису. Причому, спосіб подання для великих та середніх платників податків не має альтернатив – тільки в електронній формі. Усі інші платники податків спосіб можуть обирати самостійно, але більшість обирає звітування в електронному вигляді, як найбільш зручний та швидкий спосіб.

Обслуговування платників податків. Одним із основних напрямків діяльності ДПС України є створення умов для партнерських взаємовідносин податкової служби з платниками податків. З метою підвищення якості обслуговування платників податків створено та запроваджено електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків» (рис. 2.2).

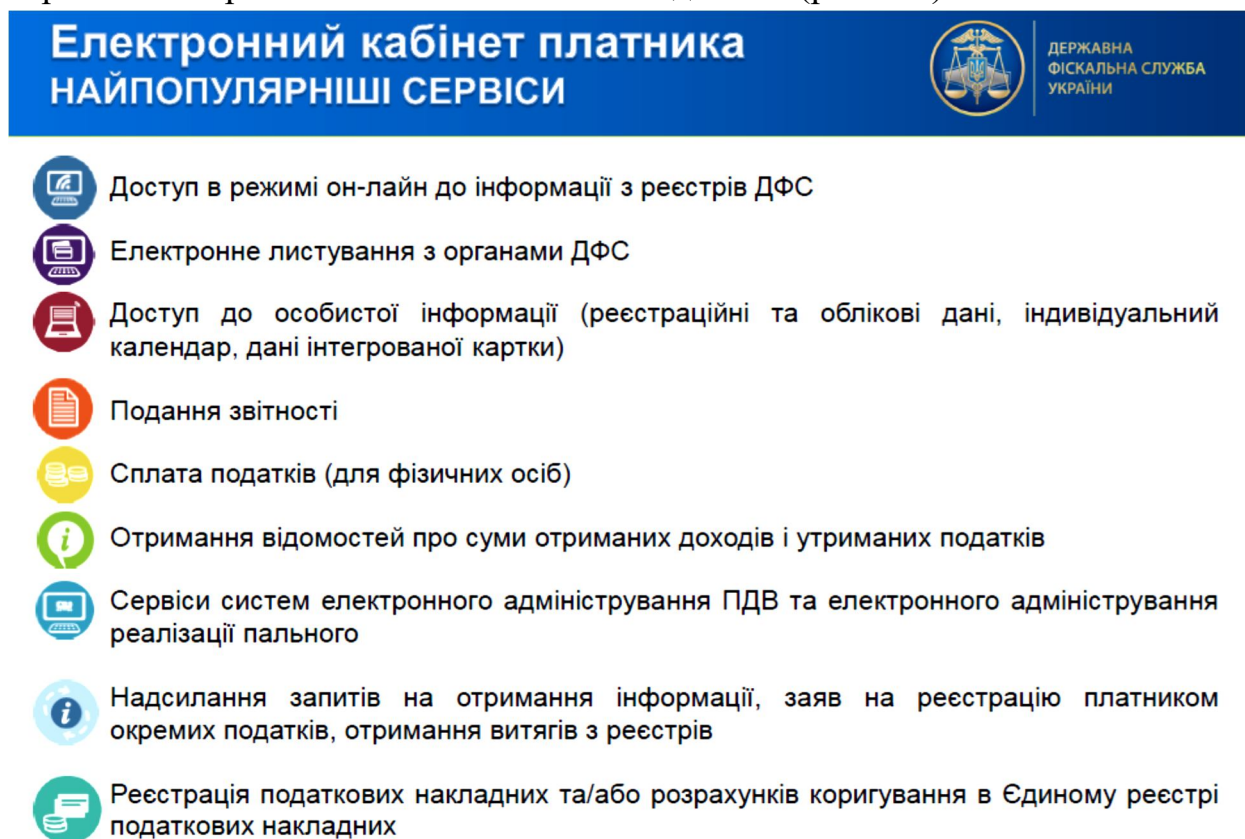


Рисунок 2.2 – Найпопулярніші сервіси «Електронного кабінету платника податку»

Запровадження електронного кабінету дозволяє подавати звітність як фізичним, так і юридичним особам через web-портал, використовуючи

електронні сертифікати, видані одним із зареєстрованих у країні центрів сертифікації. Це дозволяє досягти, у свою чергу:

- підвищення швидкості обробки;
- зменшення кількості паперової звітності;
- зменшення кількості помилок;
- поліпшення зв'язку з платником податків;
- збереження часу платника податків.

Також з 2015 року впроваджена система електронного адміністрування ПДВ шляхом відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних (далі – розрахунки коригування) у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків.

Податковий контроль є однією із форм здійснення адміністрування податків і зборів, що проводиться органами ДПС відповідно до норм ПКУ. Визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення, регламентується ст. 61 ПКУ.

Способи здійснення податкового контролю, визначаються ст. 62 ПКУ, а саме:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірка та звірка відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірка щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 ПКУ.

Адміністрування податкового боргу платників податків регулюється статтями глави 9 розділу II ПКУ та є однією із форм адміністрування податків і зборів, що здійснюється органами фіскальної служби. Відповідно до пункту 95.3 статті 95 Кодексу стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

Апеляції платників податків. Згідно із ст. 17 ПКУ платники податків мають право безкоштовно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, зокрема 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.

Нормами ПКУ платники податків мають право на оскарження рішень органів ДПС. Порядок такого оскарження рішень регулюється статтею 56 розділу II ПКУ. Подання платниками податків скарг на рішення органів державної фіскальної служби та їх розгляд здійснюється у порядку, установленому відповідними нормативними актами.

2.2 Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – це комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Порядок здійснення цього елементу податкового адміністрування (контролю) визначається главою 7 розділу II ПКУ.

Основу інформаційно-аналітичного забезпечення складає *податкова інформація*, яка становить сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПКУ.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС використовується інформація, що отримана (рис. 2.3).

Від *платників податків* контролюючі органи можуть отримувати інформацію:

- 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), у 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.

Від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України податкові органи можуть отримувати таку інформацію:

- 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, фінансових звітів), 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 експортні та імпорتنі операції платників податків;
- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності.

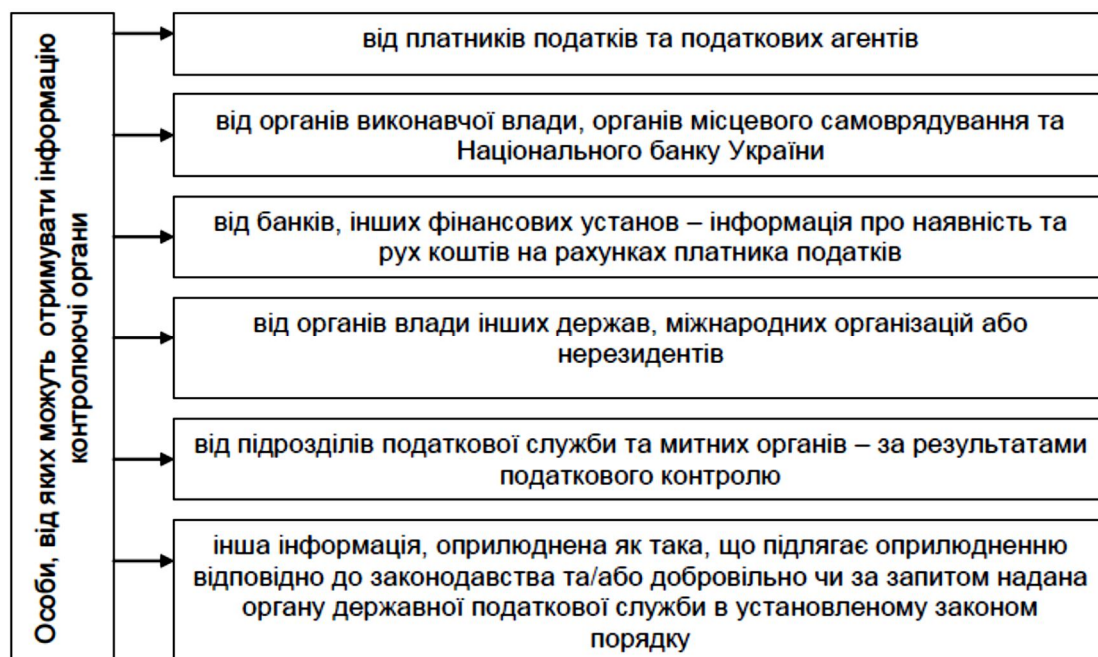


Рисунок 2.3 – Джерела надходження інформації до податкових органів

Податкова інформація безоплатно надається органам ДПС періодично або на окремий письмовий запит органу державної податкової служби у такі терміни:

1. *Періодично*, крім інформації про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків.

2. Органами виконавчої влади та місцевого самоврядування *щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним*, стосовно інформації про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами, про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності.

3. Органами місцевого самоврядування *не пізніше 10 календарних днів з дати набрання чинності відповідним рішенням*, стосовно інформації про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги.

Письмовий запит підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу і повинен містити:

- підстави для направлення запиту згідно п. 73.3 ст. 73 ПКУ, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;
- перелік запитуваної інформації і перелік документів, які пропонується надати;
- печатку контролюючого органу.

Запит вважається належним чином врученим, якщо він направлений у порядку, визначеному ст. 42 ПКУ.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані надавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження (крім проведення зустрічної звірки) протягом *15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту* (якщо інше не передбачено ПКУ). У разі проведення зустрічної перевірки – *протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту*.

Документальне підтвердження цієї інформації на вимогу контролюючого органу може бути надано в електронному або паперовому вигляді на вибір платника податків.

Аби надіслати запит, фіскали повинні дотримуватись одночасно двох умов:

- мати підстави, установлені п. 73.3 ПКУ та п. 12 Порядку № 1245;
- оформити запит за вимогами п. 73.3 ПКУ та п. 10 Порядку № 1245.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Підстави податкових запитів та строки відповіді на них

№ з/п	Підстава для надсилання запиту	Строк надання відповіді та норма ПКУ
1	2	3
1	За результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкову	Протягом 15 робочих днів (далі – р. д.) із дня, що настає за днем отримання запиту (абзац п'ятий п. 73.3 ПКУ)
2	Для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до ст. 39 ПК та/або визначення рівня звичайних цін у випадках, установлених ПКУ	Протягом 10 р. д. із дати початку перевірки, а для отримання додаткових документів під час її проведення – протягом 15 р. д. з дати отримання запиту (пп. 39.5.2.3 ПКУ)
3	Виявлено недостовірність даних у податкових деклараціях, поданих платником податків	Протягом 15 р. д. з дня, що настає за днем отримання запиту (пп. 78.1.4 ПКУ)
4	На платника податків подано скаргу про неподання ним: – податкової накладної (далі – ПН) покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок в обов'язкових реквізитах ПН (п. 201.1 ПК) та/або порушення ним граничних строків реєстрації ПН/РК в ЄРПН; – акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації цієї накладної	Протягом 15 р. д. із дня, що настає за днем отримання письмового запиту, у якому наводиться інформація зі скарги, пояснень та документального підтвердження на цей запит (пп. 78.1.9 ПКУ)

Закінчення таблиці 2.1

1	2	3
5	Під час проведення зустрічної звірки	Протягом 10 р. д. з дня, що настає за днем отримання запиту (абзац шостий п. 73.3 ПКУ)
6	В інших випадках, визначених ПК	Протягом 15 р. д. з дня, що настає за днем отримання запиту (абзац п'ятий п. 73.3 ПК)

У разі якщо запит складено з порушенням вимог, визначених п. 73.3 ст. 73 ПКУ, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

Ненадання платниками податків пояснень і документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу в терміни, встановлені ПКУ, є підставою для проведення документальної позапланової перевірки таким органом.

2.3 Податкове консультування платників податків

Одним із напрямів інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби є надання податкових консультацій.

Згідно з пп. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **податкова консультація – індивідуальна податкова консультація та узагальнююча податкова консультація, що надаються в порядку, передбаченому цим Кодексом.**

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

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

Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації в письмовій формі повинно містити:

- найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи, податкову адресу, а також номер засобу зв'язку та адресу електронної пошти, якщо такі наявні;

- код згідно з ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідному контролюючому органу і мають відмітку у паспорті);

- зазначення, в чому полягає практична необхідність отримання податкової консультації;

- підпис платника податків;

- дату підписання звернення.

На звернення платника податків, що не відповідає вимогам, зазначеним у цьому пункті, податкова консультація не надається, а надсилається відповідь у порядку та строки, передбачені Законом України «Про звернення громадян».

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. Але її отримання звільняє платника податків від відповідальності, включаючи фінансової санкції (штрафні санкції та/або пеня).

Узагальнююча податкова консультація – це оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства.

Узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, *протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.*

2.4 Зустрічні звірки: порядок ініціювання та проведення

Відповідно до вимог п. 73.5 ст. 73 ПКУ та п. 2 Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок [13], з метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

При цьому згідно з п. 1 Порядку **зустрічна звірка** полягає у зіставленні даних, отриманих від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин, 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 повноти їх відображення в обліку платника податків.

У зв'язку з цим 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 повноти їх відображення в обліку платника податків під час проведення зустрічної звірки здійснюється зіставлення даних та встановлюється, чи є суб'єкт господарювання, що звіряється, виробником (імпортером) поставленого товару (робіт, послуг), або зазначений товар було придбано в іншого суб'єкта господарювання

За результатами проведеної зустрічної звірки складають довідку у двох примірниках, яку підписують суб'єкт господарювання або його законний представник і посадові особи контролюючого органу, які її проводили, та реєструють у контролюючому органі. Один примірник довідки у 10-денний строк вручається особисто суб'єкту господарювання або його представнику під розписку або надсилається у порядку, визначеному ст. 42 Податкового кодексу.

Довідка про проведення зустрічної звірки (акт про неможливість проведення зустрічної звірки) підлягає реєстрації в контролюючих органах (як ініціатора, так і виконавця). Матеріали зустрічної звірки (акт про неможливість проведення зустрічної звірки) надсилаються до контролюючого органу (ініціатора).

2.5 Методи податкового адміністрування

Всі методи податкового адміністрування (контролю) умовно можна розділити на наступні групи:

1. Прикладні методи – передбачають здійснення контрольно-перевірочних заходів за допомогою документації, яку веде платник податків у процесі здійснення своєї діяльності (первинні документи, податкові реєстри, податкова декларація (розрахунок), зокрема:

- *суцільний метод* – передбачає перевірку всіх операцій, які здійснює платник податків. Даний метод податкового контролю застосовується при перевірках дотримання підприємствами норм валютного законодавства;

- *вибірковий метод* – передбачає перевірку окремих операцій, які проводив платник податків. Перелік операцій, які можуть перевірятися за допомогою цього методу, податкові органи мають встановлювати на основі проведення доперевірочного аналізу. В основу мають бути покладено ті проблеми, які виникали у платника податків з веденням податкового обліку у попередніх податкових (звітних) періодах. Так, найбільш проблемні місця мають перевірятися суцільно, а ті, в яких помилок не було виявлено, – вибірково;

- *комбінований метод* – становить собою синтез суцільного та вибіркового методів;

- *арифметична та методологічна перевірка* є найбільш поширеними методами податкового контролю, оскільки за рахунок їх застосування можна визначити суми занижень податкових зобов'язань у податковій звітності. З урахуванням того, що більшість суб'єктів господарювання надають звітність в електронному вигляді, цей метод є найменш трудомістким;

- *метод хронології* – передбачає перевірку документів підприємства на предмет їх групування за датою здійснення господарських операцій та відображення в хронологічному порядку;

- *метод зіставлення* – передбачає зіставлення даних первинної документації з даними податкових реєстрів та податкової звітності, даних податкових реєстрів і податкової звітності, даних основної частини податкової звітності та додатків до неї. Цей метод дозволяє виявити помилки при відображенні однієї операції в різних документах. Також цей метод може бути застосовано при зіставленні даних інвентаризації, яка проводилась підприємством, та фактичними показниками, наведеними у первинних документах.

– *хронометраж* – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується органами державної податкової служби з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження;

– *моніторинг* – передбачає спостереження за діяльністю платника податків з метою збору якомога більшого обсягу інформації та розробки на цій основі плану податкової перевірки даного платника податків;

– *огляд* – дозволяє податковому інспектору на власний погляд побачити об'єкт податкового контролю та після цього робити певні висновки. Наприклад, податковий інспектор може оглянути, яким чином здійснюється виробничий процес будь-якого виду продукції, та встановити необхідність використання для його виготовлення певної кількості матеріальних ресурсів.

2. Соціологічно-психологічні методи податкового контролю мають велике значення для результатів його здійснення. До таких методів можна віднести:

– *заохочення* працівників податкової інспекції, що передбачає преміювання податкових інспекторів, які виявили великі суми податкових правопорушень у сфері оподаткування. Але при цьому не слід забувати про можливість перевищення працівниками податкових органів своїх вповноважень з метою нарахування якомога більших розмірів штрафних санкцій;

– *заохочення платників податків* до дотримання законодавчих норм шляхом збільшення періодичності проведення планових податкових перевірок;

– *масово-роз'яснювальну роботу*, мета якої – донести до платників податків значення їх дії для бюджету країни, наслідки їх протиправних дій;

– *опитування* як метод податкового контролю, що дозволяє податковим інспекторам виявити недоліки в роботі платника податків, на які слід звернути особливу увагу при проведенні процедури податкової перевірки.

Питання для самоконтролю

1. Способи податкового контролю.
2. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів.
3. Поняття податкової інформації.
4. Порядок отримання податкової інформації податковими органами.

5. Порядок надіслання запитів податковими органами платникам податків.
6. Порядок відповіді платників податків на запити, отримані від податкових органів.
7. Поняття податкових консультацій.
8. Порядок надання податкових консультацій платникам податків податковими органами.
9. Зустрічні звірки. Порядок ініціювання та проведення.
10. Методи податкового контролю.

ТЕМА 3 ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ПЛАТЕЖІВ

План

- 3.1 Поняття податкового контролю як складової системи адміністрування податків, зборів, платежів.
- 3.2. Горизонтальний моніторинг як форма податкового контролю.
- 3.3 Методи визначення та класифікація податкових ризиків в рамках податкового контролю.
- 3.4 Податкові перевірки в системі податкового контролю.
- 3.5 Електронні перевірки як додатковий сервіс у системі податкового контролю.

3.1 Поняття податкового контролю як складової системи адміністрування податків, зборів, платежів

Податковий контроль, який є складовою системи адміністрування податків і зборів, покликаний забезпечувати зв'язок платників податку з органами державного управління, що наділені правами з усіх питань оподаткування.

У системі адміністрування податків, зборів і платежів, податковий контроль здійснюється в шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

- перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;

- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків в рамках трансфертного ціноутворення;

- адміністрування податкового боргу платника податку.

Податковий контроль як елемент системи адміністрування податків і зборів забезпечує не тільки повноту податкових надходжень до бюджету та державних цільових фондів, але й відповідальність усіх учасників правовідносин за дотримання вимог податкового законодавства.

Нормами ПКУ (п. 61.1 ст. 61) визначено, що **податковий контроль** – визначається як 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, будучи різновидом державного фінансового контролю, характеризується всіма рисами останнього, базується на загальнооекономічних принципах та нарівні з іншими видами фінансового контролю забезпечує рух публічних коштів, бере участь щодо формування сукупного суспільного прибутку.

Основною формою податкового контролю є *податкові перевірки*.

Під **податковою перевіркою** необхідно розуміти спосіб здійснення контролю контролюючими органами правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Разом з тим, в рамках податкового адміністрування впроваджуються новітні способи контролю – горизонтальний моніторинг платників податків. Слід зауважити, що горизонтальний моніторинг має широке застосування в інших країнах світу.

3.2 Горизонтальний моніторинг як форма податкового контролю

Горизонтальний моніторинг – це здійснення органом ДПС процедури відстеження та аналізу податкових ризиків за фінансово-господарськими операціями, проведеними і запланованими великими платниками податків.

Основна мета горизонтального моніторингу – створення партнерських взаємовідносин органів ДПС із великими платниками податків шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, що можуть призвести до порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким здійснюється органами ДПС.

Метод горизонтального моніторингу – це передусім новий рівень спілкування з платниками податків, основною метою якого є не тотальний контроль за діяльністю суб'єкта господарювання та комплексний аудит усіх його операцій, а попередження здійснення платником податків ризикових операцій і визначення факторів (причин), що їх зумовлюють. Тобто за згоди платника податківці готові безкоштовно опрацьовувати інформацію щодо його фінансових операцій та наперед зазначати можливі ризики та сумнівних контрагентів.

Основні переваги горизонтального моніторингу:

- мінімізація втручання у поточну діяльність платників податків; оперативне реагування органу ДПС на проблеми платника податків;
- заміна існуючого постаудиту платника поточним моніторингом діяльності, тобто можливість проведення незалежного аудиту;
- вдосконалення ризико-орієнтованої системи адміністрування податків;
- запровадження принципу довіри у відносинах органу ДПС та платника податків і, як наслідок, – суттєве зменшення кількості, а надалі, можливо, і повна відсутність планових та позапланових перевірок.

Також з впровадженням горизонтального моніторингу було створено Інтернет-портал «Електронний кабінет платника податків», який надає платникам податків низку електронних сервісів, починаючи з подання звітів в електронному вигляді та закінчуючи спільним опрацюванням законодавства, формуванням законодавчих ініціатив, попередженням проведення сумнівних операцій, зіставленням даних за рівнями галузевих навантажень тощо.

На сьогодні в Україні цей метод податкового адміністрування широко використовується щодо ПДВ та акцизного податку. Підприємства-платники

ПДВ зобов'язані надавати в органи ДПС інформацію щодо господарських операцій, здійснюваних підприємствами.

Інформація, отримана центральним офісом від учасника Горизонтального моніторингу в межах Горизонтального моніторингу, є конфіденційною, орган ДПС забезпечує нерозголошення змісту таких документів (інформації) без попередньої письмової згоди учасника Горизонтального моніторингу, за винятком випадків, передбачених законодавством України, та забезпечує необхідний режим захисту комерційної таємниці учасника Горизонтального моніторингу.

Міжнародний досвід впровадження горизонтального моніторингу [11]

Уперше метод горизонтального моніторингу було використано у 2005 р. у Нідерландах. Потім досвід практики в галузі податкового контролю було запозичене ще кількома європейськими країнами, зокрема Німеччиною, Австрією, Словенією, США.

Нідерланди. Податкова служба Нідерландів створила концепцію горизонтального моніторингу, за якою вертикальний нагляд застосовувався спільно з іншими видами контролю. Проте у країні було відразу чітко визначено, що лише певні групи платників податків можуть претендувати на горизонтальний моніторинг.

В експерименті 2005 р. у Нідерландах було задіяно 20 підприємств, більшість з яких брали участь у котируванні на біржі. З ними було підписано угоди про нагляд, в яких закріплювалися зобов'язання сторін. Наприклад, за угодою підприємство зобов'язане звернутися до податкової служби у разі податкового ризику, а інспектор – прояснити ситуацію з цього приводу протягом певного часу. До речі, податкова служба і представники компаній завжди укладали індивідуальні угоди, які відрізнялися одна від одної, проте вихідні пункти і зміст угод були однаковими¹.

Одним із ключових елементів цих угод є повний контроль за дотриманням нормативних вимог (податкових і фінансових зобов'язань) і підвищенням рівня відповідності компаній цим вимогам. Лише ті компанії, які контролюють процес сплати податків, і ті податкові адміністрації, які мають можливість контролювати процеси всередині компанії і мають довіру з боку платників, можуть отримати користь від нової системи нагляду. Зокрема, підприємство отримує від податкової служби визначеність щодо свого

¹ Україна при впровадженні горизонтального моніторингу також на першому етапі здійснювало експеримент. Першими згоду на участь в експерименті надали такі підприємства, як ТОВ СП «Нібулон», ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг», ПП «Лукойл-Україна» і ПАТ «Лукойл-Одеський НПЗ», ТОВ «Метро Кеш енд Керрі Україна», ДАЗТУ «Укрзалізниця».

становища. Воно може швидко отримати інформацію про масштаби своєї фінансової відповідальності, а у податкової служби в такому випадку не виникає необхідності проводити перевірки діяльності підприємства в минулому.

Експеримент у Нідерландах мав чималий успіх. У рамках експерименту було виділено нову лінію в бізнесі, яка отримала назву *податкової впевненості*.

Після запровадження горизонтального моніторингу у Нідерландах знизився рівень адміністративного навантаження на компанії, підвищилася ефективність і результативність роботи податкового відомства, зменшилася кількість заперечень та апеляцій, зросла якість послуг та привілеїв, що надаються податковим відомством.

Південна Корея. У жовтні 2009 р. Національною податковою службою Республіки Корея (НПС) було розпочато 15-місячний експериментальний проект, пов'язаний із впровадженням горизонтального моніторингу, ідентичного голландському, який довів свою успішність. З точки зору НПС Республіки Корея, основними мотивами запровадження цієї системи контролю були зменшення адміністративного навантаження і прискорення внесення зрозумілості щодо різних питань оподаткування.

