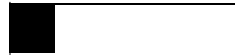


Сергій Сегеда
Олександр Татарецький

ЯК ВИКОНАТИ
ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

ЮРИДИЧНА АБЕТКА ПІДПРИЄМЦЯ



Київ-2003

ЗМІСТ

Від упорядників.....	4
РОЗДІЛ I. Узгодження податкового зобов'язання, суму якого обчислив підприємець.....	6
1.1. Чому потрібно узгодити суму податкового зобов'язання	6
1.2. З якими органами належить узгодити суму податкового зобов'язання.....	8
1.3. Податкові декларації як інструмент узгодження податкового зобов'язання	9
1.4. Випадки, в яких не потрібно подавати податкові декларації.....	13
1.5. Терміни подання податкових декларацій.....	14
1.6. Порядок подання податкових декларацій	24
1.7. Що робити в тих випадках, коли здана декларація містить помилку	29
РОЗДІЛ II. Порядок узгодження суми податкового зобов'язання, яку визначив контрольний орган	32
2.1. У яких випадках суму податкового зобов'язання визначає контрольний орган.....	32
2.2. Терміни давності	36
2.3. Непрямі методи	38
2.4. Узгодження суми податкового зобов'язання	39
2.5. Оскарження суми податкового зобов'язання.....	42
РОЗДІЛ III. Порядок виконання узгодженого податкового зобов'язання	49
3.1. Термін погашення суми податкового зобов'язання.....	49
3.2. Джерела та порядок погашення суми податкового зобов'язання	52
3.3. Що робити з надмірно сплаченими сумами податкових зобов'язань	53
3.4. Що робити, якщо не вистачає коштів на погашення суми податкового зобов'язання	55

РОЗДІЛ IV. Як держава стягує податкові борги	60
4.1. Поняття податкового боргу.....	60
4.2. Джерела погашення податкового боргу	64
4.3. Податкова застава як інструмент примусового погашення податкового боргу.....	65
4.4. Адміністративний арешт активів	71
4.5. Примусове стягнення боргу	75
РОЗДІЛ V. Фінансова відповідальність за порушення порядку виконання податкових зобов'язань.....	79
5.1. Пеня як вид фінансової відповідальності.....	79
5.2. Штрафи за правопорушення, пов'язані з податковим адмініструванням	82
ДОДАТКИ.	
Довідник платежів, щодо яких застосовують (або не застосовують) штрафні санкції за невчасне погашення суми податкового зобов'язання	88
Зразок заяви щодо продовження граничного терміну подання податкової звітності.....	96
Шаблон скарги про перегляд рішення податкового органу під час адміністративного оскарження	97
Зразок заяви щодо повернення коштів з бюджету	98

ВІД УПОРЯДНИКІВ

Під час провадження господарської діяльності в кожного підприємця виникає чимало різних зобов'язань перед іншими суб'єктами правовідносин. Свої зобов'язання потрібно виконувати належним способом і протягом встановленого терміну. Надто важливо не порушувати таких умов тоді, коли одним із суб'єктів правовідносин виступає держава, насамперед з огляду на те, що держава має у своєму арсеналі багато “репресивних” інструментів, які вона може застосувати в разі невчасного виконання зобов'язань підприємця. А такі заходи можуть для підприємця обернутися чималими збитками та неприємностями.

У цьому посібнику ми спробуємо пояснити Вам, як правильно та вчасно виконувати свої зобов'язання перед державою. Зрозуміло, що на сторінках цієї книжки немає змоги розповісти про всі зобов'язання. Тому ми опишемо порядок виконання одного з головних обов'язків і громадян, і підприємців — обов'язку сплачувати податки та збори.

Оскільки посібник, який Ви тримаєте в руках, виходить у серії “Юридична абетка підприємця”, акцент тут буде зроблено на “юридичних” питаннях, точніше — на питаннях “процесуальних”. Під процесуальними ми розуміємо питання, що виникають у процесі сплати податків і зборів. Тож розповідатимемо не про те, які податки чи збори треба сплачувати, як обчислювати суму податку чи збору тощо, а про порядок їх сплати.