Австралія. У 2006 р. Міністерство оподаткування Австралії опублікувало звіт під назвою «Великий бізнес і податкова дисципліна». З того часу податкова адміністрація налагоджує співпрацю з великими підприємствами, а запроваджує так звані форвардні договори про дотримання вимог (ФДД). Крім того, податкова адміністрація проводить комплексну перевірку діяльності компаній для визначення адекватності системи внутрішнього контролю компанії, її системи управління та дотримання етики. Тільки після проведення такої перевірки ФДД підписується.

Велика Британія. Для поліпшення відносин між найбільшими платниками податків та податковою адміністрацією створено Центр з обслуговування великого бізнесу (ЦОВБ). Єдина відмінність від голландського варіанта полягає у тому, що замість угод та меморандумів законодавчою вимогою є підписання заяви про контроль за податками. З підписанням цієї заяви рада директорів компанії стверджує, що вона контролює власні податкові ризики.

Ірландія. Ірландський підхід базується на використанні схеми добровільних домовленостей між податковою адміністрацією та бізнесом. Вони не є формальними угодами, подібними до тих, що використовуються в Нідерландах. Ірландська податкова адміністрація не надає жодних переваг компаніям, які підписують офіційні угоди. На даний момент система

застосовується щодо великих компаній, але у планах Податкової та Митної адміністрації Ірландії – поширити цю систему також на інші компанії.

3.3 Методи визначення та класифікація податкових ризиків в рамках податкового контролю

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

Виходячи з узагальненого визначення, під поняттям «**ризик**» розуміється ступінь потенційної можливості для суб'єкта понести фінансові або інші втрати внаслідок негативних відхилень від очікуваних результатів, що ґрунтуються на чинних нормах права та враховуються суб'єктом при прийнятті рішень.

Що стосується терміну «податковий ризик», то з точки зору контролюючих органів, що здійснюють податковий контроль, доцільним є наступне визначення: «**Під податковим ризиком слід розуміти теоретичну ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежу до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно**».

Також у пп. 14.1.221 ПКУ визначено: «**ризик** – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи».

Для виявлення ризикових суб'єктів в податковому контролі використовуються індикатори ризиків – певні критерії (ознаки), що вказують на наявність або можливість негативного перебігу подій.

Групування переліків індикаторів проводиться відповідно до визначених груп ризиків:

- індикатори випадкових ризиків;
- індикатори оптимізації оподаткування;
- індикатори ухилення від оподаткування.

Індикатори ризиків визначаються структурними підрозділами органів ДПС в процесі адміністрування податків та постійно актуалізуються. Порядок формування переліків (шаблонів) індикаторів ризиків, їх затвердження та використання визначається Державною податковою адміністрацією України.

Вага індикаторів, як правило, визначається, з урахуванням ступеню ризику, щодо якого визначено ці індикатори. Порядок розрахунку ваги індикаторів визначається Державною податковою адміністрацією України.

Для визначення ризиків використовуються такі методи:

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

Ризики держави як суб'єкта у сфері оподаткування можливо умовно розподілити на два типи:

- *ризики недобору*, у випадку реалізації яких обсяги надходжень до бюджетів не досягатимуть прогнозованих розмірів;
- *ризики надвитратності*, у випадку реалізації яких витрати на забезпечення прогнозованих розмірів надходжень до бюджетів по окремих видах податків (зборів) перевищуватимуть економічно доцільні.

У межах зазначених типів визначаються такі групи ризиків та факторів (причин) їх виникнення, а саме випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування, ризики ухилення від оподаткування та процедурні ризики.

До ризиків недобору відносяться випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування та ризики ухилення від оподаткування, які можна представити наступним чином.

I група – випадкові ризики, які можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути

оподаткування, та зумовлюються факторами: необізнаності платника; невмисної помилки платника.

Ризики I групи (випадкові ризики) є ризиками низького ступеню, оскільки не є системними, можуть бути легко нівельовані (виправлені, усунені) та не спричиняють значних втрат бюджету.

II група – ризики оптимізації оподаткування, які зумовлюються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімалізувати рівень сплати податків, уникаючи прямих порушень норм чинного податкового та іншого законодавства, та зумовлюються факторами: недосконалістю законодавчого забезпечення процесів адміністрування податків; недосконалістю нормативного забезпечення процесів адміністрування податків.

III група – ризики ухилення від оподаткування, які визначаються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімалізувати рівень сплати податків або уникнути оподаткування шляхом порушення чи невиконання вимог чинного податкового та іншого законодавства.

Ризики II групи (ризики оптимізації оподаткування) та III групи (ризики ухилення від оподаткування) є ризиками високого ступеню, оскільки визначаються усвідомленим намаганням платника уникнути оподаткування, складно піддаються визначенню, кваліфікуванню, документуванню та виправленню (уникненню, усуненню), спричиняють значні втрати державного бюджету.

До ризиків надвитратності відносяться процедурні ризики, які зумовлюються чинним (запропонованим) регламентом процедур адміністрування податків та/або вимагають використання при цьому неадекватно великих людських чи матеріальних ресурсів.

Процедурні ризики є ризиками середнього ступеню, оскільки можуть бути виправлені (уникнені, усунені) шляхом внесення відповідних змін до нормативно-правової бази або визначених процедур.

Для уникнення (усунення) кожного визначеного ризику розробляється та впроваджується конкретизований перелік заходів, що розробляється на підставі стандартного переліку. Конкретизований перелік заходів має надавати відповіді на три запитання: хто?, що?, коли?

3.4 Податкові перевірки в системі податкового контролю

Основною формою податкового контролю в Україні залишаються перевірки. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

Податкова перевірка як форма податкового контролю – це діяльність контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення та сплати податків і зборів (обов’язкових платежів).

Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, який може бути реалізований тільки шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Види, підстави проведення та строки здійснення податкових перевірок визначено главою 8 ПКУ.

Органи ДПС мають право проводити (ст. 75 ПКУ):

- камеральні;
- документальні (планові та позапланові; виїзні або невиїзні);
- фактичні перевірки.

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні податкового органу виключно на підставі податкових декларацій (розрахунків), поданих платником податків, а також даних системи електронного адміністрування ПДВ, Єдиного реєстру акцизних накладних і системи електронного адміністрування реалізації пального (пп. 75.1.1 ПКУ).

Особливості камеральних перевірок:

- для його проведення не потрібен наказ керівника ДПС або інший спеціальний дозвіл чи направлення, або згода платника податків, а також його присутність;
- мета камеральної перевірки – виявити в поданій звітності арифметичні та/або методологічні помилки, які призвели до заниження або завищення податкового зобов’язання;
- камеральна перевірка проводиться на систематичній основі, тобто перевіряються всі без винятку податкові декларації та уточнюючі розрахунки, подані платником, якого перевіряють;
- орган ДПС має право провести камеральну перевірку податкової декларації або уточнюючого розрахунку протягом 30 днів після закінчення

встановленого строку для їх подання, а якщо документи подано пізніше – тоді після дня їх фактичного подання.

Документальна перевірка. Згідно з пп. 75.1.2 ПКУ предметом документальної перевірки є:

- своєчасність, достовірність, повнота нарахування і сплати всіх передбачених податків і зборів ПКУ;
- дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи;
- дотримання роботодавцем трудового законодавства в частині укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із найманим працівникам.

Документальна перевірка проводиться на підставі: податкових декларацій (розрахунків); фінансової, статистичної та іншої звітності; реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом; первинних документів, що використовуються в обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС; інших отриманих у встановленому порядку податковим органом документів і податкової інформації, у тому числі і за результатами перевірок інших платників податків (наприклад, контрагентів перевірюваного).

Документальні перевірки бувають плановими та позаплановими, виїзними та невиїзними.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до **плану-графіка перевірок**. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

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

Невиїзною документальною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Тривалість документальної планової перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів.

Продовження строків проведення документальної планової перевірки можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, суб'єктів малого

підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальної позапланової перевірки не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, для фізичних осіб – підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов, визначених в абзацах третьому – восьмому п. 82.2 ст. 82 Податкового кодексу України, – 3 робочі дні, інших платників податків – 10 робочих днів.

Продовження строків проведення документальної позапланової перевірки можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків – не більш як на 5 робочих днів.

Фактична перевірка. Згідно з пп. 77.1.3 ПКУ *фактична перевірка проводиться за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розміщення господарських та інших об'єктів, що належать йому.*

Фактична перевірка може призначатися з приводу дотримання норм законодавства, яким регулюється: оборот готівки; порядок проведення розрахункових операцій; ведення касових операцій; необхідність наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі і на виробництво та оборот підакцизних товарів; порядок оформлення трудових відносин із працівниками.

Порядок проведення фактичних перевірок встановлено ст. 80 ПКУ:

- такі перевірки проводяться без попередження платника податків;
- строк фактичної перевірки – не більше 10 діб, але може бути продовжений ще на 5 діб за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) органу ДФС.

3.5 Електронні перевірки як додатковий сервіс у системі податкового контролю

В умовах інтеграції національної податкової системи до прогресивного європейського досвіду в рамках документальних перевірок передбачено застосування сервісу електронної податкової перевірки.

Електронна перевірка – документальна невиїзна позапланова електронна перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно

до п. 77.2 ПКУ. до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку (абз. 6 пп. 75.1.2 ПКУ)

Отже, електронна перевірка належить до документальної невідвідуваної позапланової перевірки, однак відмінність її від інших позапланових перевірок полягає в тому, що платник податків добровільно замовляє таку перевірку.

Електронна перевірка здійснюється для платників податків:

- які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
- суб'єктів мікро-, малого; середнього підприємництва;
- інших платників податків (пп. 75.1.2 ПКУ).

Заява на проведення такого виду перевірки подається за 10 календарних днів до початку проведення перевірки. Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невідвідуваної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки регулюється наказом Мінфіну від 20.11.2015р. №1040 [14].

Заяву можна подати до контролюючого органу, зокрема, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умов, визначених законодавством (п.3 р. II Порядку № 1040).

Платник податків у заяві обов'язково зазначає:

- податкові періоди, що підлягають перевірці;
- систему оподаткування, яка застосовується;
- перелік податків, які будуть перевірятися;
- ведення в електронному вигляді бухгалтерського обліку та первинних документів (п.2 р. II Порядку № 1040).

За результатами перевірки контролюючий орган складає довідку у 2-х примірниках, яка реєструється протягом 3х календарних днів з дня закінчення проведення перевірки. При цьому цей строк становить 5 календарних днів для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті (п. 86.11 ПКУ).

Протягом 5-ти робочих днів довідка вручається особисто платнику податків або його представнику для ознайомлення та підписання.

У разі незгоди платник податків має право подати свої заперечення, які є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність податкового контролю як складової системи адміністрування податків, зборів та платежів?
2. Дайте визначення поняттю «податковий контроль».

3. Що таке контролюючі органи, які наділені повноваженнями здійснювати податковий контроль?
4. Які принципи закладені в організацію податкового контролю в Україні?
5. Які функції виконує податковий контроль?
6. У яких формах та видах здійснюється податковий контроль?
7. Дайте визначення горизонтальному моніторингу як форми податкового контролю.
8. Чи є горизонтальний контроль обов'язковою формою податкового контролю?
9. Які види податкових перевірок передбачені податковим кодексом України?
10. Що таке документальна планова виїзна податкова перевірка?
11. Що є предметом податкових перевірок?
12. Що таке документальна позапланова виїзна податкова перевірка?
13. Назвіть перелік обставин, що надають право контролюючим органам здійснювати документальну позапланову виїзну перевірку?
14. Назвіть характерні особливості камеральної перевірки
15. За яких обставин проводиться фактична перевірка?
16. Розкрийте характерні риси електронних перевірок.

ТЕМА 4 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПЛАТЕЖІВ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ ПОДАТКОВИХ ТА/АБО ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ

План

- 4.1 Поняття податкового та/або грошового зобов'язання та порядок їх визначення контролюючими органами.
- 4.2 Оперативний облік податкових надходжень до бюджету.
- 4.3 Електронні рахунки платників податку на додану вартість.
- 4.4 Податкові повідомлення – рішення контролюючих органів та процедура їх направлення (вручення) платникам податків.
- 4.5 Порядок направлення (вручення) контролюючими органами податкових вимог платникам податків.
- 4.6 Поняття податкового боргу платника податку.

4.7 Джерела та принципи погашення податкового боргу платників податків.

4.8 Податкова застава та адміністративний арешт майна та процедура їх застосування.

4.1 Поняття податкового та/або грошового зобов'язання та порядок їх визначення контролюючими органами

У результаті фінансово-господарської діяльності у платників податків і зборів виникають **податкові зобов'язання**, тобто **суми коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк)** (п.14.1.156 ст.14 Податкового кодексу України).

Порядок визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів регламентується нормами глави 4 розділу II ПКУ.

За загальним правилом (п. 54.1 ст. 54 ПКУ) платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу у строки, встановлені ПКУ. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою².

Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податків, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку – фізичної особи (зазвичай це – ПДФО, ЄСВ, військовий збір), вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається встановленими для граничного строку сплати таких податків до відповідного бюджету³. Усі платники податків зобов'язані, відповідно до

² Податкове зобов'язання платника податків, нараховане контролюючим органом, вважається узгодженим у день отримання платником податку податкового повідомлення (за винятком випадків, коли платник податків у встановлені Податковим кодексом України терміни розпочинає процедуру апеляційного узгодження);

³ пп. 168.1.2 ПКУ – податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

чинного законодавства, без будь-яких додаткових вимог оплачувати належні суми податків.

Однак *в окремих випадках відповідальним за обчислення податкового зобов'язання може бути контролюючий орган*, а саме:

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

- дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках;

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

- дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента (зазвичай це – ПДФО, ЄСВ, військовий збір), свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів;

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

Контролюючий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків *не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації*, а в разі, коли така податкова декларація була надана пізніше – за днем її фактичного подання.

Слід зазначити, що відповідно до вимог ст. 56 ПКУ, платник податку має право на оскарження суми податкового зобов'язання платника податку, розрахованої контролюючим органом. У цьому випадку податкове зобов'язання є неузгодженим.

Неузгодженою вважається сума податкового зобов'язання, що оскаржується, починаючи з дня подання скарги (заяви) до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

Статтею 57 Податкового кодексу визначені строки сплати податкового зобов'язання (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Строки сплати платниками податків своїх податкового зобов'язання

Податкове зобов'язання	Строк сплати
1 Визначене самостійно платником податку в податковій декларації	протягом 10 (десяти) календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання декларації за відповідним податком
2 Визначене самостійно платником податку за уточненим розрахунком	до подання уточненого розрахунку
3 Визначене контролюючим органом	протягом 10 (десяти) календарних днів від дня отримання податкового повідомлення – рішення, крім випадків, коли протягом такого строку платник податків розпочинає процедуру апеляційного узгодження
4 Визначене в митній декларації податкове зобов'язання	до/або на день подання митної декларації.

Якщо останній день сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем сплати вважається наступний за вихідним або святковим робочий день.

У випадках порушення строків сплати узгоджених податкових зобов'язань платника податків на суму узгодженого податкового зобов'язання нараховується пеня та штрафні санкції.

4.2 Оперативний облік податкових надходжень до бюджету

Оперативний облік податків і зборів, митних та інших платежів до бюджету, єдиного внеску здійснюється органами ДПС в інформаційній системі органів ДФС.

Відповідальними за достовірність відображення в інформаційній системі органів ДПС первинних показників є працівники структурних підрозділів органів ДФС за напрямками роботи.

Загальний контроль за достовірністю відображення в інтегрованих картках платника (далі – ІКП) облікових показників забезпечується підрозділом, який здійснює облік платежів та інших надходжень.

Інтегрована картка платника (далі – ІКП) – форма оперативного обліку податків, зборів, митних платежів до бюджетів та єдиного внеску, що ведеться за кожним видом платежу та включає перелік показників підсистем інформаційної системи органів ДПС, які характеризують стан розрахунків платника з бюджетами та цільовими фондами. Приклади ІКП проілюстровані на рисунках 4.1, 4.2.

Стан розрахунків з бюджетом / Перегляд											
Платіж 30 11011000 00											
Назва податку ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР											
Експорт в Excel											
№	Дата операції	Код операції	Сума операції	Нараховано/ зменшено	Сплачено/ повернуто	Сальдо розрахунків	Нараховано пені	З	По	Сплачено/ повернуто пені	Залишок несплаченоє пені
1	05.02.2018	101	0,00		9 098,60						
2	19.01.2018	101	0,00		443,57						
3	05.01.2018	101	0,00		11 111,91						

Рисунок 4.1 – Інтегрована картка платника в розрізі операцій

Стан розрахунків з бюджетом

Новини

Бланки податкової звітності

Декларація про майновий стан

Договір про визнання електронних документів

Облікові дані платника

Перегляд звітності

Введення звітності

Вхідні/вихідні документи

Листування з ДФС

Заяви, запити для отримання інформації

Стан розрахунків з бюджетом

СЕА ПДВ

Показники СМКОР

СЕА РП

Реєстрація ПН/РК

Рік 2018 ОДФС Усі

ОДФС	УМАНСЬКА ОБ'ЄДНАНА ДПІ (ЖАШКІВСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ)	Нараховано/зменшено	0,00
Назва податку	ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР	Сплачено до бюджету	0,00
Платіж	30 11011000 00	Повернуто з бюджету	0,00
Код ЄДРПОУ отримувача	37935119	Пеня	0,00
МФО	899998	Недоїмка	0,00
Назва отримувача	УДКСУ У ЖАШКІВСЬКОМУ РАЙОНІ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ	Переплата	0,00
Бюджетний рахунок	31118063023066	Залишок несплаченої пені	0,00



Сплатити



Сплатити

ОДФС	УМАНСЬКА ОБ'ЄДНАНА ДПІ (ЖАШКІВСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ)	Нараховано/зменшено	0,00
Назва податку	ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗ ОСІБ, ЩО СПЛ ФІЗ ОСОБАМИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ РІЧНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ	Сплачено до бюджету	0,00
Платіж	85 11010500 00	Повернуто з бюджету	0,00
Код ЄДРПОУ отримувача	37935119	Пеня	0,00
МФО	899998	Недоїмка	0,00
Назва отримувача	УДКСУ У ЖАШКІВСЬКОМУ РАЙОНІ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ	Переплата	0,00
Бюджетний рахунок	33114341023627	Залишок несплаченої пені	0,00



Сплатити



Сплатити

Рисунок 4.2 – Інтегрована картка, онлайн-сплата фізичними особами

Порядок здійснення організації діяльності з ведення органами ДПС України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску, визначається Порядком № 422 [15].

Такий оперативний облік здійснюється в ІКП, які відкриваються:

- за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання осіб (фізичних осіб, фізичних осіб – підприємців, самозайнятих осіб) (основне місце обліку);
- за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням, або через які проводиться діяльність (неосновне місце обліку);
- після включення до реєстру платників ПДВ або реєстру платників єдиного податку.

ІКП містить інформацію про облікові операції та облікові показники, які характеризують стан розрахунків платника податків з бюджетами та цільовими фондами за відповідним видом платежу.

Дані ІКП щодо оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску та коштів передоплати територіальні органи ДФС України використовують для складання звітності і зведеної інформації про:

- нарахування та надходження податків, зборів, митних платежів, єдиного соціального внеску;
- коштів передоплати по платежах до бюджету;
- про наявність податкового боргу;
- недоїмки із сплати єдиного внеску;
- розміру сум відшкодування податку на додану вартість;
- про результати контрольно-перевірочної роботи;
- розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу);
- надміру сплачених сум платежів та єдиного внеску тощо.

Щомісяця не пізніше 4-го числа місяця, що настає за звітним, органи ДФС проводять звірку доходів за кодами класифікації доходів бюджету та надходжень єдиного внеску з органами Казначейства на підставі відповідних звітів станом на 1-ше число місяця, що настає за звітним, та складають відповідні акти звірок.

Для встановлення стану розрахунків з бюджетом, платник податків може звернутись до відповідних органів ДПС України з запитом про проведення звірення стану розрахунків за податками, зборами, митними платежами, єдиним внеском та передоплатою за відповідний звітний період. Із запровадженням Електронного кабінету платника податку подання такого запиту на отримання

витягу щодо стану розрахунків з бюджетами та цільовими фондами за даними органів ДПС здійснюється в електронному вигляді.

Для цього в приватній частині Електронного кабінету платника податків необхідно в меню «Заяви, запити для отримання інформації» обрати «Запит про отримання витягу щодо стану розрахунків з бюджетами та цільовими фондами за даними органів ДПС (J1300203)», підписати та надіслати. Форма Запиту заповнюється автоматично відповідно до реєстраційних даних платника податків. Підтвердженням подання в ДПС запиту є отримання платником податків Квитанції в електронному вигляді, в якій зазначено дату та номер реєстрації відповідного запиту. Витяг за результатами обробки Запиту можна переглянути у вкладці «Вхідні документи» меню «Вхідні/вихідні документи».

Витяг за результатами проведення звірки розрахунків платників податків з державним та місцевими бюджетами формується автоматизовано шляхом вивантаження відповідної інформації з Електронного кабінету із накладенням електронного підпису посадової особи контролюючого органу та печатки контролюючого органу.

Також платник податків може самостійно, в режимі реального часу перевірити дані, за якими сформовано Витяг, та/або отримати відомості про розрахунки з бюджетами та цільовими фондами за допомогою відповідного меню «Стан розрахунків з бюджетом» приватної частини Електронного кабінету (рис. 4.2). Але у даному меню переглянути інформацію можна за останні два роки у розрізі: органу ДПС; назви податку (платежу), платіж (код); бюджетного рахунка.

4.3 Електронні рахунки платників податку на додану вартість

З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», згідно з яким в Україні була введена системи електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ).

Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1177) [16].

Згідно з наведеним нормативним документом ***рахунок у системі електронного адміністрування податку*** (далі – електронний рахунок) – **рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який таким платником перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення**

розміру суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр), а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов’язань з податку.

Електронний рахунок відкривається платнику податку Казначейством автоматично на безоплатній основі.

Електронні рахунки відкриваються виключно на підставі реєстру платників податку, який ДФС надсилає Казначейству не раніше ніж за один робочий день до дати реєстрації особи платником податку. У разі анулювання реєстрації платника податку залишок коштів на його електронному рахунку перераховується до бюджету, а такий рахунок закривається. Повідомлення про закриття електронних рахунків Казначейство надсилає ДФС у день закриття такого рахунка.

Рахунок призначений для виконання вичерпного кола завдань та є гарантією (точніше, кошти на рахунку), що фінансовий стан платника податку дозволяє йому належним чином виконати податковий обов’язок із нарахування та сплати податку на додану вартість до державного бюджету, а саме:

- суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних / розрахунках коригування, зареєстрованих в єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН);
- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в СЕА ПДВ;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні /розрахунки коригування в ЄРПН.

Як впливає з вищенаведених положень, невід’ємною частиною СЕА ПДВ є ЄРПН. Тому, і СЕА ПДВ, і ЄРПН є взаємопов’язаними, і не можуть функціонувати самостійно один без одного.

Перерахування сум податку із поточного рахунка платника на електронний рахунок здійснюється протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подання податкової декларації. Такі суми грошових зобов’язань визначаються як різниця між сумою податкових зобов’язань й сумою податкового кредиту за підсумками звітного (податкового) періоду, що задекларовані в податковій декларації.

На електронні рахунки в СЕА ПДВ платники податку можуть самостійно зараховують кошти з власного поточного рахунка платника, відкритого в банківських установах, у сумах:

- необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється відповідно до пункту 200-1.3 ст. 200-1 ПКУ;
- недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку.

Поповнення електронного рахунка платника ПДВ за рахунок інших джерел, наприклад з поточних рахунків інших осіб, не передбачено.

Для перерахування Казначейством до бюджету з електронного рахунка платника податку сум узгоджених податкових зобов'язань, відповідно до поданих податкових декларацій з податку, органи ДФС України не пізніше, ніж за три робочі дні до закінчення граничного строку, надсилають Казначейству реєстр платників податку,

На підставі таких реєстрів, кошти з електронного рахунка платника ПДВ перераховуються в автоматичному режимі виключно до бюджету та/або на спецрахунок сільськогосподарськими підприємствами.

Слід зазначити, що сплата штрафних санкцій і пені у випадку виявлення помилок в обліку ПДВ, здійснюються платником податку з поточного рахунка до відповідного бюджету. Помилково та/або надміру зараховані кошти до бюджету повертаються платнику податку на поточний рахунок, а не на електронний рахунок.

4.4 Податкові повідомлення – рішення контролюючих органів та процедура їх направлення (вручення) платникам податків

У разі визначення грошових зобов'язань платника податків контролюючим органом розпочинається процедура формування та направлення йому податкових повідомлень–рішень, відповідно до вимог ст. 58 глави 4 розділу II ПКУ та Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень–рішень платникам податків [17].

Відповідно до пп. 14.1.157 п. 14.1. ст. 14 ПКУ, **податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності.**

Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за:

– за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями;

– за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган, та/або пенєю за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності (пункт 58.2 стаття 58 ПК України).

Це означає, що в межах одного податкового повідомлення-рішення визначається сума грошового зобов'язання платника податків з одного податку.

Податкове повідомлення-рішення складає відповідний структурний підрозділ контролюючого органу за різними формами залежно від підстав та за різними вимогами, які наведені в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Податкові повідомлення-рішення контролюючих органів (ППР)

Форма ППР	Підстави для прийняття ППР	Вимоги передбачені ППР
1	2	3
1 Для платників податків – фізичних осіб (форма «Ф»)	У випадку, коли контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних із порушенням податкового або іншого законодавства	Платник зобов'язаний сплатити грошові зобов'язання у строки, передбачені законодавством. В окремих випадках – протягом 30 календарних днів після отримання ППР у разі їх узгодженості
2 За наслідками перевірок (форма «Р»)	На підставі акта перевірки, у зв'язку зі збільшенням / зменшенням сум грошових зобов'язань, у т.ч. із штрафними санкціями	Платник зобов'язаний сплатити суму грошових зобов'язань протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості
3 За порушення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання (форма «Ш»)	На підставі акта щодо нарахування штрафу, згідно зі ст.126 ПКУ	Платник зобов'язаний сплатити штраф при затримці до 30 календарних днів у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу, а при затримці більше 30 календарних днів у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості

Продовження таблиці 4.2

1	2	3
4 За самостійне відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі (форма «З»)	На підставі акта перевірки, згідно зі ст.124 ПКУ	Платник зобов'язаний сплатити штраф у розмірі вартості відчуженого майна протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості
5 Про перевищення заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ (форма «В1»)	На підставі акта перевірки про завищення заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ, згідно зі ст.123 Податкового кодексу	Платник зобов'язаний сплатити суму податку та штрафу у розмірі 25% (при повторному порушенні протягом 1095 днів – 50%) завищення суми бюджетного відшкодування протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості
6 Про заниження заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ (форма «В2»)	На підставі акта перевірки та прийнятті ППР про встановлення заниження заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ	Платник може врахувати суму заниження бюджетного відшкодування ПДВ у майбутніх податкових періодах при визначенні своїх податкових зобов'язань
7 Про відмову в наданні бюджетного відшкодування ПДВ (форма «В3»)	На підставі акта перевірки та прийняття ППР про відмову в наданні бюджетного відшкодування ПДВ	Протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР про відмову у бюджетному відшкодуванні, сума ПДВ на яку відмовлено у відшкодуванні зменшується в картці особистого рахунка платника податку, яка ведеться контролюючим органом у разі узгодженості суми
8 Про зменшення від'ємного значення суми ПДВ (форма «В4»)	На підставі акта перевірки про встановлення факту завищення від'ємного значення суми ПДВ	Протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР про зменшення від'ємного значення суми ПДВ, частина від'ємного значення ПДВ, яка була завищена та підлягає до зменшення в картці особистого рахунка платника податку
9 Про зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (форма «П»)	На підставі акта перевірки про встановлення факту завищення від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток	Протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР про зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, частина від'ємного значення, яка була завищена, підлягає до зменшення в картці особистого рахунка платника податку
10 Про застосування штрафної (фінансової) санкції (штрафу) за порушення норм іншого законодавства, (форма «С»)	На підставі акта перевірки	Платник зобов'язаний сплатити суму штрафних санкцій протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості

Закінчення таблиці 4.2

11 Про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафу) та/або пені за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності (форма «У»)	На підставі акта перевірки	Платник зобов'язаний сплатити суму грошових зобов'язань протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання ППР у разі їх узгодженості
---	----------------------------	--

Податкове повідомлення-рішення за результатом перевірки приймається керівником контролюючого органу (його заступником) протягом 15-ти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки (п. 86.8 ст. 86 ПКУ).

За наявності заперечень до акта перевірки посадові особи платника податків протягом 10 робочих днів з дня, що настає за днем отримання акта (довідки), мають право подати до контролюючого органу заперечення до акта (довідки) перевірки та/або додаткові документи, які підтверджують показники, відображені таким платником у податковій звітності. У цьому випадку податкове повідомлення — рішення приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів — протягом трьох робочих днів, що настають за днем розгляду заперечень та/або додаткових документів і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

Податкове повідомлення-рішення може бути оскаржене платником податків протягом 10 робочих днів з дати, що настають за днем отримання таким платником податку такого податкового повідомлення-рішення. Оскарження прийнятих контролюючими органами податкових повідомлень-рішень може здійснюватися в адміністративному або судовому порядку.

Схема видання податкових повідомлень і повідомлень-рішень представлена на рисунках 4.3–4.6.

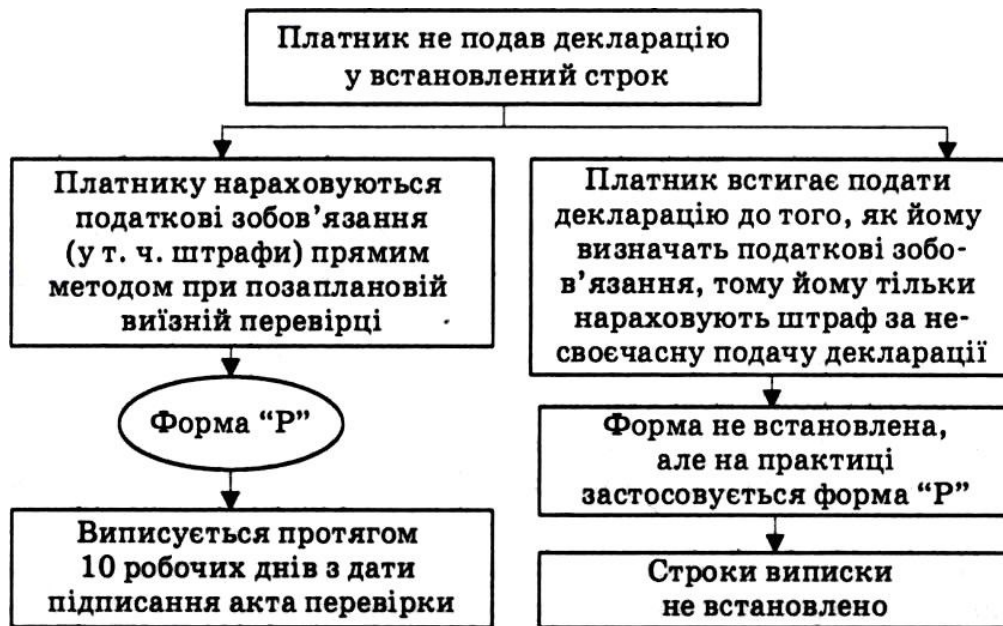


Рисунок 4.3 – Схема видання податкових повідомлень-рішень у випадку неподання платником податків декларації у встановлений строк

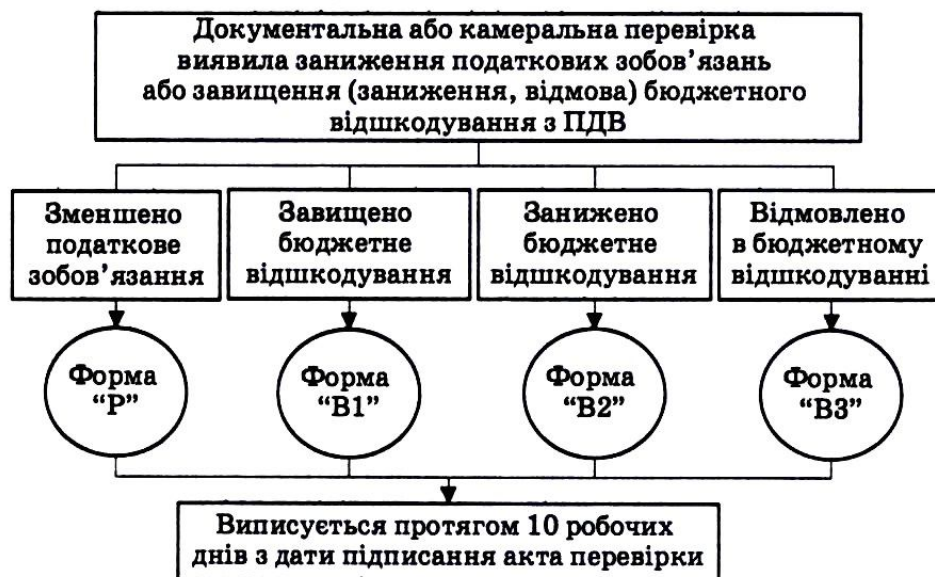


Рисунок 4.4 – Схема видання податкових повідомлень-рішень за результатами податкової перевірки

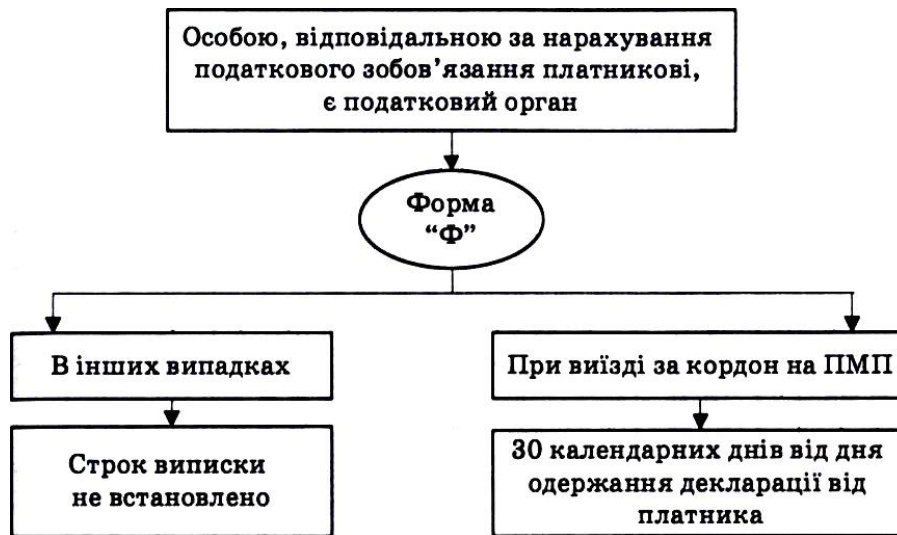


Рисунок 4.5 – Схема видання податкових повідомлень у випадку, коли особою, відповідальною за нарахування податкового зобов'язання платникові, є податковий орган

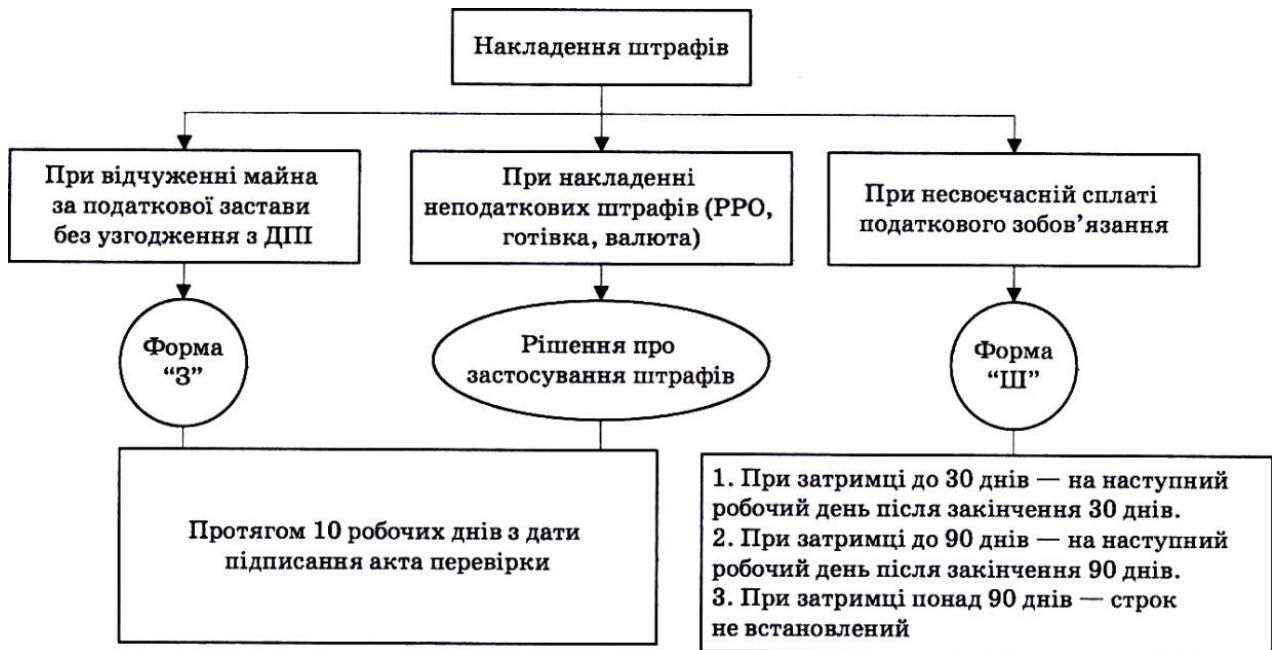


Рисунок 4.6 – Схема виписки податкових повідомлень-рішень у частині штрафних санкцій

Кожне податкове повідомлення має певний номер, який складається з таких частин: порядковий номер у межах підрозділу, який склав податкове повідомлення, – перші 6 цифр номеру (тільки для первинного податкового повідомлення); номер відділу, що склав податкове повідомлення, – наступні 4 цифри; через дріб вказується номер скарги, стосовно якої надсилається податкове повідомлення.

Наприклад, податкове повідомлення № 0000012301/0 – номер первинного рішення, № 0000012301/1 – номер рішення на першу скаргу платника, № 0000012301/2 – номер рішення на другу скаргу платника, № 0000012301/3 – номер рішення на третю скаргу платника.

Якщо за результатами розгляду скарги платника податків нарахована сума податкового зобов'язання збільшується, і на цю суму направляється окреме податкове повідомлення, то в його номері через дріб також проставляється номер скарги, за результатами документальної або камеральної перевірки заниження податкових зобов'язань або завищення (заниження, відмови) бюджетного відшкодування з ПДВ результатами розгляду якої відбулося збільшення.

Наприклад, якщо за результатами розгляду другої скарги платника податків відповідно до попереднього прикладу сума нарахованого податкового зобов'язання збільшується, то додатково такому платникові податків направляється податкове повідомлення з іншим порядковим номером, при цьому через дріб також проставляється цифра 2 (наприклад, № 0000052301/2).

Відповідно до п. 57.3. ст. 57 ПКУ платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження (адміністративного або судового) рішення контролюючого органу. У разі оскарження рішення контролюючого органу платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, що настають за днем такого узгодження (прийняття остаточного рішення в процесі оскарження).

4.5 Порядок направлення (вручення) контролюючими органами податкових вимог платникам податків

У разі несплати платниками податків узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, контролюючими органами надсилаються податкові вимоги за місцем обліку таких платників.

Податкова вимога – це письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення податкового боргу (п.14.1.153 ст.14 ПКУ).

Порядок направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків здійснюється відповідно до вимог:

- ст. 59 та ст.60 ПКУ;
- наказом Міністерства фінансів України від 30 червня 2017 № 610 [18].

Слід зазначити, що податкова вимога формується автоматично на підставі даних інформаційної системи контролюючих органів, якщо платник податків не сплатив у встановлені строки суму:

- узгодженого грошового зобов'язання;
- непогашеної пені.

При формуванні податкових вимог їм автоматично присвоюється порядковий номер за певний рік, який заноситься до відповідного реєстру податкових вимог. Реєстри податкових вимог ведуться контролюючими органами в електронному вигляді.

Після формування податкової вимоги та внесення даних до відповідного реєстру податкова вимога в той самий день реєструється в контролюючому органі та направляється (вручається) платнику податків.

Податкова вимога надсилається (вручається) не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання. При надсиланні (врученні) податкової вимоги корінець такої податкової вимоги залишається в контролюючому органі та долучається до справи платника податків.

Податкова вимога надсилається (вручається) платнику податків у формі:

- письмовій – у цьому випадку податкові вимоги повинні бути підписані та завірені печаткою такого контролюючого органу;
- електронній – надсилаються платникам податків, які подають звітність в електронній формі, з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. На вимогу такий платник податків може отримати податкову вимогу у паперовій формі протягом трьох робочих днів з дня надіслання такого запиту (в письмовій або електронній формі).

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

Сума податкового боргу в податковій вимозі проставляється в гривнях з двома десятковими знаками.

Форма податкової вимоги залежить від того, кому надсилається така вимога:

- платнику податків – юридичній особі;
- платнику податків – фізичній особі.

Якщо платник податків не погасив у повному обсязі суму податкового боргу протягом 30 календарних днів від дня направлення (вручення) йому першої податкової вимоги, структурний підрозділ стягнення податкового боргу не пізніше п'ятого робочого дня, починаючи з останнього із зазначених 30 календарних днів, направляє другу податкову вимогу.

Якщо платник податків не погасив податковий борг, що визначено у першій (другій) податковій вимозі, тоді контролюючий орган має право накладати адміністративний арешт на його майно.

4.6 Поняття податкового боргу платника податку, джерела та принципи його погашення

Однією із проблем податкових правовідносин є несвоєчасна сплата узгоджених грошових зобов'язань платників податків до бюджету, що призводить до виникнення податкового боргу.

Податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахування штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платниками податків у встановлений ПКУ строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання (п.14.1.175 ст.14 ПКУ).

Величина податкового боргу, його динаміка є важливими показниками, що впливають та характеризують стан соціально-економічних процесів у державі. Оскільки саме його величина створює інформаційну асиметричність, знижує ефективність проведення податкової політики держави, зменшує дієвість системи планування доходів бюджетів усіх рівнів та оцінку кредитоспроможності економіки, її можливості для внутрішнього й зовнішнього запозичення, покращення фінансового стану суб'єктів господарювання.

Ведення обліку податкового боргу в Україні покладається на контролюючі органи у сфері оподаткування. Податковий борг платників податків виникає як за платежами до державного, так і до місцевих бюджетів,

що, у свою чергу, обумовлено розподілом окремих податкових надходжень згідно з Бюджетним кодексом України.

З метою скорочення податкової заборгованості платників податків, відповідно до вимог податкового законодавства, здійснюється адміністрування податкового боргу.

Адміністрування податкового боргу – це управлінська діяльність контролюючих органів, що здійснюється в межах їх компетенції та суб'єктів господарювання, щодо погашення податкового боргу такого суб'єкта господарювання із застосуванням різних заходів, передбачених главою 9 ПКУ.

Для організації практичної роботи з адміністрування податкового боргу контролюючі органи здійснюють класифікацію податкового боргу за статусами і типами. Слід зазначити, що податковий борг платника може перебувати в інертному та дієвому статусах:

1) *інертний статус податкового боргу* характеризується тим, що контролюючим органом до боржників не застосовуються ніякі примусові заходи стягнення, крім вручення податкової вимоги, реєстрації податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна й опису заставного майна та, у виняткових випадках, арешту активів;

2) *дієвий статус* – це статус податкового боргу, у якому зменшення такого боргу відбувається завдяки певним діям, що виконує працівник підрозділу, уповноваженого щодо стягнення податкового боргу.

Зауважимо, що розрізняють п'ять типів дієвого статусу податкового боргу (рис. 4.7).

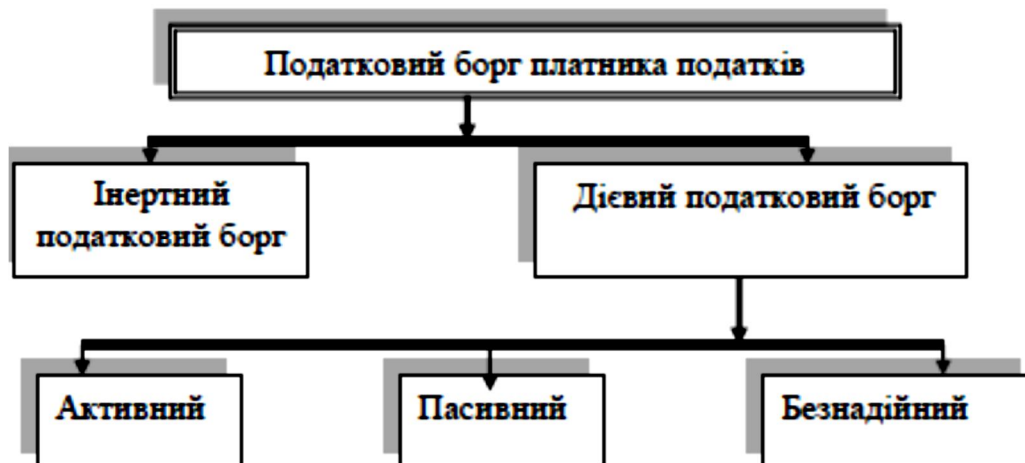


Рисунок 4.7 – Типи дієвого статусу податкового боргу платника податків

Активний статус податкового боргу відзначається тим, що взаємовідносини між платником податків, який має заборгованість із податкових зобов'язань, узгоджених ним самим або встановлених судом, та

органом державної фіскальної служби мають відкритий характер. Це означає, що податковий боржник знає вимоги податкового законодавства, свої фінансові та інші можливості щодо погашення податкового боргу, вимоги контролюючого органу, що здійснює контроль за його діяльністю, і постійно співпрацює з ним у напрямі пошуку найбільш оптимальних способів вирішення даного питання.

Пасивний податковий борг – це борг, погашення якого здійснюється в судовому порядку, коли контролюючий орган не може активно впливати на результати вирішення справи судом. Лише отримавши рішення суду, яким можуть бути внесені зміни до розмірів (сум) стягнень, раніше визначених відповідним контролюючим органом, фіскальна служба отримує можливість здійснювати контроль за процесами виконання цього судового рішення.

Безнадійний податковий борг – це податковий борг платника податків, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута.

Податковим законодавством передбачено низку процедур у випадку, коли платники податків не сплачують свої грошові зобов'язання, а саме:

- джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платників податків;
- податкова застава;
- узгодження операцій із заставленим майном;
- адміністративний арешт майна;
- продаж майна, що перебуває в податковій заставі;
- погашення податкового боргу державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств;
- погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством;
- порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі реорганізації платника податків або передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства в оренду чи концесію;
- порядок погашення грошових зобов'язань фізичних осіб;
- розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків;
- списання податкового боргу.

Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є:

- будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит);
- суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів;
- за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів;
- за рахунок суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість (на підставі відповідної заяви платника) до Державного бюджету України.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

- майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована до моменту виникнення права податкової застави;
- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію);
- давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги
- майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;
- майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;
- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті;
- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств;
- майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

– майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу»;

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

4.7 Податкова застава та процедура її застосування

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

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

Порядок застосування податкової застави регламентовано:

– статтями 88 – 90, 92 і 93 ПКУ;
– Порядком застосування податкової застави контролюючими органами [18].

Податкова застава може бути застосована до всіх платників податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків, зборів, платежів, у тому числі до:

– фізичних осіб (резидентів і нерезидентів);
– юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи;
– договорів про спільну діяльність та ін.

Право застосування податкової застави виникає у випадках, установлених ПКУ та у визначених строках (табл. 4.3).

Таблиця 4.3 – Строки виникнення права на податкову заставу

Випадки виникнення права на застосування податкової застави	Строки виникнення права
1 несплати у встановлені законодавством строки, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації	з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку
2 несплати у строки, установлені законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом	з дня виникнення податкового боргу
3 розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання чи податкового боргу	з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань

Слід зауважити, що право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні), а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності в майбутньому, крім майна, яке не може використовуватись як джерело для погашення податкового боргу.

У разі виникнення права в контролюючих органів на застосування податкової застави – платнику податків надсилається податкова вимога.

Опис майна в податкову заставу здійснюється на підставі рішення про опис майна в податкову заставу керівника контролюючого органу, і надається платнику податків, що має податковий борг. Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису майна, який підписується платником податків.

В разі відмови платника податків від підписання акта опису майна такий опис здійснюється в присутності не менше ніж двох понятих осіб. 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 в податкову заставу (рис. 4.8).