Конституція України визначає, що податки та збори належить сплачувати за тим порядком, який встановлено в законі. Йдеться про “процесуальні” відносини між органами, що контролюють сплату податків та зборів, і підприємцями, наприклад: подання декларацій, врегулювання суперечок, порядок та терміни погашення сум податкових зобов'язань, повернення податкових боргів, застосування штрафних санкцій тощо. Такі відносини є загальними, тобто майже не залежать від виду податку чи збору, що його Ви сплачуєте. В цьому сенсі порядок виконання податкових зобов'язань схожий, скажімо, на порядок ліцензування, за яким підприємець майже завжди може одержати будь-яку ліцензію. Тож наведеною тут інформацією Ви зможете скористатися, виконуючи свої зобов'язання не тільки перед державним чи місцевим бюджетом, а й перед Пенсійним фондом та іншими “соціальними” фондами.

Порядок сплати податків та зборів в Україні запроваджено порівняно недавно, тому з ним ознайомилися ще не всі підприємці. Як і будь-який інший порядок, встановлений у сфері підприємництва (наприклад, щодо патентування, захисту своїх прав у господарському суді тощо), порядок ви-

конання податкових зобов'язань має свої “підводні камені”. Тож, розповідаючи про порядок сплати податків і зборів, ми будемо акцентувати Вашу увагу саме на цих, на перший погляд, невидимих перешкодах. Водночас ми спробуємо пояснити, як саме законодавчі норми та неузгодженість між ними можуть “зіграти” на Вашу користь або проти Вас.

Матеріал цього посібника ми скомпонували так, щоб крок за кроком провести Вас “заплутаними коридорами” податкового адміністрування. Сподіваємося, Ви віднайдете тут багато корисної для себе інформації, яка допоможе Вам у Вашій повсякденній діяльності.

Бажаємо успіхів!

РОЗДІЛ 1



УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, СУМУ ЯКОГО ОБЧИСЛИВ ПІДПРИЄМЕЦЬ

В законодавстві України податкове зобов'язання визначено як зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів (державного чи місцевого) або державних цільових фондів відповідну суму коштів за тим порядком і протягом того терміну, які встановлено у відповідних законах України. Спершу підприємець мусить обчислити суму податків та зборів, що їх він має сплатити. Загальновідомо, що це завдання не належить до легких, оскільки податкове законодавство України не вирізняється прозорістю, зрозумілістю та стабільністю. Втім, припустимо, з цим завданням Ви впоралися. Що далі?

Далі починається процес виконання податкових зобов'язань. Спочатку Ви маєте **узгодити суму свого податкового зобов'язання** як це робити, ми пояснимо в цьому розділі посібника. Перед тим як розглядати це питання, внесемо одне уточнення. В тексті Ви часто зустрічатимете термін “платник податків”. Цей термін охоплює юридичних та фізичних осіб, на яких, згідно із законом, покладено обов'язок сплачувати податки, збори, пеню та штрафи.

1.1. Чому потрібно узгодити суму податкового зобов'язання

Термін “узгодження податкового зобов'язання” увійшов у життя підприємців та контрольних органів не так давно. У законодавстві України ніде чітко не визначено змісту цього поняття.

На нашу думку, узгодження податкового зобов'язання можна охарактеризувати як процес, коли представник контрольного органу й платник по-

датків зводять до одного знаменника свої думки з приводу того, скільки коштів такий платник податків має сплатити державі. Важливість цього процесу важко переоцінити. Податкове законодавство України не можна назвати простим та зрозумілим. Тому думка підприємця з приводу того, скільки він “винен” державі, та думка представників контрольного органу з цього питання часто не збігаються. Раніше в таких випадках підприємець мусив виконувати своє податкове зобов'язання незалежно від того, узгодив він свою позицію з контрольним органом чи ні. За несплату податківці застосовували різного роду санкції. Тож перед бізнесменами часто стояла дилема:

- або сплатити суму податку, яку визначили працівники контрольного органу, і витратити зайві кошти (оскільки суми, обчислені в кабінетах державних установ, зазвичай перевищують ті суми, що їх визначили самі підприємці);
- або сплатити ту суму податку, котру бізнесмен обчислив сам, і в такий спосіб поставити себе під реальну загрозу застосування фінансових санкцій.