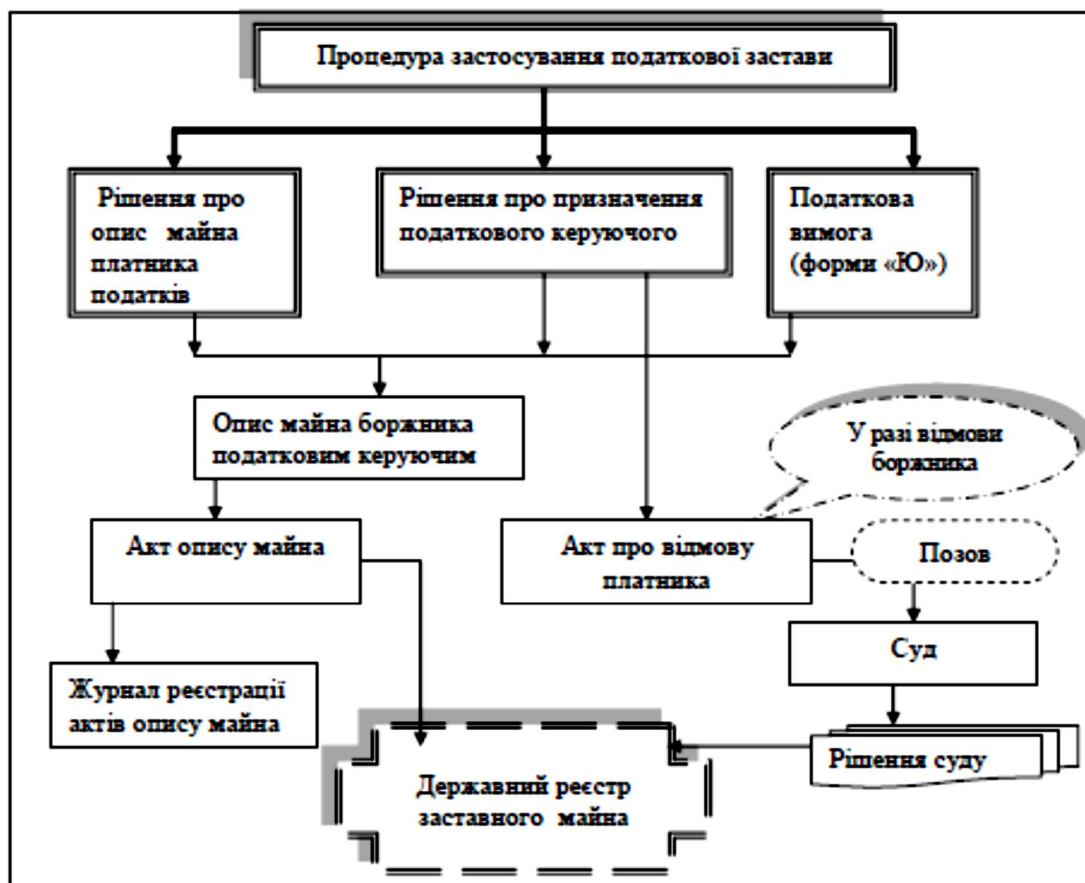


Рисунок 4.8 – Процедура застосування податкової застави

У такому випадку контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборони відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна в податкову заставу. Якщо судом приймається позитивне рішення по зверненню контролюючого органу, то його копія надсилається (надається) контролюючим органом банкам та іншим фінансовим установам, а також платнику податків.

Виникнення податкової застави майні не позбавляє платника податків права користування таким майном, якщо інше не передбачено законом. Але платник податків може продавати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу. У разі якщо в податковій заставі перебувають 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 ринкові, та за умови, що кошти від такого продажу будуть спрямовані в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, ЄСВ та/або погашення податкового боргу.

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 – Рішення органі ДПС про припинення податкової застави.

Питання для самоконтролю

1. Що таке податкове зобов'язання платника податків?
2. Ким може бути розраховане податкове зобов'язання платника податків?
3. Які податкові зобов'язання вважаються неузгодженими?
4. Вкажіть строки сплати платниками податків своїх податкового зобов'язання.
5. У яких випадках контролюючий орган обчислює суму податкового зобов'язання платника податків? 1. Що є причиною виникнення податкового боргу платників податків?
6. Що таке податковий борг платників податків?
7. Які є статуси та типи податкового боргу?
8. Дайте визначення дієвому статусу податкового боргу та його типам.
9. У чому полягає сутність «адміністрування податкового боргу»?
10. Які джерела інформації про фінансовий стан боржника використовують для виявлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу?
11. Назвіть основні принципи, процедури та джерела погашення податкового боргу платників податків.
12. Коли виникає право податкової застави?

13. У яких випадках майно платника податків звільняється з податкової застави?

14. Чи може бути джерелом погашення податкового боргу депозитні вкладення платника?

15. Чи може бути джерелом погашення податкового боргу платника податків його дебіторська заборгованість?

16. Яке майно платника податків може бути джерелами погашення його податкового боргу?

17. Що є підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави?

18. Яка передбачена процедура застосування податкової застави?

ТЕМА 5 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ В УКРАЇНІ

План

5.1 Основи податкового менеджменту.

5.2 Сутність та структура податкового механізму.

5.3 Функціональний аспект податкового менеджменту.

5.1 Основи податкового менеджменту

Податки є найважливішим елементом державних фінансів. Близько 85%⁴ всіх бюджетних (державних і місцевих) надходжень [5] потоків складають податкові потоки. Більш того, економічна теорія та практика протягом тривалого часу, до початку XX століття, розвивалася в основному як наука про податки. Тому з повною підставою можна вважати науку про фінанси як теоретичний фундамент податкового менеджменту.

З точки зору суб'єктів господарювання в середньому близько 45% валової доданої вартості українських підприємств розподіляється (перерозподіляється) через податки. Вони складають істотну частину продажних цін (ПДВ, акцизний податок), прибутку (податок на прибуток підприємств), заробітної плати (ПДФО, ЄСВ, військовий збір) та інших доходів.

⁴ За даними ДФС України за 2018 р. було забезпечено надходження до Зведеного бюджету України 84,7 % всіх надходжень, а саме 999,1 млрд грн.

З іншого боку податки і оподаткування мають першорядне значення як інструмент впливу держави на економічну поведінку учасників ринкових відносин і управління економічною системою.

Багатогранність податкового менеджменту визначається рядом причин:

- складністю такого об'єкта управління як податки;
- орієнтацією на реалізацію багатьох функцій управління (плануванням, регулюванням, аналізом і контролем);
- багатогранністю та багатоаспектністю системи управління оподаткуванням, як на певному підприємстві, так і в країні в цілому;
- трактується як особливий вид діяльності, спрямований на здійснення керівництва людьми (адміністрування) в рамках податкового процесу.

Виходячи з цього поняття «*управління оподаткуванням*» можна розглядати у двох аспектах:

по-перше, як систему органів управління (законодавчих і виконавчих). До їх обов'язків відносять процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд і обговорення та затвердження в установленому порядку;

по-друге, як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства. Управління оподаткуванням — найбільш соціально виражена сфера управлінських дій.

Тому загальну систему управління оподаткуванням, що має в певному сенсі різнопланові цілі, необхідно розглядати як дворівневу систему:

- *верхній рівень* – управління податками і зборами як частиною публічних фінансових ресурсів, тобто фінансів державних органів управління;
- *нижній рівень* – управління податками і зборами господарюючих суб'єктів.

З точки зору методичного інструментарію – податковий менеджмент також має подвійну структуру:

- з одного боку, він є результатом застосування наукових знань щодо його предмета і об'єкта, сукупності принципів, підходів та інструментарію;
- а з іншого – сферою практичної діяльності через застосування практичних методів і прийомів прийняття рішень з управління оподаткуванням і податковими потоками на різних рівнях.

Таким чином, **податковий менеджмент – це система державного і корпоративного управління податковими потоками шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів і прийняття рішень в**

галузі управління податковими доходами і податковими витратами на макро- і мікрорівні.

Суб'єктами податкового менеджменту виступають:

- держава в особі законодавчих і виконавчих органів влади, зокрема Мінфіну України та ДПС України;
- платники податків – юридичні та фізичні особи.

Предметом податкового менеджменту є відносини між щодо управління та адміністрування податковими ресурсами та фінансовими потоками.

Об'єктом податкового менеджменту є податкові потоки, які здійснюють свій рух в результаті виконання податками своїх функцій (сукупного еквівалента цінності послуг держави, фіскальної, регулюючої і контрольної), а також податкового процесу на макро- і мікрорівні.

Причому, і для функціонування корпоративного, і для державного податкового менеджменту об'єктом управління виступають як **вхідні**, так і **вихідні податкові потоки**, незважаючи на те, що одні й ті ж потоки одночасно є для держави доходом, а для підприємств-платників податків, витратами.

Також можна визначити специфічні цілі податкового менеджменту щодо окремих суб'єктів:

- держава зацікавлена в зростанні податкових надходжень, оскільки саме вони є основою формування дохідної частини бюджетів, але в той же час державна податкова політика може сприяти або перешкоджати розвитку економічного потенціалу країни. Тому важливим є забезпечення відносної рівноваги між функціями оподаткування: фіскальної і регулюючої.
- для суб'єктів господарювання в першу чергу є важливим управління податковими потоками у частині їх оптимізації та дотримання ефективного податкового навантаження, оскільки від цього залежить їх прибутковість, причому мова йде як про поточну так й довгострокову перспективу.

5.2 Функціональний аспект податкового менеджменту

Види податкового менеджменту можна розглядати через призму бюджетних взаємовідносин. Це пов'язано з тим, що податки є переважно вираженням відносин власності, а економічні інтереси держави не тотожні інтересам бізнесу.

З цих позицій розрізняють:

– **державний податковий менеджмент** – є системою управління органами державної влади податковими потоками у рамках встановлення процедур і елементів податкового процесу, ринково-орієнтованими формами та методами з метою фінансового забезпечення держави, а також надання необхідного обсягу й якості громадських благ (вигод, послуг).

– **корпоративний податковий менеджмент** – це система управління податковими потоками комерційної організації шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм й методів та ухвалення управлінських рішень в сфері податкових доходів і податкових витрат на мікрорівні.

Як державний, так і корпоративний податковий менеджмент охоплює три взаємодіючі *сфери*:

- 1) податкове прогнозування і планування;
- 2) податкове регулювання;
- 3) податковий контроль.

Податкове прогнозування і планування. За допомогою прогнозу складається судження про можливий стан податкової системи в майбутньому і про альтернативні шляхи й терміни досягнення поставлених цілей і завдань. Податковим прогнозуванням зазвичай передують податкове планування, особливо щодо державного та регіонального рівнів.

На рівні підприємств дані прогнозів служать засобом для середньострокового і поточного податкового планування.

Податкове регулювання. Цей елемент тісно пов'язаний з плануванням, тому що його основна мета полягає в тому, щоб врівноважити громадські, корпоративні та приватні економічні інтереси. Досягнення цієї мети забезпечується поєднанням різних методів податкового регулювання до яких відносяться податковий кредит; відстрочення та розстрочення податкового платежу; пільги, податкові канікули, трансферне ціноутворення, тарифи, регулювання грошового обігу тощо).

Основним завданням податкового регулювання на:

- державному рівні є досягнення на практиці відносної рівноваги між двома податковими функціями: фіскальної і регулюючої через з одного боку, систему податкових пільг: скасування авансових платежів, зменшення податкового зобов'язання в зв'язку з благодійністю, відстрочка платежу за заявою платника податків, а з іншого – через систему податкових санкцій (штрафи, пеня, адміністративні санкції). Правильне поєднання цих двох систем забезпечує гнучкість оподаткування і як наслідок – ефективність податкової політики.

- рівні окремих господарюючих суб'єктів є – детальна розробка способів реалізації планових завдань господарювання з урахуванням можливостей використання шляхів законодавчо наданих пільг та спеціальних режимів для податкової оптимізації. Наприклад, через застосування спрощеної системи оподаткування або договорів з відстроченням платежу або поставки.

Податковий контроль. Реалізація даного методу зобов'язує правильно формувати податкову базу і точно обчислювати величину податкового зобов'язання. Об'єкт контролю – все фінансово-господарські операції та їх результати. Податкові контрольні дії на рівні держави реалізуються через систему контролюючих органів, до функціональних обов'язків яких входить вчинення дій з податкового адміністрування, і систему санкцій. При цьому необхідно дотримання одного з основних вимог до податкового контролю: ефект повинен значно перевершувати витрати на його проведення.

Особливістю корпоративного податкового контролю є те, що нормативними актами встановлено сукупність прийомів і способів щодо забезпечення дотримання податкового законодавства і податкового виробництва.

Податковий контроль включає в себе:

- спостереження за підконтрольними об'єктами;
- облік і аналіз тенденцій в області податків;
- вжиття заходів щодо запобігання і припинення податкових порушень;
- виявлення винних і притягнення їх до відповідальності.

Такий контроль здійснюється як державними органами, так і аудиторськими фірмами, бухгалтерськими, фінансовими та ревізійними службами підприємств.

5.3 Організаційно-правові засади державного податкового менеджменту

Державний податковий менеджмент – є системою управління органами державної влади податковими потоками у рамках встановлення процедур і елементів податкового процесу, ринково-орієнтованими формами та методами з метою фінансового забезпечення держави, а також надання необхідного обсягу й якості громадських благ (вигод, послуг).

Отже, податкову систему держави можна охарактеризувати як систему, що містить встановлену законодавчими актами:

- сукупність податків і зборів, які стягуються до бюджетів та державних цільових фондів (систему оподаткування);
- склад платників і державних органів, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів;
- процедурний порядок взаємин між державою та платниками з приводу сплати податків і зборів, контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Об'єктом державного податкового менеджменту є податкова система держави.

Предметом державного податкового менеджменту є правове та організаційне забезпечення створення та функціонування податкової системи держави.

Податкова політика – це політика держави у сфері оподаткування, яка передбачає маніпулювання податками для досягнення певних цілей (поповнення доходів бюджету, збільшення обсягів виробництва, зайнятості, зниження рівня інфляції тощо).

Податкова політика визначається рівнем державного втручання в економічний розвиток. Відповідно до цього вона за своїм характером може бути *активною, нейтральною, пасивною*.

Таким чином, *податкова політика* – це система спрямованих дій та певних економічних, правових і організаційно-контрольних урядових заходів для досягнення визначених завдань, що стоять перед суспільством, за допомогою податкової системи країни.

Зміст та цілі податкової політики можуть змінюватись залежно від об'єктивних та суб'єктивних факторів та обумовлені соціально-політичним ладом суспільства.

Виходячи з переліку основних податкових функцій визначимо цілі податкової політики.

1. *Фінансова ціль.* Забезпечення потреб усіх рівнів влади у фінансових ресурсах, достатніх для проведення економічної і соціальної політики, а також для виконання відповідними органами влади покладених на них функцій. Ця мета є практичним втіленням фіскальної функції податків і реалізується через відстоювання державною владою позицій з таких питань, як частка податків у валовому національному продукті і загальній сумі доходів бюджетної системи, заходи податкового контролю, відповідальність за податкові правопорушення.

2. *Економічна ціль.* Досягнення гнучкого економічного розвитку країни, регіонів, муніципальних утворень, окремих суб'єктів господарювання. Регулювання економіки – прояв розподільчо-регулюючої функції податків через використання податкових режимів для накопичень та інвестицій, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення крайніх меж податкових вилучень для окремих галузей і сфер діяльності.

3. *Соціальна ціль.* Згладжування нерівності в рівнях доходів населення, що виникає в процесі ринкових відносин. Ця мета податкової політики безпосередньо пов'язана з соціальною функцією податків і виявляється через прогресивне оподаткування, встановлення межі податкових вилучень для окремих прошарків і класів населення, співвідношення прямих і непрямих податків.

Цілі, на досягнення яких направлена податкова політика, впливають на вибір методів її здійснення, тобто способів практичної реалізації (рис. 5.1).

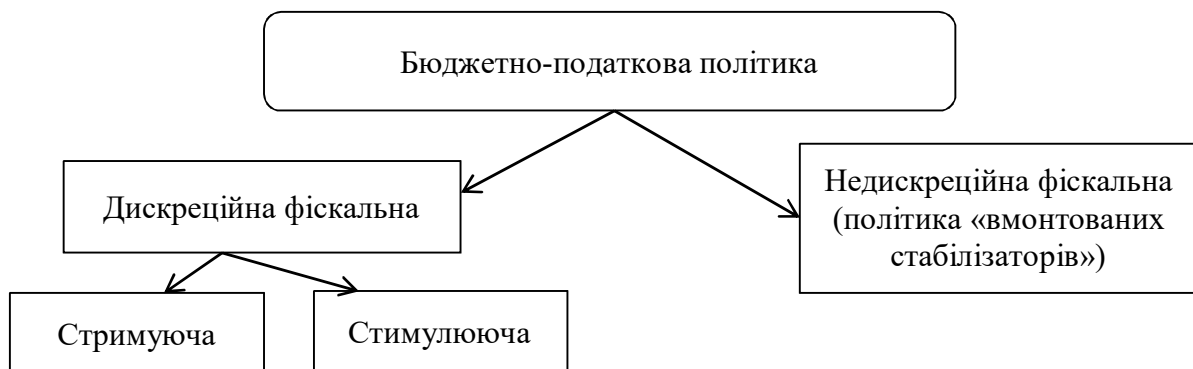


Рисунок 5.1 – Типи податкової політики

Дискреційною – політика називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни в податкову систему і витрати бюджету з метою впливу на реальний валовий внутрішній продукт (ВВП), зайнятість, інфляцію. Таким чином, *при проведенні дискреційної політики зміни в податковій системі залежать від рішень уряду.* Саме такий тип податкової політики є притаманним економіці України.

Дискреційна політика може бути *стимулюючою і стримуючою*.

Вважається, що *стимулюючу політику* доцільно проводити при економічному спаді. Вона передбачає зменшення податкових вилучень з доходів громадян із метою збільшення сукупного попиту.

Стримуюча бюджетно-податкова політика доцільна тоді, коли економіка знаходиться в стані надмірного підйому і попит перевищує пропозицію. У такому випадку виникає інфляція попиту і з'являється необхідність обмеження споживчих витрат населення. Це можна зробити або зменшуючи витрати бюджету, або збільшуючи податкові вилучення шляхом підвищення ставок оподаткування чи раціоналізації податкових пільг.

Недискреційна бюджетно-податкова політика або політика «вмонтованих стабілізаторів», базується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть без її зміни податкові вилучення збільшуються при зростанні ВВП і зменшуються при його спаді, тобто має місце стабілізуючий ефект. Найбільш високий цей ефект при прогресивній податковій системі, що передбачає збільшення податкових вилучень поряд зі збільшенням доходів. Поняття «податки – вмонтовані стабілізатори» ввів Дж. М. Кейнс.

У фінансовій науці виділяють такі три форми податкової політики:

1. *Політика максимальних податків*. При проведенні такої політики держава застосовує достатньо високі податкові ставки, скорочує податкові пільги і запроваджує нові податки з метою максимального збільшення суми податкових надходжень. За умови, коли відсутні економічні, соціальні і політичні передумови для проведення політики максимальних податків (економічна криза, надзвичайний політичний стан, війна), зразу ж проявляються негативні наслідки:

- скорочення фінансових ресурсів у платників податків робить неможливим забезпечення економічного росту і суттєво скорочує обсяги розширеного відтворення в суспільстві;

- небажання платити високі податки спотворює податкову етику платника податку і породжує таке суспільно-соціальне зло, як ухилення від сплати податків;

- масово розвивається тіньова економіка, основою якої є просте викачування фінансових ресурсів із національного багатства суспільства і переведення їх на закордонні рахунки іноземних банків.

2. *Політика економічного розвитку*. Держава в максимально можливих розмірах податкового навантаження враховує не тільки фіскальні інтереси, а

більше уваги приділяє економічним інтересам платників податків. Послаблюючи податкове навантаження на бізнес, держава стимулює нарощення фінансових ресурсів у платників податків і створює умови для розширення суспільного відтворення. Основна мета при проведенні такої політики – збільшення економічного росту шляхом покращення інвестиційної активності за рахунок найбільш вигідного податкового клімату. Але при проведенні такої політики впливають і наступні недоліки:

- скорочення податкових надходжень неминуче призводить до недофінансування певних соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, науки;
- суттєво скорочується сфера суспільних благ, тобто тих благ, які опосередковано оплачуються за рахунок бюджетних видатків;
- обмежується вплив держави на процеси споживання, на зайнятість і скорочується соціальний захист малозабезпечених верств населення.

А тому, така політика за своєю економічною значущістю й суспільно-соціальними негараздами виправдовує себе лише за умови, коли вона використовується як засіб державного регулювання в період стагнації економіки.

3. *Політика виважених податків.* Суть такої політики полягає у встановленні такого рівня оподаткування, який би максимально забезпечив фіскальні інтереси держави і одночасно не підтримав би економічних інтересів платників податків. Політика збалансування інтересів при проведенні податкових маніпуляцій вимагає високої фіскальної техніки і виваженої податкової етики платників податків із одночасним системним контролем зі сторони держави за всім процесом оподаткування.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте суб'єктів та об'єкти податкового менеджменту.
2. Сутність державного податкового менеджменту та його характеристика.
3. Охарактеризувати види податкових ризиків, що впливають на господарську діяльність підприємств.
4. Сутність та структура податкового механізму.
5. Охарактеризуйте сутність та методи державного податкового регулювання
6. Розкрийте поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту.
7. Охарактеризувати функціональний аспект податкового менеджменту

8. Розгляньте сутність податкового контролю в Україні, та суб'єкти, що його здійснюють.
9. Податкове планування як складова податкового менеджменту.
10. Охарактеризувати сферу реалізації податкового менеджменту.
11. Розгляньте сутність податкової політики, її зміст, типи та форми.
12. Визначити основні засади організації корпоративного податкового менеджменту.
13. Охарактеризуйте функції державного податкового менеджменту.
14. Охарактеризувати принципи податкового регулювання.
15. Назвіть та охарактеризуйте види відповідальності, що можуть накладатися на платників податків.
16. Які основні елементи входять в сукупну величину податкового навантаження?
17. Який з показників податкового навантаження на організацію є універсальним? Обґрунтуйте відповідь.

ТЕМА 6 КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ

План

- 6.1 Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту.
- 6.2 Податкова політика підприємства.
- 6.3 Податкове навантаження платників податків.
- 6.4 Податкові ризики платників податків.

6.1 Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту

Податкові платежі займають вагомую частку у фінансових потоках суб'єктів господарювання. Від грамотного, професійного рішення, ухваленого ними з урахуванням податкових наслідків, залежать подальший розвиток бізнесу та можливості його зростання. Недооцінка цієї сторони фінансової діяльності підприємств, допущені помилки в розрахунках при оподаткуванні обертаються значними фінансовими втратами. Реальне становище суб'єктів господарювання в Україні (надмірне податкове навантаження бізнесу, нестабільність податкового законодавства тощо), потребує чітко організованого корпоративного менеджменту результати якого є значно важливішими

порівняно з результатами загальнооекономічного і навіть фінансового менеджменту.

На сьогоднішній день вести бізнес, не прорахувавши, скільки принесе прибутків та чи інша операція і скільки потрібно буде при цьому заплатити податків, практично неможливо. Проблеми оподаткування, обліку і управління податками за значущістю можна порівняти лише з проблемами, що виникають безпосередньо в процесі виробничої або будь-якої іншої підприємницької діяльності. Оскільки податкові платежі, охоплюючи всю виробничу і господарську діяльність підприємств, визначають склад ціни, впливають на ефективність виробництва, а також є найважливішим чинником при ухваленні бізнес-рішень. Саме для вирішення раніше описаних проблем сучасні підприємства звертаються до корпоративного податкового менеджменту.

Корпоративний податковий менеджмент – це система управління податковими потоками підприємства шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів та ухвалення управлінських рішень у сфері податкових доходів і витрат на мікрорівні.

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту – є процес управління податковими потоками суб'єкта господарювання шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів прийняття управлінських рішень, які не суперечать чинному законодавству щодо формування податкових витрат на макрорівні.

Предмет корпоративного податкового менеджменту – податкова політика суб'єкта господарювання, що визначає рівень його оподаткування, та її практична реалізація.

Корпоративний податковий менеджмент як ланка цілісної системи податкового менеджменту має такі ж самі функціональні елементи, що й державний податковий менеджмент, але з певними особливостями, а саме:

- організація процесу управління податковими потоками на підприємстві;
- корпоративне податкове планування;
- корпоративне податкове регулювання;
- корпоративний податковий контроль (самоконтроль).

Організація корпоративного податкового менеджменту:

в широкому сенсі – це сукупність організаційних форм та методів податкового планування, податкової оптимізації і податкового самоконтролю;

у вузькому – це підготовка і створення умов для оптимізації податкових потоків.

Цією сферою діяльності на більшості українських підприємств зазвичай займаються або фахівці фінансового відділу (служби), або (що небажано) бухгалтерія; рідше – юридичний відділ.

Раціонально, коли на підприємстві, зокрема в його фінансовій службі (а в великих холдингових структурах – в спеціально створеному підрозділі) податковими потоками займаються фахівці – податкові менеджери, які володіють знаннями не тільки в галузі податкового права (оподаткування), але й менеджменту, аналізу, обліку та господарського права. Кількість податкових менеджерів на підприємстві повинна залежати від індивідуальних особливостей підприємства та здійснюваної ним господарської діяльності.