Надання допомоги підприємцеві в розв'язанні цієї проблеми і є одним з головних завдань процедури узгодження податкових зобов'язань. Від моменту запровадження цієї процедури бізнесмен не мусить ламати голову над питанням “платити чи не платити”. Тепер сплаті підлягає тільки узгоджена сума податкового зобов'язання, тобто така сума, з якою погодився і підприємець, і контрольний орган. Тому податковий борг може у Вас виникнути тільки в тому разі, якщо Ви не сплатили узгодженої суми податкового зобов'язання. Тоді до Вас можуть застосувати відповідні санкції і вжити заходів, спрямованих на погашення податкового боргу.

Звісно, такий стан речей не означає, що підприємці можуть уникати виконання своїх зобов'язань перед державою, всіляко відтягуючи процес узгодження суми податків та зборів. Щодо цієї процедури для бізнесменів визначено жорсткі рамки та часові обмеження, про які йтиметься в наступних розділах. Крім того, якщо Ви будете ухилятися від узгодження своїх зобов'язань, контрольний орган може застосувати до Вас чимало засобів впливу — від штрафних санкцій до визначення суми податків та зборів непрямыми методами. Тому Ви маєте бути зацікавлені в тому, щоб докласти максимальних зусиль і таки вчасно узгодити з контрольним органом величину податків та зборів, які Ви мусите сплатити до бюджетів чи державних цільових фондів.

Як це зробити, ми пояснимо в наступних розділах цього посібника.

Джерело юридичної інформації Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

1.2. З якими органами належить узгодити суму податкового зобов'язання

Податкові зобов'язання, як і будь-які інші, потрібно виконувати вчасно й повністю. Від того, наскільки платники податків дотримують цих вимог, великою мірою залежить фінансове здоров'я держави. Тому держава пильно стежить за тим, чи вчасно та повністю її громадяни нараховують податки та збори й погашають суму податкових зобов'язань та податкових боргів. Такий нагляд від імені держави здійснюють відповідні контрольні органи. Саме з цими установами й потрібно узгоджувати ту суму податкових зобов'язань, яку Ви обчислили самі.

До контрольних органів належать такі:

- митні органи;
- органи Пенсійного фонду України;
- органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України;
- органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;
- органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- податкові органи.

Пам'ятайте, що цей перелік є вичерпним. Інші державні органи не мають права проводити перевірки (зокрема, за запитами правоохоронних органів) щодо вчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів.

Безумовно, для кожного контрольного органу визначено свою сферу компетенції, свій перелік податків і зборів, за сплатою яких належить наглядати. Далі наводимо таблицю, в якій узагальнено інформацію про повноваження таких органів щодо контролю за сплатою тих чи тих податків і зборів.

Контрольні органи	Податки та збори, за сплатою яких наглядають ці органи
митні органи	акцизний збір та податок на додану вартість (також у тих випадках, коли обов'язок щодо їх стягнення або контролю законодавство покладає на податкові органи), ввізне й вивізне мито, інші податки

	та збори (обов'язкові платежі), що їх, відповідно до законодавства, держава стягує в разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України
органи Пенсійного фонду України	збір на обов'язкове державне пенсійне страхування
органи Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань
органи Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття
органи Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності
податкові органи	інші податки та збори, що їх держава стягує до бюджетів та державних цільових фондів

Свої податкові зобов'язання Ви не в кожному разі мусите узгоджувати з усіма наведеними контрольними органами. Цю процедуру належить відбутися лише щодо тих податків і зборів, платниками яких Ви є. Скажімо, якщо Ви не сплачуєте ввізного мита, то немає потреби звертатися до митних органів для узгодження суми податку цього виду.