Такий спектр професійних вимог до податкових менеджерів, пов'язаний з переліком питань та обов'язків, які на них покладаються:

участь у розробці регламентуючих документів суб'єкта господарювання, статуту і різних положень;

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

Наведений перелік функціональних обов'язків податкових менеджерів також може бути представлений також як завдання корпоративного податкового менеджменту, *реалізація яких забезпечується*:

1) аналізом зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства, міжнародних конвенцій з питань оподаткування, які є правовим підґрунтям управлінських рішень забезпечує їх захист і законність доходів підприємства;

2) розробкою податкової стратегії підприємства відповідно до загальної стратегії економічного розвитку і прогнозу зовнішніх податкових умов і пільг;

При формуванні системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період визначаються пріоритетні завдання за окремими аспектами податкового менеджменту.

Залежно від характеру управлінських рішень у корпоративному податковому менеджменті виділяють такі *основні напрями*:

1) *поточний податковий контроль* – заходи щоденного моніторингу зміни законодавчої бази;

2) *контроль* правильності обчислення і переліку податкових зобов'язань, а також дослідження причин різних змін середньостатистичних показників підприємства;

3) *поточне податкове планування* – заходи з поточної оптимізації оподаткування, складання типових схем господарських операцій і реалізації угод;

4) *складання податкового календаря* – форма поточного фінансового плану управління податкових платежів, що розробляється на короткостроковий період з щоденною сегментацією;

5) *стратегічне податкове планування (варіаційно-податковий аналіз)* – складання прогнозів податкових зобов'язань підприємства, а також схем реалізації заходів щодо зниження податкового навантаження на підприємство;

6) *податковий моніторинг господарських операцій* – постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проектів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків дають змогу істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімізувати податкові зобов'язання підприємства в конкретних ситуаціях. Його необхідність зумовлена особливостями оподаткування операцій, виявленням можливостей для списання витрат на собівартість продукції і податкові витрати, застосуванням різних методів визначення дати виникнення податкових зобов'язань.

Податковий моніторинг включає:

- постійний аналіз джерел фінансування поточних витрат підприємства;
- цілеспрямований вплив на дати виникнення податкових зобов'язань;

– податкову експертизу інвестиційних проектів, довгострокових контрактів, договорів лізингу тощо – проведення так званого «*tax due diligence*»⁵;

7) *податковий облік і звітність* – його особливості й взаємозв'язки з бухгалтерським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту;

8) *координація взаємодії різноманітних функціональних структур підприємства у сфері податкового управління* – вона передбачає оперативне реагування на правові нововведення і поточну внутрішню ситуацію, на зміну виробничих стратегій, створення податкових бюджетів спрямовані на досягнення поставлених цілей.

9) *організація взаємодії із внутрішніми структурами і зовнішніми суб'єктами*. Внутрішні взаємозв'язки мають бути забезпечені з функціональними підрозділами маркетингу, менеджменту, бухгалтерією, юридичним відділом; зовнішні – з аудиторськими фірмами і податковими органами, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Розглядаючи сферу діяльності корпоративного податкового менеджменту слід розуміти, що найбільш ефективним способом збільшення прибутковості компанії є не механічне скорочення податків, а побудова ефективної системи управління підприємством і прийняття таких рішень, щоб оптимальною (у тому числі і за податками) була вся структура бізнесу. Тому процеси податкового менеджменту на підприємстві, досить складно відокремити від усього процесу управління підприємством.

Взаємодія загальної системи управління підприємство та корпоративного податкового менеджменту здійснюється через впровадження та реалізацію податкової політики підприємства, спрямованої на скорочення податкових витрат в довгостроковій перспективі. Але, слід розуміти, дія податкової політики підприємства ускладнюється існуванням деяких несприятливих факторів [22, 4].

⁵ «*Tax due diligence*» включає: визначення історичних податкових ризиків бізнесу/компанії; оцінка невикористаних податкових можливостей; представлення податкової політики бізнесу/компанії, управління податковими ризиками, розрахунок податку та декларація; розуміння впливу ризиків та можливостей на господарські операції та їх ціну; вибір правильного оформлення та гарантій у договорі купівлі-продажу.

Фактори, які впливають на зниження ефективності корпоративного податкового менеджменту:

- у податковому менеджменті менш, ніж у будь-якій іншій галузі можливо запозичення іноземних засобів і прийомів;
- ця галузь знань залежить від мінливості податкового законодавства;
- податкові реалії, що склалися, не сприяють стабільності підприємницької діяльності, і у той же час створюють широке поле діяльності для податкового менеджменту;
- парадокси української ділової культури обумовлюють суперечність корпоративного податкового менеджменту в Україні: з одного боку, метою бізнесу є прибуток, з іншого – у вітчизняній практиці робляться великі зусилля для мінімізації прибутку з метою мінімізації податкових витрат;
- податковий менеджмент повинен виходити з тісного взаємозв'язку податків і враховувати їх збалансованість;
- для цілей податкового менеджменту недоцільні міжгосподарські порівняння за офіційними даними;
- недостатня увага керівництва суб'єкта підприємницької діяльності до питань функціонування корпоративного податкового менеджменту, нерозуміння його суті та значення.

Податковий менеджмент у діяльності підприємства має надзвичайно велике значення, адже, податки на практиці є важливим інструментом економічного регулювання, ефективним важелем впливу на більшість бізнес-рішень, часто змушуючи керівників кардинально змінювати тактику дій компанії. І навіть у випадку, коли податки не визначають основну стратегію підприємства, необхідно їх своєчасно і правильно обраховувати, щоб уникнути можливих штрафних санкцій.

Залежно від використовуваних інструментів, корпоративний податковий менеджмент може базуватися на:

1) *використанні податкових пільг* – повне або часткове звільнення суб'єктів підприємництва від сплати певних податків, пов'язане з певною діяльністю або виробництвом певної продукції. ПКУ визначає наступні способи надання податкових пільг:

- зниження податкових ставок за окремими галузями і видами діяльності;
- звільнення від сплати податків окремих категорій підприємств;
- звільнення від сплати податку окремих видів господарських операцій і видів продукції (робіт, послуг);

– врахування регіональних відмінностей у системі оподаткування.

2) *використанні податкових лазівок* – окремих питань підприємницької діяльності, не врегульованих податковим законодавством;

3) *використанні спеціально розроблених схем, оптимізації податкових платежів*, які звичайно і є основним інструментом податкового планування.

6.2 Податкова політика підприємства

Процес розробки податкової політики відбувається в кілька етапів, кожний з яких має свою мету, завдання та форми реалізації. Виділяють такі основні етапи:

1. Дослідження стану фінансово-господарської діяльності підприємства та існуючих механізмів сплати податків; аналіз поточної ситуації зі сплати податків, наявність заборгованості перед бюджетом, її строк, оцінка можливостей погашення.

2. Визначення пріоритетних напрямків розвитку виробництва та можливості зниження оподаткування; виділення пріоритетних галузей чи видів продукції; аналіз можливостей зниження оподаткування в цих галузях. Як відомо, розмір сплати більшості податків визначається обсягами діяльності. Також необхідно ретельно проаналізувати виробничу стратегію підприємства на предмет можливості зниження обсягів оподаткування.

3. Розробка альтернатив сплати податків складання податкового календаря, оцінка можливостей застосування податкових пільг; порівняння економії від застосування кожного з варіантів з витратами, які він тягне за собою.

4. Вибір оптимальної схеми оподаткування з позицій мінімізації податкових платежів та покращення фінансового стану.

5. Пошук можливостей відстрочення податкових платежів законним шляхом на максимально тривалий термін.

6. Контроль за виконанням податкової політики та оперативне її коригування у процесі фінансового оздоровлення; контроль за своєчасністю нарахування податків та їх сплатою у строк.

7. Оцінка ефективності податкової політики з позицій прибутковості підприємства та досягнення мети санації. Для оцінки ефективності податкової політики варто застосовувати загальновідомі показники для оцінки податкового навантаження на підприємство до та після здійснення заходів оптимізації податкової політики та податкового планування.

Вказані етапи дають можливість розробити дієву податкову політику на підприємстві. Даний підхід ґрунтується на пошуку легальних альтернатив оподаткування та виборі найбільш ефективних варіантів здійснення податкових платежів для мінімізації податкового тиску.

В умовах складного і нестабільного законодавства керівництво підприємства може вибрати кілька *варіантів (сценаріїв) поведінки в податкових взаєминах з державою*:

– «*Обережний*» – керівництво підприємства не вступає в конфлікт із органами контролю з питань їхньої оцінки правомірності ведення податкового обліку. Дії підприємства виражаються в погодженні з будь-якими, у тому числі й не цілком відповідними законодавству фіскальними позиціями органів контролю щодо коректності ведення податкового обліку; за результатами податкових перевірок без оскарження сплачуються всі фінансові санкції.

– «*Зважений*» – керівництво підприємства вважає за можливе вступити в конфлікт із органами контролю щодо оцінки правомірності здійснення податкового обліку тільки у випадку впевненості в позитивному результаті. Податковий облік ґрунтується на дотриманні встановлених законодавством нормативно-правових актів і проаналізованих роз'яснень органів Контролю, які певною мірою відповідають нормам податкового законодавства, за результатами перевірок органів контролю оскаржуються тільки не відповідні законодавству (на думку підприємства) значні суми фінансових санкцій.

– «*Ризиковий*» – керівництво підприємства готове вступити в конфлікт із органами контролю щодо оцінки правомірності податкового обліку незалежно від упевненості в успішному результаті вирішення конфліктної ситуації. В питаннях ведення податкового обліку підприємство орієнтується тільки на встановлені законодавством нормативні акти, ігнорує будь-якою мірою не відповідні законам роз'яснення органів контролю, оскаржує результати перевірок, які не відповідають законодавству.

Варіант (сценарій) поведінки підприємства у взаєминах з державою з податкових питань впливає на вибір системи проведених у сфері податкового обліку заходів (податкову політику підприємства). З огляду на це визначається перелік методів, що застосовує підприємство в процесі корпоративного податкового менеджменту.

Так, за «обережного» варіанта поведінки впровадження заходів податкового планування малоймовірно, оскільки механізм оптимізації оподаткування в деяких випадках сприймається органами контролю як ухилення від сплати податків і передбачає певні дії щодо відстоювання правомірності його застосування.

За «зваженого» варіанта поведінки – підприємство буде, як правило, використовувати тільки найбільш безпечні з погляду привернення уваги органів контролю варіанти управління оподаткування, а за «ризикованого» – будь-які наявні законні варіанти, незалежно від думки органів ДПС.

6.3 Податкове навантаження платників податків

Податкове законодавство України є складним, а податкова система характеризується не досконалістю з надмірним податковим навантаженням, що призводить до збитковості або тінізації діяльності підприємств.

Під **податковим навантаженням** (податковою віддачею, податковим тиском) розуміють **міру впливу податкових платежів на фінансове становище підприємства** [7]. Воно характеризує вплив податкової системи на господарську діяльність і фінансовий стан підприємства та є наслідком податкової політики держави, якісною характеристикою будь-якої системи оподаткування.

Важливість показника податкового навантаження для окремого підприємства пов'язана з наступним:

- даний показник використовується суб'єктами для прийняття рішення стосовно вибору організаційно-правової форми господарської діяльності, для аналізу варіанта вибору системи оподаткування;
- є основним інструментом системи управління процесами сплати податків підприємством в контексті податкового менеджменту та планування;
- за даним показником проводиться аналіз діяльності підприємства з боку фіскальної служби як на етапі формування плану перевірок, так і під час прийому звітності та дає змогу сформулювати припущення щодо рівня сумлінності суб'єкта оподаткування [24, с. 285–286].

Результати аналізу податкового навантаження на підприємство є основою для обґрунтування управлінських рішень. Головною метою такого аналізу є отримання цілісної системи достовірних інформативних величин, показників, які:

1. Надають повну, достовірну інформацію про фактичний рівень податкових платежів і податкового навантаження на підприємство;
2. Характеризують результативність режимів, способів та прийомів у сфері оподаткування, обраних підприємством;
3. Відображають ступінь впливу обсягів податкових зобов'язань та рівня податкового навантаження на фінансово-економічний стан підприємства та забезпечують можливість вивчення причинно-наслідкових зв'язків між ними.

В подальшому отримані інформативні величини та показники слугуватимуть основою для розробки комплексу заходів податкового планування, а у довгостроковому періоді й податкової стратегії підприємства, в цілях оптимізації оподаткування.

Для проведення аналізу податкового навантаження на підприємство варто використовувати інформацію внутрішніх і зовнішніх джерел.

До *інформації з внутрішніх джерел* відноситься не лише інформація про податки (їх склад, ставки, джерела сплати, наявність пільг, терміни сплати тощо), які сплачує підприємство, а також інформація про статус, місце реєстрації, наявність структурних підрозділів, величину ресурсів, бюджети підприємства та ін.

До *інформації із зовнішніх джерел* насамперед можна віднести податкове законодавство, інструкції, спеціальну літературу з методик проведення аналізу системи оподаткування та податкового навантаження, законопроекти стосовно зміни податкового законодавства тощо [25, с. 52–53]. Важливою вимогою до проведення аналізу податкового навантаження на підприємство є використання актуальної інформації стосовно податкового законодавства тієї країни (країн), де здійснює свою діяльність підприємство.

В рамках корпоративного податкового менеджменту здійснюється аналіз даних щодо податкового навантаження підприємства за минулі роки, на підставі якого здійснюється прогнозування та планування податкового навантаження на майбутній період виходячи з прогнозованого фінансового результату та грошового потоку при здійсненні господарської діяльності.

Слід зазначити, що на сьогодні немає єдиної методики розрахунку податкового навантаження, різні спеціалісти на підставі своїх знань та досвіду пропонують застосовувати різні методики. Тому аналіз податкового навантаження на підприємство передбачає:

- проведення аналітичних процедур;
- розрахунок відносних показників (коефіцієнтів) податкового навантаження.

Послідовність виконання аналітичних робіт в розрізі напрямів проведення аналізу податкового навантаження на підприємство та перелік методів, які для цього можуть бути використані наведена у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Напрями та методи в рамках основного етапу проведення аналізу податкового навантаження на підприємство

Напрямок аналізу	Перелік аналітичних робіт, що підлягають виконанню	Методи виконання аналітичних робіт
1	2	3
1 Аналіз абсолютної величини податків, сплачених підприємством за аналізований період	– аналіз загальної суми сплачених податків та в розрізі окремих видів податків за досліджуваний період; – аналіз динаміки величини та структури податкових платежів підприємства в цілому, аналіз структури за питомими видами джерел сплати податків	Традиційні прийоми обробки інформації (абсолютні, відносні та середні величини); порівняння; групування; методи горизонтального та вертикального аналізу; табличний і графічний методи
2 Аналіз податкового навантаження на підприємство за відносними показниками	– аналіз загальних і часткових аналітичних коефіцієнтів податкового навантаження; – аналіз структури загального податкового навантаження на підприємство.	Коефіцієнтний метод; табличний метод; групування; порівняння; метод вертикального аналізу
3 Аналіз заборгованості підприємства за податками і зборами	– аналіз динаміки величини та структури заборгованості підприємства за податками і зборами; – аналіз співвідношення сум заборгованостей та сум податків і зборів, сплачуваних підприємством по роках за весь аналізований період, а також за тими видами платежів, за якими утворилися найбільші суми заборгованостей	Порівняння; групування; методи горизонтального та вертикального аналізу; індексний метод; табличний метод

Закінчення табл. 6.1

1	2	3
4 Аналіз упущеної вигоди мінімізації податкових платежів	– аналіз динаміки використання податкових пільг; – рейтингова оцінка у виборі форм і систем податкових розрахунків; – аналіз втрат прибутку з причин сплати штрафних санкцій	Порівняння; групування; методи горизонтального та вертикального аналізу; методи детермінованого факторного аналізу; табличний метод
5 Факторний аналіз податкових платежів і податкового навантаження на підприємство	– факторний аналіз динаміки та структури податкових платежів; – факторний аналіз податкового навантаження на підприємство; – факторний аналіз заборгованості підприємства за податками і зборами; – факторний аналіз впливу податкових і неподаткових чинників на відносні показники податкового навантаження на підприємство	Методи детермінованого факторного аналізу; методи стохастичного аналізу; методи кореляційного аналізу

Оцінка податкового навантаження підприємства за допомогою відносних показників передбачає розрахунок показників, наведених у таблицях 6.2 – 6.3.

Таблиця 6.2 – Показники рівня податкового навантаження на підприємство [20]

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
1	2	3
Загальні показники рівня податкового тиску		
1 Загальна ефективна ставка податку	$ЕСП = П_{\text{заг}} / БП$	Показує відношення загального обсягу податкових відрахувань до бази оподаткування

Продовження таблиці 6.2

1	2	3
2 Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції (податкоспроможності підприємства)	$KBP = P_{\text{заг}} / BP$	Визначає питому вагу загальних податкових платежів, які здійснює підприємство в бюджет, у сумі виручки від реалізації
3 Податковіддача доходів	$PD = P_{\text{заг}} / D$	Визначає питому вагу загальних податкових платежів, які здійснює підприємство, в доході
4 Податковіддача витрат	$PB = P_{\text{заг}} / B$	Визначає співвідношення загальної суми податкових платежів і витрат підприємства
5 Податковіддача прибутку	$PP = P_{\text{заг}} / P$	Показує, в скільки разів сума сплачених податків перевищує прибуток підприємства
6 Податковіддача активів	$PA = P_{\text{заг}} / A$	Показує співвідношення загальної суми сплачених податків до вартості активів підприємства
7 Прибуток на 1 грн сплачених підприємством податків	$Pp = P / P_{\text{заг}}$	Показник, обернений коефіцієнту податковіддачі прибутку, показує відношення чистого прибутку до загальної суми сплачених підприємством податків
8 Дохід на 1 грн. сплачених підприємством податків	$Dp = D / P_{\text{заг}}$	Показник, обернений коефіцієнту податковіддачі доходів
Часткові показники рівня податкового тиску		
9. Коефіцієнт оподаткування доходу	$KD = PD/D$	Показує відношення відповідного виду податків до бази
10. Коефіцієнт оподаткування витрат	$KB = PB/B$	
11. Коефіцієнт оподаткування прибутку	$KP = PP/P$	

Закінчення таблиці 6.2

Показники податкового навантаження через прямі і непрямі податки		
Податкове навантаження через непрямі податки	$ПН_{непр} = ПП_{непр}/Д$	Показує частку непрямих податків у доходах підприємства
Податкове навантаження через прямі податки	$ПН_{прям} = ПП_{прям}/В$	Визначає частку прямих податків у витратах підприємства

Додатково при розрахунку податкового навантаження можуть розраховуватися коефіцієнтів формує оціночні показники ефективності механізму оподаткування, методика розрахунку яких наведена в таблиці 6.3.

Таблиця 6.3 – Оціночні показники ефективності оподаткування підприємств [20]

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
1	2	3
Оціночні коефіцієнти ефективності оподаткування		
1 Коефіцієнт оподаткування доходу	$КД = ПД/Д$	Визначає питому вагу окремих податків до загальної величини бази оподаткування відповідних
2 Коефіцієнт податків оподаткування витрат	$КВ = ПВ/В$	
Проміжні коефіцієнти ефективності деяких податків		
3 Коефіцієнт ефективності оподаткування прибутку	$КПП = Пп/П$	Відношення податку на прибуток підприємства, розрахованого на підставі даних податкового обліку, до величини прибутку, визначеного на підставі даних бухгалтерського обліку
4 Коефіцієнт ефективності оподаткування ПДВ	$КПДВ = ПДВ/ЧД$	Показує питому вагу ПДВ в чистій виручці від реалізації продукції
5 Коефіцієнт ефективності соціальних податків	$КСП = ЄСВ/ФОП$	Показує відношення єдиного соціального внеску, сплаченого підприємством, до бази оподаткування

Закінчення таблиці 6.3

1	2	3
6 Ефективна ставка оподаткування доходів фізичних осіб	$K_{\text{ПДФО}} = \text{ПДФО} / \text{ФОП}$	Показує середню ставку оподаткування фізичних осіб
7 Ефективна ставка оподаткування трудових ресурсів	$K_{\text{ТР}} = (\text{ЄСВ} + \text{ПДФО} + \text{ВЗ}) / \text{ФОП}$	Показує загальне податкове навантаження на фонд оплати праці, тобто загальний рівень оподаткування трудових ресурсів

В цілому аналіз податкового навантаження на підприємство повинен бути організований з урахуванням науково обґрунтованих принципів та вимог до проведення аналізу, а саме методика повинна:

- надавати можливість визначення податкового навантаження на підприємство за абсолютним та відносним підходом, при цьому відносні показники мають бути співставними та порівняними;
- надавати об’єктивну оцінку впливу на рівень податкового навантаження на підприємство прямих і непрямих податків;
- передбачати можливість прогнозування впливу змін у системі оподаткування на господарську діяльність підприємства тощо;
- бути певною мірою універсальною для застосування більшістю підприємств;
- враховувати особливості діяльності підприємств різних галузей та застосування ними певних режимів оподаткування.

Виходячи з цього можна зробити висновок, що повністю уніфікувати підхід до проведення аналізу податкового навантаження на будь-якому підприємстві практично не можливо. Це зумовлено як наявністю специфічних особливостей в окремих режимах оподаткування, так і залежністю величини податкового навантаження на підприємство від виду господарської діяльності підприємства та форми її здійснення, від його облікової політики та багатьох інших факторів.

6.4 Податкові ризики платників податків

Бізнес і ризик завжди ходять парою, навіть самі законодавці визначають, що підприємництво – це діяльність яка ведеться на власний ризик. Здійснюючи підприємницьку діяльність підприємства майже з самого початку реєстрації підпадають під дію внутрішніх та зовнішніх загроз і це не надає мотивації керівникам досягати бажаних цілей. У системному бізнесі менеджмент прагне керувати всіма процесами і при правильному управлінні неможливе ігнорувати і уникати фінансово-податкових ризиків.

В умовах податкового навантаження бути економічно-стійким надзвичайно складно, особливо тоді, коли податкові ризики мають левову частку у підприємницькій діяльності і це безумно є критичним для репутації та стабільної роботи будь якої компанії. Тобто, з одного боку, підприємство може зазнати фінансових витрат у вигляді донарахувань податків, зборів, пені, штрафів за результатами податкових перевірок, а з іншого в повному обсязі щоденне виживання в умовах жорсткої конкуренції, низької платоспроможності через фінансову кризу, які штовхають платників податків до незаконної мінімізації податкових платежів, зниження податкового навантаження, оптимізацію податкових витрат.

Можна виділити п'ять сфер податкового ризику:

- якщо легально нараховувати та сплачувати податки – ризиків для бізнесу майже не існує;
- при відповідально організованій податковій політиці – підприємство матиме мінімальні ризики, і у разі незначних порушень податкової дисципліни, нараховані будуть лише штрафні санкції та пеня;
- сфера підвищеного ризику – пов'язана з порушенням договірної дисципліни, що призводить до додаткових втрат, після чого є ймовірність отримати прибуток менше очікуваного;
- зоною критичного ризику для бізнесу є втрата запланованого доходу від реалізації. Така ситуація виникає, у разі мінімізування податків за рахунок свідомого порушення ПКУ.
- ризик стати банкрутом, через сплату надмірно високих податкових санкцій – це неприпустимий ризик. Таким чином, у результаті неякісних управлінських рішень, заборгованість стає сумнівною, а вимоги кредиторів посилюються, тому можливе банкрутство стає реальним.

Наслідки таких управлінських рішень можуть стати катастрофічними для бізнесу та призвести до скорочення масштабів діяльності, втрати оборотних

коштів, втрата ділової репутації та складний шлях відновлення роботи підприємства.

Правильно спрямована податкова політика на підприємстві є дійсно надійним *механізмом захисту від податкових ризиків*, а саме:

- вибрати оптимальну для підприємства систему оподаткування;
- запровадити постійний моніторинг та усунення податкових ризиків;
- скласти податковий календар, спланувати отримання доходу та сплату податків;
- оцінити державні пільги та можливість застосування;
- на законних підставах шукати можливість відстрочення податкових платежів на максимально тривалий термін;
- постійний контроль над правильністю і своєчасним нарахуванням та сплатою податків у визначений термін;
- аналіз, контроль фінансової та облікової діяльності підприємства;
- визначення обґрунтованого податкового навантаження на підприємства.

Для того щоб дати платникам податків можливість самостійної оцінки податкових ризиків, Міністерство фінансів України затвердило Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. У цьому документі визначені критерії ризиків, на підставі яких платник податків потрапляє в план-графік податкової планової перевірки.

До плану-графіка включаються платники податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати в бюджет податків і зборів. Нормативний акт розмежовує платників податків за ступенем ризиковості: *високий, середній та незначний ризик*.

Наведемо кілька прикладів таких ризиків для юридичних осіб.