Джерела юридичної інформації статті 1, 2 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

1.3. Податкові декларації як інструмент узгодження податкового зобов'язання

Здебільшого платник податків обчислює суму податкового зобов'язання з того чи того податку або збору самостійно. Для того щоб сповістити конт-

рольний орган про визначену суму, підприємець мусить заповнити податкову декларацію (розрахунок). Подаючи цей документ до контрольного органу, бізнесмен у такий спосіб стверджує: “Я обчислив суму податку (або збору), яку я маю сплатити державі, і вважаю, що вона становить стільки й стільки”. Контрольний орган приймає від підприємця декларацію, відтак зазначену тут суму податкового зобов’язання **вважають узгодженою**

Такий порядок має назву **самостійне узгодження податкового зобов’язання**. Бо суму, яку потрібно сплатити державі, підприємець визначає без участі контрольного органу. Так само самостійно бізнесмен заповнює і подає податкову декларацію. Контрольний орган у цьому процесі відіграє пасивну роль: тут лише приймають інформацію, яка надходить від підприємця.

Оскільки величину своїх зобов’язань перед державою бізнесмен узгоджує саме за допомогою податкової декларації, цей документ у системі податкового адміністрування розцінюють як **інструмент узгодження податкових зобов’язань**. З огляду на таку важливу роль податкових декларацій ознаяомимо Вас із деякими тонкощами оформлення та подання цих документів.

З власного досвіду чи з досвіду Ваших колег Ви, мабуть, уже знаєте, що до контрольних органів потрібно подавати чимало різноманітних форм обов’язкової звітності щодо податків та зборів. Проте не кожну з-поміж цих форм можна вважати податковою декларацією чи розрахунком.

Ознаки податкової декларації:

- цей документ платник податків подає до контрольного органу;
- терміни подання декларації визначає законодавство;
- на підставі цього документу нараховують і (або) сплачують податок чи збір;
- форму декларації встановлює центральний (керівний) орган контрольного органу за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, що відповідає за втілення податкової політики.

Якщо звіт, який Ви подаєте до державного органу, не відповідає всім наведеним ознакам, то його не можна вважати податковою декларацією.

Можливо, у Вас виникло питання, чому потрібно розрізняти податкові декларації (розрахунки) та інші форми звітності. Пояснимо доцільність такого підходу.

На нашу думку, поділ на податкові й “неподаткові” декларації є дуже важливим, насамперед для суб’єктів підприємницької діяльності.

Ми вже зазначали, що своє податкове зобов’язання бізнесмен узгоджує через подання податкової декларації. Якщо ж Ви приносите чи надсилаєте до контрольного органу документ, який не відповідає ознакам податкових декларацій, то зазначену в цьому документі суму податку чи збору **не будуть вважати узгодженим податковим зобов’язанням** за таких обставин у разі невчасної сплати цієї су-

ми (якщо, звісно, Ви не узгодили її в інший спосіб) податковий борг у Вас не виникне. (Забігаючи наперед, зазначимо, що податковий борг виникає лише тоді, коли підприємець вчасно не сплачує **узгодженої** суми податкового зобов’язання). Крім того, якщо Ви не узгодили свого податкового зобов’язання, то Вам не нарахують пені й на Вас не накладуть штрафних санкцій у разі невчасного погашення суми такого податкового зобов’язання.

Від “статусу” тої звітності, яку Ви подаєте до контрольного органу, залежать також повноваження контрольного органу самостійно визначати суму податкового зобов’язання. Річ у тому, що контрольний орган має право самостійно обчислювати суму податкового зобов’язання в разі виникнення однієї з чотирьох обставин. Три з-поміж таких підстав “прив’язані” до податкової декларації (детальніше див. розділ 2.1). Наприклад, за законодавством, податковий орган мусить самостійно визначити суму Вашого податкового зобов’язання в тому разі, якщо Ви не подали **податкової декларації** протягом встановленого терміну. Натомість таке порушення вимоги щодо подання тих форм звітності, котрі не мають ознак податкової декларації (наприклад, довідок про суми виплачених доходів і стягнених з них податків фізичних осіб), не надає податковому органу права самостійно обчислювати суму Вашого податкового зобов’язання. Тож якщо Ви зможете довести представникам контрольного органу, що форма звітності, яку Ви подали із запізненням (або не подали її взагалі), не є податковою декларацією, то Вам не доведеться сплачувати штраф, передбачений за неподання податкових декларацій. Крім того, неподання “звичайного” звіту, на відміну від неподання податкової декларації, не призводить до такого негативного наслідку, як податкова застава.