Критерії високого ступеня ризику:

- здійснення виплати доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі і т. д.) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах;
- платник податків не подає податкову звітність протягом двох податкових (звітних) періодів;
- здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є нижчою собівартості;
- різниця між собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 10 % від собівартості реалізованої продукції;
- сума інших операційних витрат, витрат на збут та адміністративних витрат перевищує собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Критерії середнього ступеня ризику:

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових (звітних) періодів за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний квартал, або протягом одного податкового (звітного) періоду за умови, якщо податковим (звітним) періодом є календарний рік ;
- нарахування та виплата доходів на користь фізичних осіб у вигляді заробітної плати або на підставі цивільно-правового договору, без перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;
- порушення встановлених термінів сплати єдиного внеску більш ніж на 365 днів;
- наявність відносин з платниками податків на єдиному податку і які є керівниками, засновниками або співробітниками цього підприємства, в сумі операцій понад 5 млн грн або більше 5 % від загальних обсягів поставок, але не менше 100 тис. грн;
- нарахування та виплата доходів фізичній особі-підприємцю в сумі понад 5% загального обсягу доходу від будь-якої діяльності;
- наявність негативних рішень комісії ДФС із зупинки реєстрації податкових накладних протягом 3 звітних періодів;
- інші операційні витрати більше інших операційних доходів.

Критерії незначним ступенем ризику:

- наявність у органів ДФС інформації про відсутність ліцензій у платників податків, які здійснюють діяльність, що підлягає ліцензуванню;
- наявність зареєстрованого реєстратора розрахункових операцій при відсутності обсягів реалізації товарів (послуг) через такий реєстратор розрахункових операцій;
- суми за повернення товарів складають більше 5 % від суми загальних продажів, проведеної через реєстратори розрахункових операцій.

Отже, податкові ризики суттєво впливають на фінансовий стан та економічну безпеку підприємства, а тому потребують особливого контролю для успішного бізнесу. Для підтримки високого рівня економічної безпеки, бізнесу потрібно побудувати ефективну систему податкового менеджменту із запровадженням грамотної податкової політики та високим рівнем податкової культури.

Питання для самоконтролю

1. Подайте визначення категорії «корпоративний податковий менеджмент».
2. Визначте мету корпоративного податкового менеджменту.
3. У чому спільні риси та відмінності державного і корпоративного податкового менеджменту?
4. Визначте об'єкт та предмет корпоративного податкового менеджменту.
5. Хто є суб'єктами корпоративного податкового менеджменту і які функції вони виконують?
6. Сформулюйте завдання корпоративного податкового менеджменту.
7. Які особливості притаманні корпоративному податковому менеджменту?
8. Назвіть фактори, які впливають на зниження ефективності корпоративного податкового менеджменту.
9. Охарактеризуйте функції корпоративного податкового менеджменту.
10. Охарактеризуйте етапи корпоративного податкового менеджменту.
11. Яке значення має ефективна організація корпоративного податкового менеджменту для суб'єктів господарювання України за сучасних умов?
12. У чому полягають переваги підприємств з налагодженим процесом податкового менеджменту?
13. Які основні елементи входять в сукупну величину податкового навантаження?
14. Який з показників податкового навантаження на організацію є універсальним? Обґрунтуйте відповідь.
15. Які загальні і приватні недоліки показників податкового навантаження на організацію?

ТЕМА 7 МЕТОДИ КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

План

7.1 Способи оптимізації податкового навантаження.

7.2 Оптимізація податків підприємствами в межах корпоративного податкового менеджменту.

7.3 Мінімізації податкових платежів як метод корпоративного податкового менеджменту.

7.1 Способи оптимізації податкового навантаження

У міру розвитку податкової культури платників в податковій термінології все частіше стали з'являтися такі терміни, як «податкове планування», «уникнути податків», «обхід податків», «податкова оптимізація», «мінімізація податків» тощо. Причому дуже часто ці поняття змішуються або ототожнюються, але це не так. Також є проблема зведення всієї системи управління оподаткуванням до цих питань простого скорочення своїх податкових зобов'язань, на жаль, не лише в теорії, але і на практиці.

Водночас корпоративний податковий менеджмент як вид управлінської діяльності значно ширший та багатогранніший, ніж звичайне прагнення платника податків мінімізувати податкові платежі. Цей вид управління передбачає перш за все оптимізацію податкових потоків та податкове планування.

Запроваджуючи податковий менеджмент, підприємство має знати не лише окремо взятий розмір податків, які воно сплачує, а ефективність прийнятих рішень щодо вкладення коштів, які вивільняються в результаті оптимізації. Результативність управлінських рішень визначається не лише пошуком додаткових джерел доходів та скороченням податкових витрат, а і вкладенням податкового прибутку (отриманої різниці між оптимізованими сумами податкових доходів підприємства та його податкових витрат).

Оптимізація податків здійснюється в процесі податкового планування, податкового регулювання і внутрішнього податкового контролю підприємства. Найважливіша роль в оптимізації податкових потоків належить методам податкового планування, яке в широкому розумінні включає розроблення податкової політики підприємства, методи податкового регулювання і податкового контролю, що застосовуються платником податків.

У найзагальнішому вигляді до інструментарію податкового планування належать методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших не заборонених законом способів мінімізації податкових платежів, застосування трансфертного ціноутворення і прогалин в податковому законодавстві, реалізація податкової політики підприємства і податкового обліку. Якщо оптимізація податків – це мета корпоративного податкового менеджменту, то податкове планування – це комплекс методів, інструментів, за допомогою яких досягається його мета.

Податкова оптимізація і податкове планування передбачають управлінську діяльність платників податків, яка дає змогу не лише зменшити податковий тягар на цей момент, але і забезпечити довготривалу економію на податках, отримати економічний ефект від вкладення зекономлених коштів, уникнути або зменшити ризик можливих штрафних санкцій в майбутньому.

Зменшення податкових платежів в результаті їх оптимізації і планування повинне призвести до збільшення розміру прибутку підприємства, а отже, і враховувати інтереси власників, керівників і працівників підприємства. Проте така залежність не завжди буває прямою і безпосередньою. Скорочення одних податків може призвести до збільшення інших, а також до податкових санкцій з боку контролюючих органів. Тому найбільш ефективним способом збільшення прибутковості є не механічне скорочення податків, а мінімізація тягара податків на базі зростання обсягів виробництва, реалізації та прибутковості бізнесу, тобто побудови ефективної системи управління підприємством і ухвалення рішень, які б забезпечували всю оптимальну структуру бізнесу.

Довготривалість, стійкість ефекту зниження податкового тягара можуть бути забезпечені шляхом ефективного вкладення коштів у виробництво, розвиток підприємства, зокрема, і коштів, що вивільняються від ефекту зниження податкового тягара. Оптимізація оподаткування і податкове планування повинні базуватися також на підтримці платниками податків своєї цінової конкурентоспроможності на ринку, враховуючи, що значна частина податків включається до ціни реалізації товарів та оплачується споживачами.

Таким чином, запроваджуючи корпоративний податковий менеджмент, підприємство повинне мати на меті не тактику мінімізації податків, а стратегію оптимального управління податковими потоками та підприємством в цілому.

7.2 Оптимізація податків підприємствами в межах корпоративного податкового менеджменту

Податкова оптимізація лежить в основі податкового планування. **Оптимізація оподаткування** – це організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов’язані з вибором часу, місця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем та договірних взаємин, з метою збільшення грошових потоків підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів.

Оптимізація оподаткування передбачає: мінімізацію податкових виплат (у довгостроковому і короткостроковому періоді при будь-якому обсязі діяльності) та недопущення штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

Це досягається правильністю нарахування і своєчасністю сплати податків, що нерозривно пов’язано з податковим плануванням.

Впровадження оптимізації податків передбачає:

- перевірку схем оподаткування, розроблених фахівцями підприємства, на предмет ризику помилок впровадження оптимізаційних схем;
- законність мінімізації податків, тобто розробка нової моделі сплати податків та реформування договірної бази і облікової політики на основі законодавчо наданих можливостей застосування пільг та зниження податкового навантаження;
- tax due diligence окремих господарських операцій та експертний аналіз питань неврегульованих законодавством або спірних питань оподаткування;
- оцінку ризиків при застосування оптимізаційних схем.

Способи податкової оптимізації є різноманітними за своєю природою. Найбільш поширені серед них представлені на рисунку 7.1.

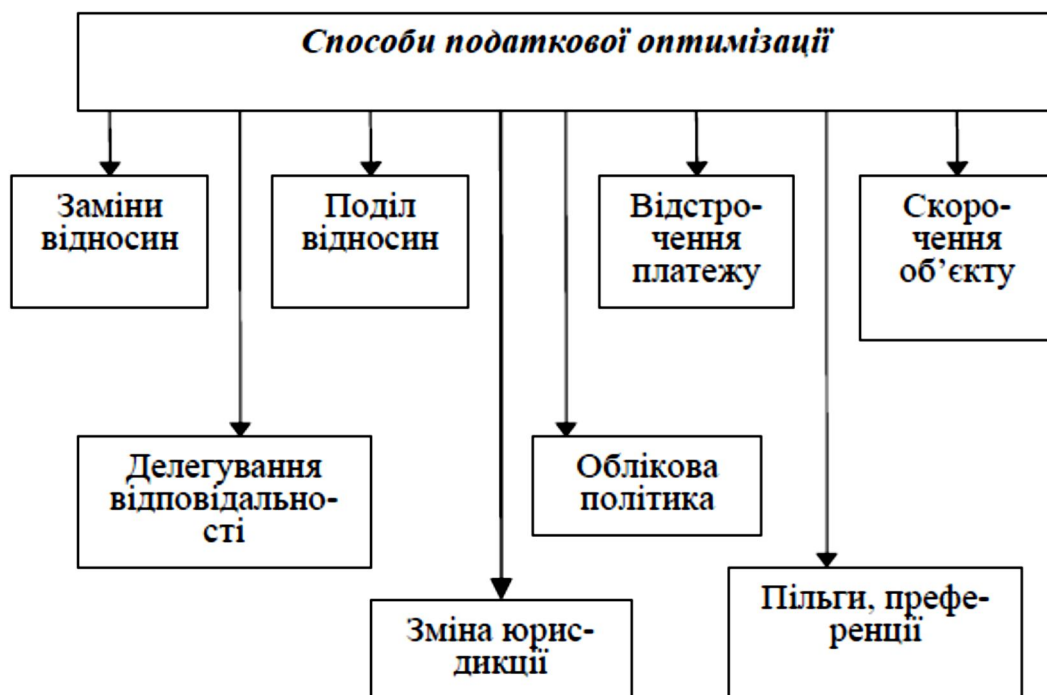


Рисунок 7.1 – Способи оптимізації податків у межах корпоративного податкового менеджменту [3, с. 217]

Розглянемо ці методи детальніше.

Методу заміни відносин передбачає, що підприємство при юридичному оформленні господарських відносин зі своїми контрагентами обирає цивільно-правову норму з урахуванням податкових наслідків її застосування. Іншими словами, одні господарські правовідносини, оподаткування результатів яких відбувається за підвищеними ставками, замінюються на інші близькі, однорідні правовідносини, що мають пільговий режим оподаткування. При цьому економічна суть господарської операції залишається незмінною. Необхідно відзначити, що замінюватися повинні саме правовідносини (весь комплекс прав і обов'язків), а не лише формальна сторона операції. Тобто заміна не повинна містити ознак умовності або фіктивності, інакше операція може бути визнана недійсною.

Метод поділу відносин, як і метод заміни, також ґрунтується на принципі диспозитивності в цивільному праві, але в даному випадку відбувається не заміна одних господарських відносин на інші, а поділу одного складного блоку відносин на декілька простих господарських операцій, хоча перший може функціонувати і самотійно.

Метод відстрочення податкового платежу ґрунтується на тій обставині, що термін сплати більшості податків обумовлений моментом виникнення об'єкта оподаткування та календарним періодом (місяць, квартал, рік).

Метод прямого скорочення об'єкта оподаткування має на меті позбавитися від певних операцій, що підлягають оподаткуванню і при цьому не здійснити негативного впливу на господарську діяльність підприємства.

Метод делегування податкової відповідальності підприємству-сателіту полягає в передачі відповідальності за сплату основних податкових платежів спеціально створеної організації, діяльність якої покликана зменшити фінансовий тиск на материнську компанію всіма можливими способами. Цей спосіб мінімізації податкових відрахувань найчастіше використовується при плануванні податку на прибуток.

Використання *методу застосування законодавчо встановлених пільг і преференцій для різних галузей економіки та груп платників податків* стало можливим завдяки встановленню особливих режимів оподаткування для окремих галузей, видів діяльності, що найбільше потребують державної підтримки для забезпечення зростання економіки і економічної безпеки країни (сільське господарство), окремих груп платників податків (суб'єктів малого бізнесу) окремих , територій, підприємств, що беруть участь у вирішенні соціальних питань (працевлаштування інвалідів, надання добродійної допомоги неприбутковим установам та організаціям, та особам, що мають потребують такої підтримки), підприємств, що орієнтуються на експорт тощо.

Метод зміни юрисдикції збутового управління або центру ухвалення управлінських рішень підприємства у вигляді заснування самостійної юридичної особи або перенесення виробничих потужностей на територію зони пільгового режиму оподаткування базується на праві органів місцевого самоврядування самостійно, в межах, встановлених законодавством встановлювати конкретні ставки місцевих податків і пільгових режимів оподаткування певних територій України.

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

Типові помилки впровадження оптимізаційних схем проаналізовані у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1 – Типові помилки впровадження оптимізаційних схем

Тип помилки	Суть помилки
1	2
1 Пошук довготривалої або вічної схеми оптимізації	Зазвичай прагнення керівництва зводиться до пошуку схеми, яка буде безвідмовно і вічно працювати, незважаючи на неминучі зміни бізнесу та законодавства. Таке судження є помилковим. Оптимізація – це не тільки оптимізація податків, це оптимізація всіх бізнес-процесів. Як не існує універсальної і вічної моделі бізнесу, так само не може існувати і вічної схеми оптимізації
2 Пошук універсальної і єдиної схеми оптимізації	Неможливо звести оптимізацію до єдиної схеми. Такий підхід не принесе успіху. Оптимізація – це вічний пошук нових рішень протягом всієї діяльності компанії. Тільки сплетіння кількох методів оптимізації може дати бажаний результат, інакше застосування однієї і тієї ж схеми підвищує ризик виявлення під час податкової перевірки. Тільки різноманітність і поєднання різних схем і методів, дозволить знизити ризики оптимізації
3 Відсутність розрахунків або помилки в розрахунках при виборі шляху оптимізації	Невдалі впровадження оптимізаційної схеми може стати наслідком прорахунку фахівця, який прорахував не оптимальний варіант. Для попередження таких наслідків слід проводити розрахунок не будь-яких сторонніх цифр у вигаданій ситуації, а на підставі реальних цифр компанії за даними останнього податкового року. Слід спрогнозувати, як працюватиме схема при подальшому розвитку компанії. Завжди слід відстежувати схему оптимізації в динаміці
4 Вибір шляхів оптимізації за неповними або необ'єктивними даними	Не досягнення результатів оптимізації можливе внаслідок не врахування якихось нюансів схеми чи упущення з боку спеціаліста, що проваджує схему. Іноді такий спеціаліст пропонує привабливу схему, яку на практиці важко впровадити. Для уникнення таких наслідків слід на етапі провадження провести tax due diligence запропонованої схеми виходячи із реальних даних щодо бізнес-моделі підприємства

Продовження таблиці 7.1

1	2
5 Вибір шляхів оптимізації за недостовірними даними	Іноді спеціаліст, який впроваджує оптимізаційну схему, не володіє повною та достовірною інформацією про бізнес-модель підприємства, яка є комерційною таємницею. Будь-яка неточність може вплинути на результат та створити ризик негативних наслідків
6 Некоректне або неграмотне впровадження оптимізації	Така ситуація можлива, якщо в оптимізації зацікавлене тільки вище керівництво, а співробітники або не знають про поставлену мету або не підготовлені для її впровадження. Крім цього це може бути пов'язано із збільшенням документообігу, складністю впровадження схеми тощо
7 Небажання зрозуміти, що будь-який шлях оптимізації збільшує ризики підприємницької діяльності	Слід розуміти, що оптимізація завжди підвищує ризики діяльності. Ці ризики пов'язані з самою суттю оптимізації. Тому ці ризики можна знизити до мінімального рівня наступними способами: – оптимальний вибір існуючих прогалин законодавства для отримання з них вигод; – вибір стратегії захисту від підвищення ризиків, ґрунтуючись на тлумаченні таких прогалин на користь платника податків

Слід розуміти, що будь-яку оптимізаційну схему доведеться захищати перед податковими органами. Чим краще підприємство буд розуміти свої ризики, тим більше буде мати часу для підготовки до наслідків зроблених кроків оптимізації.

Ризики при оптимізаційних схемах [26]

При виборі оптимізаційної схеми слід керуватися принципом *«вигода від оптимізації повинна відповідати ризику за оптимізацією»*.

Всі шляхи оптимізації можна розділити за *ступенем ризику* на основні три групи:

- виведення грошових коштів з-під оподаткування;
- переказ грошових коштів в область з меншим рівнем оподаткування;
- відстрочка оплати податкових платежів, або перенесення на наступні періоди.

Розглянемо їх більш детально.

Виведення грошових коштів з-під оподаткування. Обов'язковою умовою схем даної групи є використання фіктивних угод або фіктивних фірм. Часто залучаються номінальні директора та засновники для анонімності справжніх власників (кінцевих бенефіціарів). У більшості таких схем грошові кошти виводяться з легального обігу, їх введення назад вважається «відмиванням доходів».

До схем цієї групи відносяться:

1) *схема, яка збільшує витрати підприємства-оптимізатора за рахунок перерахування коштів за фіктивні послуги, надані «сірими» та «чорними» фірмами.* Даний спосіб оптимізації:

- збільшує витрати підприємства та податковий кредит з ПДВ;
- дозволяє отримати вільні готівкові кошти;
- «завести» до обороту підприємства, товари яку були придані за готівкові кошти не офіційно;

2) *схема щодо зменшення запасів в якості альтернативи для продаж* – вона передбачає продаж запасів компанії за заниженою вартістю завдяки псуванню або фіктивному знищенню запасів. При цьому запаси продаються за готівкові кошти;

3) *оптимізація, при якій передаються податкові зобов'язання з ПДВ з однієї компанії на іншу* – для її впровадження потрібна компанія, яка готова продати податковий кредит з ПДВ або витрати; це може бути експортер, який не має право на відшкодування ПДВ

Оптимізаційні схеми, що входять в цю групу, відрізняються підвищеним ризиком для підприємства-оптимізатора. Ці схеми є нелегальними, короточасними і можуть бути швидко виявлені представниками податкових органів. Розмір штрафних санкцій у цьому випадку є максимальним.

Переказ грошових коштів в область з меншим рівнем оподаткування.

Відмінність цього шляху оптимізації від попереднього в тому, що грошові кошти не виводяться з легального обігу і при необхідності можуть бути повернені назад.

До схем цієї групи належать:

1. *Переказ грошових коштів в інші країни з меншим оподаткуванням (офшори).* Перевагою цієї схеми є те, що податкове навантаження зміщується з юрисдикції з високими податками (наприклад, з України) в юрисдикцію, де податки зафіксовані на значно нижчому рівні. Вищевказані можливості організації діяльності бізнесу за участю компаній з офшорних юрисдикцій, а

також їх використання цілими бізнес-групами і міжнародними корпораціями для агресивного податкового планування, не могли залишитися без уваги урядів розвинених країн. Маючи на меті розв'язання цієї глобальної проблеми, ОЕСР (Організація економічного співробітництва і розвитку) почала реалізацію серйозних ініціатив. Найбільшої уваги серед них заслуговує План BEPS (від англ. Base Erosion and Profit Shifting, Розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування). Починаючи з січня 2017 року, Україна стала учасником Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання щодо імплементації Мінімального стандарту Плану BEPS, а з січня 2020 року – почала проводити цілеспрямовані кроки щодо впровадження Плану BEPS у дію.

2. Переказ грошових коштів на інші підприємства з іншою системою оподаткування. Часто переказ здійснюється на підприємства зі спрощеною системою оподаткування (єдиний податок).

3. Переказ грошових коштів в інші сфери діяльності на інші підприємства з пільговим оподаткуванням. До можливих сфер і суб'єктів переказу відносять сільське господарство, ІТ-технології, поліграфічна продукція, підприємства інвалідів і т.д. До таких схем потрібно ставитися з обережністю, оскільки переважно вони носять тимчасовий характер.

Шляхи оптимізації за другою групою є менш ризикованими, ніж попередня група, хоча їх не можна назвати без ризиковими взагалі. За ступенем ризику схеми цієї групи можна віднести до «золотої середини». Виявити такі схеми можливо, коли у компанії операції здійснюються за фіктивними документами, коли недостатньо трудових ресурсів або майна, операції здійснюються за завищеними або заниженими цінами.

Відстрочка оплати податкових платежів, перенесення на наступні періоди. Цей шлях оптимізації дозволяє регулювати податкове навантаження. Його використання призводить до зниження податкового навантаження найближчим часом, з подальшим збільшенням у майбутньому. Такий шлях можуть обирати тільки ті компанії, які займаються довгостроковим плануванням.

До схем цієї групи належать:

1. *Незавершені операції з метою перенесення податкових зобов'язань з ПДВ* – тобто заміна операцій, які тягнуть податкові зобов'язання з ПДВ, на операції, які не призводять до них. Наприклад це може бути застосування угод на відповідальне зберігання під реалізацію замість угод купівлі-продажу, з майбутнім оформленням продажу з урахуванням бажаної відстрочки податкових зобов'язань.

2. Здійснення операцій з подальшою їх відміною – цей спосіб використовується для збільшення податкового кредиту з ПДВ і витрат у кінці звітного періоду з подальшим поверненням операцій у наступних звітних періодах (коли з'являться відповідні ресурси).

3. Використання посередників для збільшення розриву в часі між діями контрагентів і виконанням податкових зобов'язань. Мета цього шляху оптимізації – прив'язати наступ податкових зобов'язань до інформації, звітам, одержуваних від посередників, використовуючи договори доручення, комісії, та інші посередницькі угоди. Тим самим вдається легально відстрочити наступ податкових зобов'язань.

Головною характеристикою схем оптимізації цієї групи є найнижчий рівень ризиків серед інших схем. Вони можуть бути виявлені якщо: не використовується уся різноманітність цих схем, а тільки один варіант, некоректно складені первинні документи.

7.3 Мінімізації податкових платежів як метод корпоративного податкового менеджменту

«Мінімізація податків» – це термін який вводить в оману. Насправді, метою повинна бути не мінімізація (зниження) податків, а збільшення прибутку підприємства після оподаткування. Таке неправильне розуміння сутності «мінімізації податків» приводить до того, що дуже часто складається податкові менеджери концентрують увагу на пошуку шляхів як зменшити оподаткований прибуток замість докладання зусиль разом з юристами бухгалтерами та фінансовими консультантами на пошук шляхів збільшення чистого прибутку підприємства.

Мета мінімізації податків – не зменшення якогось певного податку як такого, а збільшення усіх фінансових ресурсів підприємства, тобто вона є тим реальним, законним способом зменшення податкового навантаження, який підприємці обов'язково повинні використовувати. З точки зору підприємств подібний підхід є цілком виправданим, бо дає змогу платити менше податків і при цьому не порушувати вимоги ПКУ. Також зрозумілим є прагнення підприємств зробити мінімізацію податків одним з найважливіших завдань фінансового управління підприємства в контексті управління фінансовими ресурсами.

Найбільш ефективним способом збільшення прибутковості є не механічне скорочення податкових платежів, а побудова ефективної системи управління підприємством. Практика показує, що такий підхід забезпечує

значне і стійке скорочення податкових втрат на довгострокову перспективу. Такий підхід включає в себе комплексне застосування податкового планування та методів оптимізації.

У податковій практиці існують різні шляхи (типи) мінімізації податкових платежів, пов'язані як з порушенням платниками податків податкового законодавства, так із законними методами зменшення податкових зобов'язань (зниження податкового тягаря).

Перший шлях — це нелегальне, незаконне зменшення платником податків своїх зобов'язань з податкових платежів в результаті порушення податкового законодавства. Такий спосіб мінімізації податків називається *ухиленням від оподаткування*.

Він базується на свідомому використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів, виведенні бізнесу в «тіньову» економіку, спотворенні бухгалтерської та податкової звітності, використанні фіктивних документів та інших методів ухилення, що має наслідком фінансову, адміністративну і кримінальну відповідальність платника податків та його посадових осіб. Таким чином, ухилення від оподаткування є способами зменшення податкових платежів, за яких платник податків умисно уникає сплати податку (податків) або зменшує розмір своїх податкових зобов'язань з порушенням чинного законодавства.

При цьому умисним вважаються дії (або бездіяльність), здійснені особою, яка усвідомлювала протиправний характер дій, бажала або свідомо передбачала настання шкідливих наслідків таких дій. Критеріями умисності можуть бути неодноразове здійснення протиправних дій (податкового правопорушення) протягом одного податкового періоду, наявність змови тощо.

Ухилення від сплати податків зазвичай пов'язане з наступними умисне незаконними діями (бездіяльністю) платників податків:

- ухиленням від взяття на облік;
- здійсненням незаконної підприємницької діяльності;
- несплатою або неповною сплатою податків, приховуванням доходів і майна;
- незаконним використанням податкових пільг;
- неподанням до податкового органу документів, які є підставою для обчислення та сплати податків;
- порушеннями правил обліку, різними замінами, фальсифікаціями та шахрайствами з документами;
- використанням ланцюга третіх осіб або «підставних» організацій тощо.

Подібні порушення призводять до виникнення та існування «тіньових» секторів і суб'єктів економіки, тобто таких, що не підпадають під контроль та облік від держави.

Ухилення від оподаткування може стосуватися податкового менеджменту лише в тих ситуаціях, коли платник податків під впливом тих або інших обставин вимушений порушувати закон, хоча усвідомлює наслідки цих порушень і готовий нести відповідальність за скоєне.

Понятійний апарат податкового менеджменту перебуває у тісному взаємозв'язку з таким способом мінімізації податкових платежів, як *уникнення оподаткування*, який у свою чергу можна поділити на незаконне і законне.

Незаконне уникнення оподаткування близьке до ухилення від оподаткування, однак відрізняється від останнього ненавмисним характером. Воно передбачає протиправні дії платника податків, що допущені платником податків з необережності і призводять до зменшення податкових платежів або їх несплати. До того ж податкове правопорушення вважається допущеним з необережності, якщо особа (платник податків) не усвідомлювала протиправного характеру своїх дій (бездіяльності) або шкідливого характеру наслідків від таких дій, хоча повинна була знати і могла це усвідомлювати. Критеріями необережності можуть бути разовість податкового правопорушення протягом одного податкового періоду, відсутність змови тощо.

Ухилення від оподаткування разом із незаконним його уникненням складає основну частину податкових правопорушень, за допущення яких на платників (потенційних або фактичних) податків накладаються найбільш суттєві штрафні санкції.

Є інший, законний шлях (тип) мінімізації податкових платежів, що базується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством шляхом змін своєї господарсько-фінансової діяльності, методів ведення бухгалтерського та податкового обліку, використання програм законодавства тощо. Такі способи мінімізації *називаються законною легальною мінімізацією податків*, яка є діями (бездіяльністю) платників податків із зменшення податкових зобов'язань, за яких вони виключають себе з категорії платників податку (податків) в цілому або по окремих об'єктах оподаткування з наступних причин: діяльність особи згідно із законом не підлягає оподаткуванню; податкове законодавство дозволяє такі дії або не забороняє даний спосіб заниження податкової бази тощо.

Законна мінімізація податків пов'язана з використанням встановлених податкових пільг та пільгових податкових режимів, з неточним, двозначним і неконкретним трактуванням окремих положень законів щодо оподаткування, їх

неузгодженістю між собою, з іншими неподатковими законами і нормативними актами. Традиційно вважається, що корпоративний податковий менеджмент базується лише на законних, легальних способах мінімізації податків, тобто на законному ухиленні від оподаткування.

Відмінності між законною і незаконною мінімізацією податків (податкового навантаження) полягають в тому, що в першому випадку дії платника податків не спричиняють податкової відповідальності, а в другому випадку до платника податків можуть бути застосовані ті або інші види відповідальності: штрафні санкції (штрафи), пені, адміністративні санкції (штрафи), кримінальна відповідальність. Тому за незаконних намірів та дій платник (реальний або потенційний) податків порівнює можливі додаткові податкові доходи (економію) від мінімізації податків із можливими штрафними санкціями, які можуть бути застосовані до нього. Все викладене вище схематично представлене на рисунку 7.1.

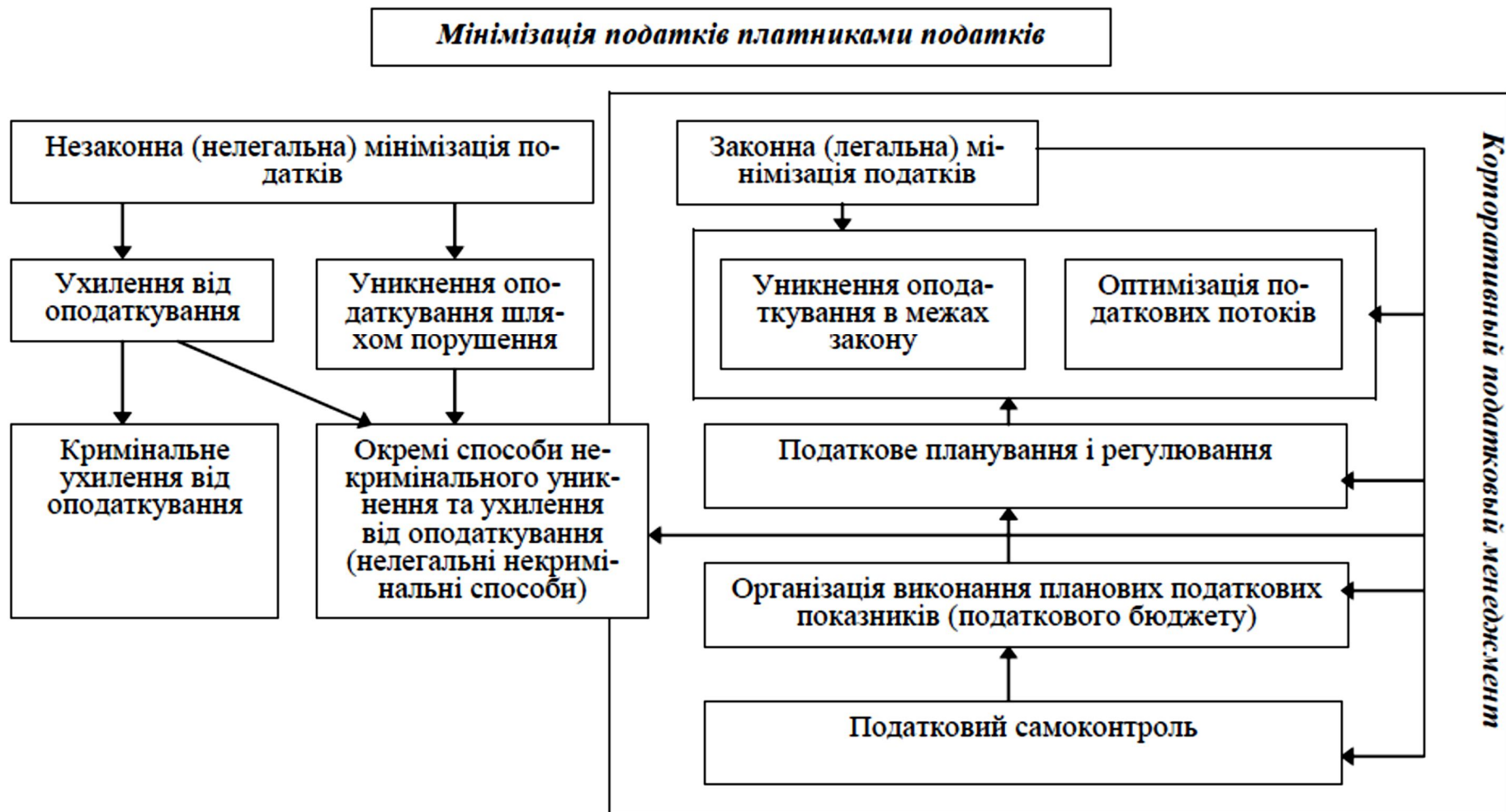


Рисунок 7.1 – Мінімізація податків у структурі корпоративного податкового менеджменту [3, с. 213]

Питання для самоконтролю

1. Яке значення має ефективна організація корпоративного податкового менеджменту для суб'єктів господарювання України за сучасних умов?
2. У чому полягають переваги підприємств з налагодженим процесом податкового менеджменту?
3. У чому полягає відмінність між поняттями «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація»?

ТЕМА 8 ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

План

- 8.1 Сутність та зміст податкового планування в системі загального планування підприємства.
- 8.2 Принципи та методи податкового планування на підприємстві.
- 8.3 Організація процесу податкового планування на підприємстві.
- 8.4 Оцінка ефективності податкового планування.

8.1 Сутність та зміст податкового планування в системі загального планування підприємства

Ефективна податкова політика підприємства здатна суттєво сприяти удосконаленню методів господарювання, підвищенню рентабельності виробництва, зміцненню комерційного розрахунку як основи стійкого фінансового стану і стабільної роботи підприємства та виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком, контрагентами.

Податкова політика підприємства враховує, в першу чергу, особливості його діяльності та динаміку розвитку. Саме тому важливо розуміти, яким чином кожен податок впливає на показники фінансового стану підприємства, тобто досконально володіти об'єктивним аналізом податків.

Основними показниками фінансово – господарської діяльності, на які впливають податки є:

- собівартість продукції;
- прибуток підприємства;
- обсяг реалізації;
- виручка від реалізації;

- платоспроможність підприємства;
- фінансова стійкість підприємства;
- іммобілізація оборотних коштів;
- прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства;
- залишки нереалізованої продукції;
- чистий прибуток;
- обсяг залучених кредитів;
- використання прибутку.

Найважливішим способом управління податковими потоками на підприємстві є податкове планування.

Суть податкового планування на підприємстві складається у творчому пошуку варіантів господарської діяльності і створенні таких умов, при яких мінімізуються податки з метою збільшення прибутку підприємства і поліпшення його фінансового стану.

Податкове планування складається з таких елементів:

- планування,
- фінансова діяльність,
- господарська діяльність,
- оптимізація податкових платежів.

Під *плануванням*, мається на увазі, насамперед, прийняття підготовлених управлінських рішень.

Під *фінансовою діяльністю підприємства* слід розуміти управління грошовими потоками, структурою капіталу і ліквідністю підприємства з погляду критерію максимізації його ринкової вартості.

Під *господарською діяльністю* варто розуміти підготовку і просування на ринок товарів (робіт, послуг) з метою одержання максимального прибутку.

Під *оптимізацією податкових платежів* слід розуміти збільшення фінансових результатів при економії податкових витрат, а також недопущення більшої динаміки росту податкових витрат в порівнянні з динамікою росту виручки.

Податкове планування – це планування фінансової і господарської діяльності юридичних і фізичних осіб з метою оптимізації (мінімізації) податкових платежів, а також методи і заходи, що спрямовані на збільшення оборотних коштів, що залишаються в розпорядженні підприємства після сплати податків.

Податкове планування базується на аналізі поточного законодавства, принциповій позиції фіскальних органів з питань оподаткування,

перспективному законодавстві для запобігання в майбутньому додаткових витрат у випадку прийняття тих чи інших законів.

Отже, *мета податкового планування*:

- підвищення рівня контролю за фінансовими потоками;
- підвищення оборотності обігових коштів;
- уникнення штрафних санкцій;
- організація правильних розрахунків суми податкових платежів при дотриманні податкового законодавства;
- розроблення структури взаємовигідних договорів із замовниками і постачальниками;
- збільшення прибутку.

Податкове планування є однією з найважливіших складових частин процесу фінансового планування. Відбувається попередній розрахунок варіантів сум прямих та непрямих податків за результатами загальної діяльності і по відношенню до конкретної угоди чи проекту в залежності від різних правових форм реалізації.

Податкове планування доступне будь-кому, але здійснювати його потрібно не після здійснення якоїсь господарської операції чи завершення податкового періоду, а до цього.

Існують різні види податкового планування, які класифікуються за низкою критеріїв. Але найбільш застосованим є групування *залежно від характеру управлінських рішень*, коли розподіляють на *стратегічне і поточне (оперативне) податкове планування*.

***Стратегічне податкове планування* визначає основні напрямки та принципи податкової політики господарюючого суб'єкта та носить тривалий характер.**

***Поточне податкове планування* – це прийняття рішень про те, як повинні бути розподілені ресурси підприємства для досягнення стратегічних цілей.** Воно складається на короткотерміновий період.

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

Порівняльний аналіз стратегічного та оперативного податкового планування наведений у таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 – Порівняльний аналіз стратегічного та оперативного податкового планування

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

Незалежно від того, яке здійснюється податкового планування (стратегічне чи поточне) корпоративний податковий менеджмент припускає застосування наступних методів:

– *метод прямого рахунку* – використовується, коли існують норми витрат матеріалу (сировини) для виготовлення одиниці продукції;

– *розрахунково-аналітичний метод* – на основі аналізу досягнутої величини показника, прийнятого за базу, та індексів зміни в плановому періоді розраховується планова величина цього показника (застосовується при плануванні суми прибутку і доходів, потреби в основному і оборотному капіталах, собівартості, ціни і т. ін.);

– *методи оптимізації прийняття планових рішень* – сукупність методів, за допомогою яких здійснюється розробка планів підприємства (нормативний, розрахунково-аналітичний, балансовий тощо);

– *метод мікробалансів* – полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських розрахунків і визначення на їх основі проекту податкового плану з оптимальними показниками.

– *метод графоаналітичних залежностей* – ґрунтується на побудові графічної чи аналітичної залежності фінансового результату від одного або декількох показників балансу;

– *економіко-математичне моделювання* – ґрунтується на математичній побудові й опису моделі досліджуваного об'єкта, яким у податковому плануванні виступають альтернативні варіанти оподаткування.

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

Підприємство, яке здійснює податкове планування, повинно планувати певні заходи, обґрунтовувати їх та розраховувати ефект від їх проведення. Ці розрахунки проводяться як процесі розрахунково-аналітичного обґрунтування оптимізаційних заходів, так й при їх практичній реалізації.

Перелік показників, які мають розраховуватися для оцінки ефективності податкового планування наведені у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2 – Показники оцінки ефективності податкового планування
[19, с. 172–173]

Процес	Показник	Алгоритм обчислення
<i>Процес розрахунково- аналітичного обґрунтування оптимізаційни х заходів</i>	1	2
	Планова сума податкових платежів, розрахована за величиною фонду оплати праці	$P_{\text{ФОП}} = (\text{ФОП} \cdot Z_{\text{ф}}) / 100$ ФОП – сума фонду оплати праці, яка планується; $Z_{\text{ф}}$ – зведена ставка податкових платежів від величини фонду оплати праці
	Планова сума податкових платежів, які входять у ціну продукції	$P_{\text{ц}} = (D \cdot Z_{\text{ц}}) / 100$ D – розмір доходу від реалізації продукції, який планується; $Z_{\text{ц}}$ – зведена ставка податкових платежів, які входять у ціну продукції
	Планова сума податку на прибуток	$P_{\text{п}} = (K_{\text{п}} \cdot C_{\text{п}}) / 100$ $K_{\text{п}}$ – сума прибутку, який планується; $C_{\text{п}}$ – ставка податку на прибуток
	Загальна сума податкових платежів підприємства, які плануються	$P_{\text{з}} = P_{\text{ФОП}} + P_{\text{ц}} + P_{\text{п}}$
<i>Процес практичної реалізації заходів податкового планування</i>	Коефіцієнт ефективності податкового планування	$KE = EP / P_{\text{з}}$ EP – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню у певному періоді; $P_{\text{з}}$ – сума податкових платежів
	Абсолютне зменшення податкових платежів, які сплачуються підприємством за певний час в результаті застосування заходів	$\Delta P_{\text{а}} = P_1 - P_0$ P_0, P_1 – загальна сума податків, які сплачує підприємство відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді результати застосування заходів

Продовження табл. 8.2

	1	2
	Відносне зменшення податкових платежів, які сплачуються підприємством за певний час в результаті застосування заходів	$\Delta\Pi_{\text{в}} = (\Pi_1 \cdot \text{ОР}_1) / (\text{ОР}_0 - \Pi_0)$ ОР ₀ , ОР ₁ – обсяги реалізації відповідно в базовому та звітному (чи плановому) періоді
<i>Процес практичної реалізації заходів податкового планування</i>	Рівень пільгового оподаткування підприємства	$\text{КП} = \Sigma \text{ПП} / \Pi_3$ ΣПП – загальна сума податкових пільг, які використовуються підприємством згідно з чинним законодавством упродовж певного часу
	Ефективність діяльності служби податкового планування підприємства	$\text{ЕФ} = \text{ЕП} / \text{В}_\text{с}$ В _с – витрати на утримання служби за певний період
	Коефіцієнт ефективності пільгування	$\text{К}_{\text{еп}} = \text{Е} / \text{В}_{\text{заг}}$ Е – економія, отримана в результаті використання пільг; В _{заг} – загальна сума виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)
<i>Процес практичної реалізації заходів податкового планування</i>	Коефіцієнт пільгового інвестування	$\text{К}_{\text{ін}} = \text{Е} / \text{I}_{\text{н}}$ I ^н – сума інвестицій, стосовно яких використовуються пільги
	Показник коректності податкового планування	$\text{К}_{\text{пп}} = \text{Ш} / (\text{Е} \cdot 100)$ Ш – сума штрафних санкцій (включаючи адміністративні й фінансові санкції), нарахованих підприємству за некоректні заходи податкового планування

На відміну від $\Delta\Pi_{\text{а}}$, $\Delta\Pi_{\text{в}}$ дозволяє врахувати вплив на зміну податкових платежів підприємства зміни обсягів реалізації продукції, адже більшість податків змінюється пропорційно до обсягу реалізації тих чи інших показників.

Ці два показники, що використовуються як у процесі аналізу, так і при плануванні, можуть диференціюватися за видами податків, видами продукції, виробництв чи за окремими структурними підрозділами.

Оцінка ефективності системи податкового менеджменту на підприємстві здійснюється на основі порівняння вищенаведених показників з їх базисними значеннями. Як базисні можуть бути використані значення показників альтеративних проектів виробничої програми (наприклад, показники прибутковості), теоретично обґрунтовані – оптимальні або критичні – значення показників (наприклад, максимально допустимий рівень податкових пільг, який визначений на основі законодавчих норм), значення показників підприємств-конкурентів та інші.

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

8.2 Принципи та методи податкового планування на підприємстві

Для досягнення бажаного результату в податковому плануванні особливо важливо керуватися використовуваними у вітчизняній та міжнародній практиці принципами. Адже їх ігнорування може призвести до того, що проводяться в рамках податкового планування заходи будуть інтерпретовані як ухилення від сплати податків і замість бажаної оптимізації податкових платежів до підприємства і його посадовим особам буде застосована відповідальність.

Під принципами прийнято мати на увазі положення, що визначають суть, сутність будь-якого процесу, ними керуються на практиці при здійсненні будь-яких дій, в тому числі і заходів податкового планування.

Оскільки податкове планування є частиною фінансового планування, при його здійсненні підприємство звичайно керується основними принципами, виробленими практикою його реалізації:

- платити мінімум з належного;
- здійснювати сплату податку, як правило, в останній день установленого періоду;
- використовувати варіанти зниження оподатковуваної бази в рамках цілісної й взаємозалежної системи оподаткування підприємств;
- використовувати пільгові режими оподаткування, передбачені законодавством;
- не допускати підвищеного оподаткування шляхом використання спеціальних облікових методів.

У науковій літературі склалися різні підходи до визначення принципів податкового планування. Разом з тим можна умовно їх поділити на загальні та спеціальні (рис. 8.1).

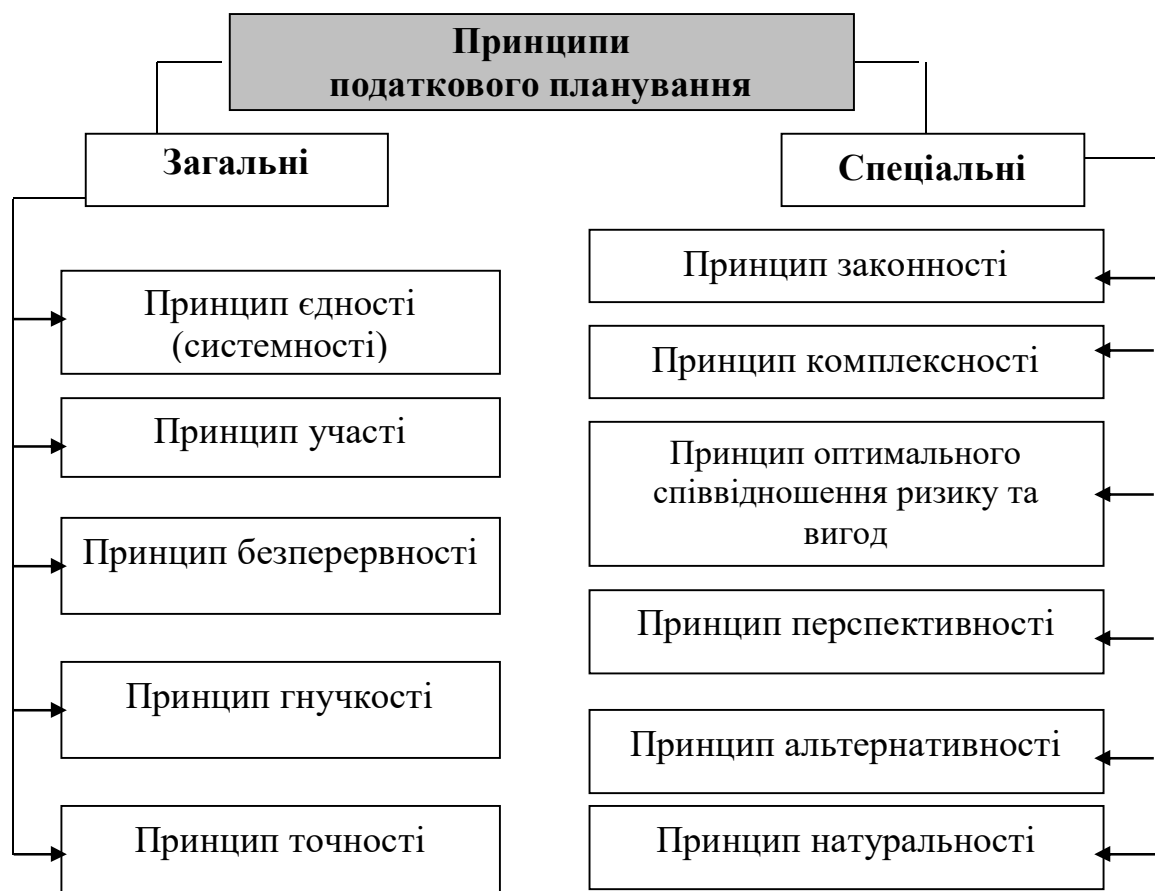


Рисунок 8.1 – Принципи податкового планування [20]

До *загальних* принципів можуть бути віднесені ті положення, які характерні для будь-якого виду бюджетування, в тому числі податкового планування як його складової частини. Цю групу включають:

1) *принцип єдності (системності)*, який передбачає, що податкове планування має системний характер. Це означає наступне, по-перше, податкові плани необхідно скоординувати з бюджетами підприємства (бюджетом виробництва, продажів, витрат на збут та інш.). А по-друге, податкові плани окремих підрозділів підприємства слід скоординувати з загальним (генеральним) податковим планом.

Таким чином, виходячи з цього принципу, коригування показників податкового плану підрозділу збуту слід скоординувати з показниками бюджетів витрат на збут, ЄСВ, податку на прибуток і загального (генерального) податкового плану підприємства.

2) *принцип участі* передбачає, що кожен співробітник підприємства, що має безпосереднє відношення до податкового планування, повинен брати участь в розробці податкових планів.

Серед практиків поширена думка, що основу податкового планування повинен становити принцип конфіденційності. Виходячи з нього інформація про оптимізаційних заходах не підлягає розголошенню, навіть серед співробітників суб'єкта господарювання, оскільки контролюючі органи асоціюють їх з ухиленням від сплати податків. З таким підходом в цілому можна погодитися, однак, як показує практика, принцип конфіденційності необхідно застосовувати по відношенню до тих осіб, які не мають відношення до заходів податкового планування.

А ось що стосується безпосередніх учасників даного процесу, то відсутність відповідної інформації може призвести до зворотного ефекту, а саме до виникнення конфліктних ситуацій з контролюючими органами з питань правомірності застосовуваних в податковому плануванні методів. Зокрема, відсутність у таких осіб повної інформації, наприклад про суть зміни початкових форм договірних відносин, може привести до їх неадекватної реакції на питання контролюючих осіб і, як наслідок, до сумнівів останніх відповідно фактичних наміри сторін задекларованим.

3) *принцип безперервності* полягає в тому, що процес податкового планування повинен здійснюватися безперервно. При цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати і коригувати під зміни законодавства. Цей принцип особливо важливий при здійсненні податкового планування в умовах нестабільного законодавства, коли норми, на яких засновані оптимізаційні заходи, можуть бути змінені.

4) *принцип гнучкості* передбачає, що податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було підкоригувати під непередбачено змінилися обставини (наприклад, зміни законодавства). Цей принцип нерозривно пов'язаний з принципом безперервності, перспективності і альтернативності. Гнучкість планування забезпечується різними способами, зокрема наявністю варіантів оформлення господарських операцій, коригуванням відсотка економії податкових платежів в схемах оптимізації.

5) *принцип точності* означає, що податкові плани повинні бути точними, бути конкретизованими та деталізованими тією мірою, в якій дозволяють діяти зовнішні і внутрішні чинники (умови). Дотримання цього принципу дозволяє здійснити своєчасне коректування раніше складених податкових планів для досягнення бажаного результату.