Тому варто навчитися розрізняти податкові й “неподаткові” декларації. Щоб допомогти Вам засвоїти цю “науку”, розглянемо ознаки податкової декларації (розрахунку) детальніше.

Контрольні органи, до яких належить подавати податкові декларації, ми вже перелічили в розділі 1.2. Терміни подання цих документів вказано в розділі 1.5. Тому тут зосередимо увагу на третій ознаці податкової декларації. Нагадаємо, що звіт вважатимуть податковою декларацією в тому разі, якщо на його підставі Ви нараховуєте й (або) сплачуєте суму податкового зобов’язання.

Припустимо, у звітній формі Ви вказуєте низку показників, що відображають наслідки Вашої фінансово-господарської діяльності. Відтак, відштовхуючись від цих показників, Ви визначаєте суму податку чи збору за наведеним алгоритмом. За таких обставин можна стверджувати, що Ваш звіт є податковою декларацією.

На момент підготовки цього посібника до друку в Україні налічували небагато форм звітності, з огляду на які належить обчислювати суму податкового зобов’язання. Найбільше поширеними документами такого роду є декларація з податку на прибуток та декларація з податку на додану вартість.

Звіти, на підставі яких потрібно сплачувати податки чи збори, належать до іншої категорії податкових декларацій. В таких документах Ви лише зазначаєте суму податкового зобов'язання, не показуючи, як Ви цю суму обчислили. Якщо Ви маєте сплатити податок чи збір саме **після декларування** (а не раніше), то такий звіт можна вважати податковою декларацією.

Узагальнюючи, запропонуємо просте правило, яке допоможе Вам визначити, котрі саме декларації (розрахунки) треба розцінювати як “неподаткові”.

Декларація (розрахунок) не є податковою, якщо вона має такі дві ознаки:

- Ви відображаєте в цьому документі лише результат розрахунку, не вказуючи відомостей, на підставі, яких Ви одержали такий результат;
- суму податкового зобов'язання Ви погасили ще перед тим, як задекларували її у звіті.

Тепер повернімося до розмови про податкову декларацію. Цей документ вирізняється також тим, що його форму має встановити центральний (керівний) орган контрольного органу, **узгодивши** її з комітетом Верховної Ради України, який відповідає за втілення податкової політики. Відразу зазначимо, що таку вимогу на момент підготовки цього посібника до друку вже було сформульовано в законодавстві, але чинності їй ще не було надано. Законної сили ця норма набере щойно 1 січня 2004 року, якщо в законах з питань оподаткування не буде визначено іншого терміну. Тож надалі радимо Вам звертати увагу на ті нормативно-правові акти, котрі затверджуватимуть форми податкової звітності. Якщо в цих документах не буде зазначено, що форму звітності погоджено з відповідним комітетом Верховної Ради України, то звіт можна сміливо зараховувати до “неподаткових” декларацій.

Щодо форм податкової звітності подамо ще одну заувагу. В деяких випадках Ви можете заповнити податкову декларацію (розрахунок) іншої форми, відмінної від встановленої в законодавстві. Таке право Ви матимете в тому разі, якщо вважатимете, що заповнюючи затверджену форму податкової звітності, Ви збільшите або зменшите свої податкові зобов'язання всупереч нормам закону з певного податку чи збору. Подаючи звіт іншої форми, належить пояснити мотиви такого вибору.

Радимо Вам дуже обережно користатися з цієї можливості. В чинному порядку подання податкових декларацій не визначено можливих дій у тому разі, якщо контрольний орган не визнає Ваших мотивів обґрунтованими достатньою мірою. Найімовірніше, за таких обставин контрольний орган вважатиме податкову декларацію не поданою, а така обставина обернеться для Вас негативними наслідками.