До *спеціальних* принципів податкового планування на підприємстві належать:

1) *Принцип законності*, який є основоположним для податкового планування, оскільки система оподаткування в будь-якій країні, в тому числі й в Україні, урегульована діючим законодавством. Саме використання цього принципу дозволяє розмежовувати податкове планування і ухилення від оподаткування. Відповідно до нього, всі методи, прийоми і способи податкового планування, а також їх документальний супровід повинні знаходитися виключно в правовому полі, тобто чітко відповідати діючому законодавству.

2) *Принцип комплексності* полягає в тому, що податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу. При цьому повинні враховуватися всі галузі права, які мають безпосереднє відношення до схем оптимізації. Зокрема, відповідно до цього принципом, при здійсненні оптимізації податку на прибуток слід враховувати, що більшість сплачуваних підприємством податків включається до складу витрат, які знижують об'єкт оподаткування, в зв'язку з чим їх зниження спричинить за собою збільшення податку на прибуток. Наприклад, при плановому зниженні податку на землю на суму 5 000 грн податок на прибуток збільшиться на суму 900 грн. ($5\,000 \text{ грн} \cdot 0,18$).

3) *Принцип оптимального співвідношення ризику і вигод* передбачає, що економічний ефект від використовуваних в податковому плануванні схем оптимізації податків повинен перевищувати можливі збитки від їх впровадження з урахуванням ризиків.

Зауважимо, що ризики в податковому плануванні займають особливе місце. Його специфіка полягає в тому, що в ряді випадків важко провести межу між законними і незаконними способами оптимізації, тому виникає ризик зарахування контролюючими органами даних заходів до ухилення від сплати податків. І оскільки це може привести до зворотного ефекту, тобто відволікання обігових коштів і залучення посадових осіб до адміністративної або кримінальної відповідальності, то ризики в податковому плануванні іноді займають визначальне значення в порівнянні з прибутковістю. Тому, слідуючи вказаним принципом, після всебічного аналізу ризиків в ряді випадків має сенс відмовитися від проекту, що приносить велику суму прибутку, але супроводжується більшою ризиковістю.

4) *принцип перспективності*. Відповідно до цього принципу, у процесі податкового планування необхідно враховувати всі можливі зміни законодавства у майбутньому. Безумовно, динамічний, а іноді й

непередбачуваний характер вітчизняного податкового законодавства не дозволяє зі 100-відсотковою вірогідністю спрогнозувати всі можливі зміни, однак при оцінці податкових наслідків господарських альтернатив по можливості їх слід враховувати.

5) *принцип альтернативності*. Згідно з даним принципом обґрунтування вибору найкращого варіанта підприємства щодо оптимізації оподаткування повинно здійснюватись на альтернативній основі з урахуванням різних варіантів організації господарської діяльності або оформлення господарської операції.

6) *принцип натуральності*. Полягає в тому, що будь-який засіб податкового планування за своїм змістом повинен відповідати формі, виглядати логічно і натурально, відповідати цілям діяльності суб'єкта господарювання. Ці ж вимоги пред'являються і до документального забезпечення конкретних оптимізаційних схем. Невиконання цього принципу викликає обґрунтовані підозри контролюючих органів і збільшує ризик податкових перевірок.

У податковому плануванні застосовується група методів, які дозволяють спрогнозувати, розрахувати податкові платежі за альтернативними варіантами здійснення господарської діяльності й вибрати з наявних альтернатив оптимальний варіант оподаткування.

Загальними методами податкового планування на підприємстві є:

- метод мікробалансів;
- розрахунково-аналітичний;
- метод графоаналітичних залежностей;
- статистичні методи;
- економіко-математичне моделювання тощо.

Метод мікробалансів полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських кореспонденцій і визначення на їх основі проекту податкового планування з оптимальними показниками.

Розрахунково-аналітичний метод використовується в коригуванні планових показників під прогностні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягара підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогностні зміни податкового законодавства.

Метод графоаналітичних залежностей ґрунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу й виборі на основі

даних залежностей проекту податкового планування з оптимальними показниками.

Статистичні методи мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягаря підприємства, на основі яких проектуються напрямки оптимізації податкових платежів підприємства.

Методи економіко-математичного моделювання ґрунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, яким у податковому плануванні виступають альтернативні варіанти оподаткування.

Спеціальні методи податкового планування використовуються на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування (розробки проектів податкового планування).

До них відносять:

- метод заміни відносин;
- метод поділу відносин;
- метод делегування податків підприємству-сателіту;
- метод відстрочки податкового платежу;
- метод офшорну;
- метод пільгового суб'єкта господарювання;
- метод використання облікової політики.

Метод заміни відносин полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування.

Метод поділу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в методі розподілу відносин заміняється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин. Використовується метод розподілу відносин у ситуаціях, коли метод заміни відносин не дає можливості досягти бажаного ефекту оптимізації податкових платежів.

Метод делегування податків структурі-сателіту⁶ полягає в передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство.

⁶ Під *структурою-сателітом* прийнято розуміти спеціально створену структуру, діяльність якої спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Структурою-сателітом, як правило, виступають фізичні або юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, наприклад, юридичні та фізичні особи - платники єдиного податку.

Метод відстрочки податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди. Це єдиний метод податкового планування, в якому загальна сума податкових платежів не змінюється, а їх сплата просто переноситься на майбутні періоди.

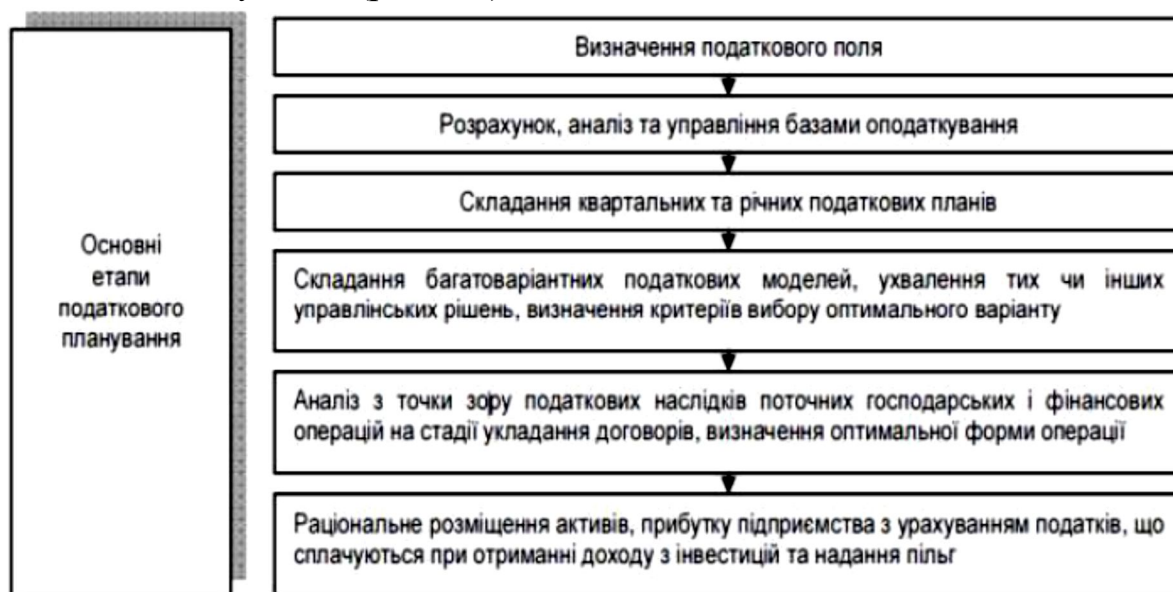
Під *методом використання офшору* розуміють сукупність методів, що використовують у своїй основі перенесення об'єкта оподаткування під юрисдикцію м'якшого режиму оподаткування.

Метод пільгового суб'єкта господарювання полягає у скороченні об'єкта оподаткування підприємства шляхом вибору спеціальної організаційно-правової основи суб'єкта господарювання з пільговим режимом оподаткування. До цього методу відносять вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, що безпосередньо користується пільгами (наприклад, підприємства інвалідів) або має більш низький рівень оподаткування (наприклад, юридичної або фізичної особи, що перебуває на спрощеній системі оподаткування).

Метод використання облікової політики полягає в розробці варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів підприємства. Оскільки зараз облік з податку на прибуток ґрунтується на бухгалтерському обліку, використання цього методу має великі перспективи.

8.3 Організація процесу податкового планування на підприємстві

Розглядаючи податкове планування як певну послідовність дій, спрямованих на оптимізацію податкових потоків, виокремимо етапи податкового планування (рис. 8.2).



Рисинок 8.2 – Основні етапи податкового планування на підприємстві

Податкове планування повинно здійснюватися вже на етапі заснування підприємства з урахуванням особливостей вибраної сфери діяльності бізнесу та майбутньої комерційної діяльності.

Інформаційне забезпечення може бути побудовано по-різному, в залежності від фінансових, технічних та інших запитів і можливостей господарюючого суб'єкта. Тут можливі різні варіанти, наприклад, створення та постійна актуалізація власної інформаційної бази, використання однієї із спеціалізованих баз, поєднання інформаційних можливостей сторонніх організацій та власних джерел і даних

Ключовим елементом інформаційного забезпечення є інформаційна база, яка складається з чотирьох великих комплексів даних, що розрізняються ступенем систематизації:

- 1) дані системи бухгалтерського обліку;
- 2) дані податкового обліку та звітності;
- 3) статистичні дані;
- 4) несистемні дані.

До основних інструментів податкового планування відносять:

- особливості облікової політики підприємства;
- різні податкові режими, які підприємство може застосувати у процесі податкового планування;
- різні пільги, які може застосувати підприємство для конкретних видів діяльності з метою оптимізації оподаткування;
- податкові пільги, які передбачені міжнародним законодавством з метою усунення подвійного оподаткування;
- вибір найкращої форми здійснення і документального оформлення стосунків за договорами з партнерами для раціонального податкового планування;
- створення різноманітних цільових резервів на підприємстві тощо [21].

Відповідно в організаційній структурі підприємства потрібно формувати спеціальні структурні підрозділи податкового планування. До складу цих підрозділів доцільно включати:

- фінансових аналітиків, які розробляють схеми податкового планування і оцінюють їх ефективність;
- бухгалтерів – аналізують можливість відтворення таких схем у фінансовому обліку;
- юристів – готують необхідні документи для оформлення і виконання угод, а також аналізують схеми податкового планування з точки зору їх

правової захищеності з урахуванням норм податкового, фінансового, господарського, цивільного і міжнародного права.

Якщо відділ податкового планування на підприємстві не створюється, то до реалізації окремих аспектів податкового планування доцільно формувати проектну групу, яка складається крім керівника підприємства, юриста, бухгалтера і фахівця з податкового планування.

До форм участі працівників підрозділів у заходах податкового планування рекомендується використовувати комбінований підхід, який поєднує індивідуальну передачу інформації (контакт) і групове обговорення проблеми.

Кожен з учасників групи повинен виконувати чітко визначені функції:

- керівник підприємства приймає рішення про доцільність певної діяльності або схеми, дає юристу і бухгалтеру розпорядження щодо фактичних умов реалізації і очікуваних результатів податкової оптимізації;
- юрист аналізує правові аспекти угоди і її відповідність законодавству, узгоджує особливості реалізації угоди з контрагентами;
- бухгалтер здійснює розрахунки фінансових параметрів, порядок їх відтворення в бухгалтерському обліку і податковій звітності, розрахунок податків, які потрібно сплатити;
- фахівець із податкового планування оцінює всю інформацію, що надійшла від керівника, юриста і бухгалтера, і дає висновок стосовно можливості й доцільності реалізації такої схеми.

За умови взаємодії усіх учасників проектної групи може бути забезпечена висока ефективність податкового планування.

8.4 Оцінка ефективності податкового планування

Розрахунок ефективності організації будь-якої діяльності або процесу взагалі, та організації оперативного податкового планування на промисловому підприємстві зокрема, можна здійснювати різними методами. Найбільш ефективним є за допомогою розрахунку фінансових показників.

Кількісна оцінка ефективності податкової політики, що реалізується підприємством, вимагає наявності системи показників, які б дозволяли оцінювати:

- рівень податкового навантаження на підприємство;
- рівень впливу окремих заходів податкового планування на величину податкових зобов'язань підприємства;

– ефективність податкового планування та податкової політики підприємства загалом.

Система показників оцінки ефективності податкової політики підприємства (рис. 8.3) містить дві групи показників:

- показники для оцінки податкового навантаження;
- показники для оцінки ефективності податкового планування.



Рисунок 8.3 – Система показників для оцінки рівня податкового навантаження на підприємство та ефективності податкового планування

До групи показників, які дозволяють оцінити податкове навантаження на підприємство, належать:

1. Сума податків, зборів та обов'язкових платежів, сплачуваних підприємством:

а) загальна сума податків;

б) суми податків за окремі періоди (місяці, квартали, роки), їх динаміка;

в) суми окремих видів податків;

г) суми податків за складовими ціни реалізації (податки, які відносять на собівартість продукції, податки з прибутку, акцизи);

д) суми податків на окремі види продукції, робіт та послуг;

е) суми податків за окремими видами виробництв;

є) суми податків за окремими структурними підрозділами підприємства.

2. Загальний коефіцієнт оподаткування підприємства ($K_{оз}$):

$$K_{оз} = \Pi_{ч} : \Pi_{пр}, \quad (8.1.)$$

де $\Pi_{ч}$ – чистий прибуток підприємства, отриманий від усіх видів господарської діяльності за певний час, грн.;

$\Pi_{пр}$ – податкові платежі за цей період, грн.

3. Структура (частка) податків та окремих їх видів у доходах, в ціні виробника та в ціні реалізації, а також у собівартості продукції. Ця структура може формуватися як для загального обсягу виробництва чи реалізації, так і для обсягу за окремими видами продукції, робіт та послуг, а також для окремих структурних підрозділів підприємства. Для аналізу такої структури всі податки необхідно згрупувати за джерелами їх сплати. Форма для групування наведена в таблиці 8.3. За результатами групування розраховують частку податків у доходах (γ_D), витратах (γ_B), прибутку (γ_{Π}) та ціні ($\gamma_{Ц}$):

$$\gamma_D = \Pi_D : D \cdot 100; \quad (8.2)$$

$$\gamma_B = \Pi_B : B \cdot 100; \quad (8.3)$$

$$\gamma_{\Pi} = \Pi_{\Pi} : \Pi \cdot 100; \quad (8.4)$$

$$\gamma_{Ц} = (\Pi_D + \Pi_B + \Pi_{\Pi}) : Ц \cdot 100, \quad (8.5)$$

де Π_D , Π_B , Π_{Π} – відповідно, сума податків з доходу, витрат та прибутку, грн;

D , B , Π , $Ц$ – відповідно, сума доходу, витрат, прибутку та ціна, грн.

4. *Коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції* (K_{Π}). Цей показник характеризує загальну суму податкових платежів, яка припадає на одиницю реалізованої продукції. Його обчислюють за формулою:

$$K_{\Pi} = \Pi : O_p, \quad (8.6)$$

де Π – сума податкових платежів підприємства за певний період, грн;

O_p – обсяг реалізації продукції за цей період, грн.

5. *Коефіцієнт оподаткування доходів* ($K_{од}$). Він дає змогу оцінити рівень обкладання доходів підприємства тими податками, зборами та обов'язковими платежами податкового характеру, які включають до ціни продукції:

$$K_{од} = \Pi_{ц} : D_v = (\Pi_d + \Pi_b + \Pi_{\Pi}) : D_v, \quad (8.7)$$

де $\Pi_{ц}$ – сума податків, що їх включають до ціни продукції за певний період, грн;

D_v – сума валового доходу підприємства за цей період, грн.

6. *Коефіцієнт оподаткування витрат* ($K_{ов}$). Він характеризує частку податків, що їх відносять на витрати виробництва (собівартість), у величині собівартості продукції, робіт та послуг:

$$K_{ов} = \Pi_v : V, \quad (8.8)$$

де V – сума витрат виробництва чи обігу підприємства за цей період, грн.

7. *Коефіцієнт оподаткування прибутку* ($K_{оп}$). Цей показник характеризує частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку:

$$K_{оп} = \Pi_{\Pi} - \Pi P_6, \quad (8.9)$$

де Π_{Π} – податки, що їх сплачують з прибутку за певний період, грн;

ΠP_6 – балансовий прибуток підприємства за цей період, грн.

Таблиця 8.3 – Групування податкових платежів за джерелами їх сплати

Назва податків, зборів та податкових платежів	Джерела сплати податків					
	Дохід		Витрати		Прибуток	
	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %
1 ПДВ	х	х	—	—	—	—
2 Акцизний податок	х	х				
3 Податок на прибуток підприємств	—	—	—	—	х	х
4 Плата за землю	—	—	х	х	—	—
5 Рентна плата	—	—	х	х	—	—
6 ЕСВ	—	—	х	х	—	—
...						
Разом	х	100	х	100	х	100

8. Коефіцієнт оподаткування операційної діяльності – основної діяльності підприємства, пов'язаної з виробництвом та реалізацією товарів, робіт і послуг, що є головною метою створення підприємства і забезпечує переважну частку його доходу, а також інших видів діяльності, котрі не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (K_{ood}):

$$K_{ood} = P_{од} : D_{од}, \quad (8.10)$$

де $P_{од}$ – податки, сплачені підприємством в процесі операційної діяльності, грн;
 $D_{од}$ – доходи від операційної діяльності підприємства, грн.

9. Коефіцієнт оподаткування інвестиційної діяльності – діяльності щодо придбання та реалізації підприємством тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів, – короткотермінових високоліквідних фінансових інвестицій, що вільно конвертуються в певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості (K_{oid}):

$$K_{oid} = P_{id} : D_{id}, \quad (8.11)$$

де P_{id} – податки, сплачені підприємством в процесі інвестиційної діяльності, грн;

D_{id} – доходи від інвестиційної діяльності підприємства, грн.

10. *Коефіцієнт оподаткування фінансової діяльності* – діяльності, яка забезпечує зміни величини і складу власного та позикового капіталів підприємства ($K_{\text{офд}}$):

$$K_{\text{офд}} = P_{\text{фд}} : D_{\text{фд}}, \quad (8.12)$$

де $P_{\text{фд}}$ – податки, сплачені підприємством у процесі фінансової діяльності, грн;
 $D_{\text{фд}}$ – доходи від фінансової діяльності підприємства, грн.

Групу показників оцінки ефективності податкового планування, яке реалізується на підприємстві з метою зменшення податкового навантаження, становлять такі показники:

1. *Абсолютне зменшення податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний час, місяць, квартал, рік* (ΔP_a):

$$\Delta P_a = P_1 - P_0, \quad (8.13)$$

де P_0 , P_1 – загальна сума податків, що їх сплачує підприємство, відповідно, в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.

2. *Відносне зменшення податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний час* (ΔP_b):

$$\Delta P_b = (P_0 : P_1) \cdot 100, \quad (8.14)$$

На відміну від абсолютного зменшення податкових платежів, відносне їх зменшення дозволяє врахувати вплив на зміну податкових платежів підприємства зміни обсягів реалізації продукції, адже більшість податків змінюється пропорційно до обсягу реалізації чи інших показників, пов'язаних з ним. Ці два показники, що використовуються як під час аналізу, так і при плануванні, можуть диференціюватися за видами податків, видами продукції, виробництв чи за окремими структурними підрозділами.

3. *Коефіцієнт використання податкових пільг* ($K_{\text{пп}}$):

$$K_{\text{пп}} = 3 : P, \quad (8.15)$$

де 3 – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн;

P – загальна сума податкових платежів підприємства за цей час, грн.

4. *Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства* ($K_{\text{епп}}$):

$$K_{\text{епп}} = E_{\text{п1}} : P_0, \quad (8.16)$$

де $E_{\text{п1}}$ – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню в певному періоді, грн;

P_0 – сума податкових платежів у базовому періоді, грн.

Реалізація податкової політики на підприємстві, зокрема, через податкове планування, здебільшого не вимагає додаткових витрат, оскільки здійснюється працівниками діючих структурних підрозділів (планово-фінансового відділу, бухгалтерії тощо). У разі коли для вирішення цих завдань на підприємстві створюється спеціальна служба (наприклад, відділ податкового планування), ефективність її діяльності можна обчислити за формулою:

$$E_{\phi} = E_{\pi} : V_{\phi}, \quad (8.17)$$

де E_{ϕ} – ефективність діяльності служби реалізації податкової політики підприємства;

E_{π} – економія податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих службою за певний період, грн;

V_{ϕ} – витрати на утримання служби за цей період, грн.

Узагальнення всіх наведених показників надає змогу констатувати ефективність проведеного податкового планування на підприємстві.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення податкового планування на мікрорівні.
2. Перерахуйте завдання, які стоять перед податковим плануванням.
3. Охарактеризуйте види податкового планування та їх особливості.
4. Охарактеризуйте етапи податкового планування на підприємстві.
5. Які функції виконують фахівці з податкового планування?
6. Дайте характеристику стратегічного і поточного податкового планування.
7. Розкрийте сутність методів податкового планування.
8. Які існують ризики при реалізації заходів податкового планування?
9. Запропонуйте заходи зі зниження ризиків податкового планування на підприємстві.
10. Які показники розраховує суб'єкт господарювання при плануванні сум податкових платежів?
11. Які показники використовують для оцінювання ефективності заходів з податкового планування?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алексеєнко Л. М. Економічний тлумачний словник : власність, приватизація, ринок цінних паперів [українсько-англійсько-російський] / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль : Астон, 2003 р. – 672 с.
2. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : [навч. посібник] / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – Київ : Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
3. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с. – ISBN 978-966-364-828-6.
4. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях : навч. посібник / О. Ю. Дубовик. – Харків : ПромАрт, 2018. – 248 с.
5. Звіт фіскальної служби України за 2018 р. / Електронний ресурс : Режим доступу : sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf.
6. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Харків : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 436 с.
7. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – № 10 – С. 17 – 19.
8. Міжнародне оподаткування : [навч. посібник] / за ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа. – Київ : Центр навчальної літератури, 2003. – 550 с.
9. Найденко О. Є. Податковий контроль : навч. посібник / О. Є. Найденко – Харків : Вид. ХНЕУ, 2012. – 224 с.
10. Положення про Державну податкову службу України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/pologennya/.
11. Пелех С., Демків Т. Горизонтальний моніторинг – новий сервіс для сумлінних платників податків / С. Пелех, Т. Демків. // Вісник офіційно про податки [Електронний ресурс] : Режим доступу: www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/623.
12. Порядок обліку платників податків і зборів затверджено Наказом Міністерства фінансів України 09.12.2011. № 1588 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 22.04.2014 № 462) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1562-11.
13. Порядок проведення контролюючими органами зустрічних звірок, затвердженого постановою КМУ від 27.12.2010. № 1232.
14. Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття

рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки, затверджено наказом Міністерства фінансів України 20.11.2015. № 1040.

15. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України 07.04.2016. № 422 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16.

16. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1177) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#n11.

17. Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджений наказом Міністерства фінансів України 28.12.2015 № 1204.

18. Порядок застосування податкової застави контролюючими органами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 586.

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/nk/>.

20. Карпова В. Оптимизация налоговых платежей. – Харьков : Фактор, 2012. – 203 с. – На рус. яз.

21. Вилкова Е. Налоговое планирование / Е. Вилкова, М. Романовский. – СПб: Питер. 2004 .С – 93.

22. Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства : теоретичний та методичний аспекти / Т. М. Орищин, // Економіка та держава № 4, 2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.economy.in.ua/pdf/4_2019/12.pdf.

23. Стюбен Н. Податкова система Сполучених Штатів Америки [Текст] / Н. Стюбен // Вісник податкової служби України. – 2000. – С. 42–54.

24. Хотинская Г. И. Налоговый менеджмент и его эффективность // Финансовый менеджмент. – 2002. – № 2. – С. 35–50.

25. The Agency, its Mission and Statutory Authority [Electronic Resource] Internal Revenue Service. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.irs.gov/uac/The-Agency,-its-Mission-and-Statutory-Authority.

26. Novikov M. A. (2011). Comparative analysis of methods for determining the tax burden and ways to improve them. *Stalyj rozvytok ekonomiky*, 2, 284–288.

27. Ljehostajeva O. O., Lysjonkova N. M. (2016). Tax analysis as part of an enterprise tax policy optimization. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, 55,

50–58. Retrieved from [Електронний ресурс]. – Режим доступу: nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2016_55_9.

28. <http://www.buhuslugi.com.ua/ua/informatsiya/informatsiya-dlya-yuridichnikh-osib/optimizatsijni-skhem-ta-jikh-riziki.html#q4>

Навчальне видання

ВЛАСОВА Олена Євгенівна

ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти
за спеціальностями 071 – Облік і оподаткування, 073 – Менеджмент,
спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою»)*

Відповідальний за випуск: *С. С. Родченко*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *О. Г. Ткаченко*

План 2019, поз. 118 Л

Підп. до друку 10.03.2020. Формат 60 x 84/16.

Друк на ризографі. Ум. друк арк. 8,1.

Тираж 50 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: rektorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.