Джерело юридичної інформації: стаття 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

1.4. Випадки, в яких не потрібно подавати податкові декларації

В Україні запроваджено близько 40 різних державних та місцевих податків і зборів. Якби підприємець мусив подавати таку кількість податкових декларацій, то він би просто “потонув” у морі звітності. На щастя, кількість податкових декларацій, які потрібно подавати, є набагато меншою.

По-перше, бізнесмен подає податкові декларації тільки з тих податків і зборів, які він мусить сплачувати. Наприклад, якщо Ви не маєте статусу платника податку на додану вартість, то Вам не доведеться здавати до податкового органу декларацію з цього податку.

По-друге, низку податків і зборів можна сплачувати, **не подаючи податкових декларацій**. Пояснимо, чому. Ми вже зазначали, що головне призначення податкової декларації — надання контрольному органу інформації про суму податкового зобов'язання, яку мусить сплатити підприємець. Проте в деяких випадках контрольний орган і без декларації “знає” суму, яку Ви маєте переказати до бюджету чи державного цільового фонду. Наприклад, Ви купуєте торговельний патент. У заявці щодо придбання цього дозвоільного документу Ви вказуєте, який саме патент Вам потрібен, де Ви будете провадити діяльність і протягом якого терміну, що саме підлягає патентуванню і т. ін. На підставі такого роду відомостей, власне, й визначають величину плати за торговельний патент. Отже, податковому органу буде відомо, скільки Ви мусите сплатити до бюджету, ще перед тим, як він видасть Вам торговельний патент. У такому разі декларацію здавати не потрібно, оскільки вона ніяк не допоможе в здійсненні контролю за вчасністю та правильністю нарахування і сплати суми податкових зобов'язань. Те саме стосується, скажімо, до державного мита. Підприємець сплачує загальнодержавний податок цього виду перед початком або в момент вчинення певної дії, за яку стягують державне мито (йдеться про подання позовної заяви до господарського суду, засвідчення договору в державного нотаріуса тощо).

Далі наводимо перелік деяких податків і зборів, які можна сплачувати, не подаючи податкової декларації.

Податки та збори, які можна сплачувати, не подаючи податкової декларації (розрахунку):

- прибутковий податок, що його стягують за основним місцем роботи;
- фіксований податок на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності;
- єдиний податок на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності;

- податок з громадян — власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- мито;
- державне мито;
- податок на промисел;
- плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності;
- єдиний збір, що його стягують у пунктах перетину державного митного кордону;
- збір за паркування автотранспорту;
- ринковий збір.

В цьому списку опинився й прибутковий податок з доходів громадян, який стягують за основним місцем роботи. Щодо цього податку належить подавати до податкового органу окремий звіт (йдеться про Довідку про суми виплачених доходів і стягнених з них податків фізичних осіб — форми № 8-ДР). Проте цього звіту формально не вважають податковою декларацією, оскільки він не має ознак, які ми описали в розділі 1.3.

Джерела юридичної інформації: статті 1, 4 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

1.5. Терміни подання податкових декларацій

Ви вже маєте уявлення про те, щодо котрих податків і зборів Вам доведеться подавати до контрольних органів податкові декларації (розрахунки). Тож тепер розглянемо питання про те, які терміни відведено на такі дії.

Термін подання податкової декларації з певного податку чи збору встановлюють з огляду на **базовий податковий період** встановлений для цього податку чи збору. За законодавством, **базовий податковий період** — це перший податковий період звітного року, визначений у відповідному законі з питань оподаткування.

Загалом можуть бути три базові податкові періоди:

- календарний місяць;
- календарний квартал (або календарне півріччя);
- календарний рік.

У Вас, мабуть, виникло запитання, що таке “перший податковий період”. Річ у тому, що для деяких податків відповідні закони передбачають декілька податкових періодів. Наприклад, для податку на прибуток встановлено такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік. Для того щоб не виникало непорозумінь у процесі визначення базового податкового періоду, таким періодом вважають перший податковий період зві-

тного року (тобто той період, який настає першим). У нашому прикладі першим податковим періодом є квартал.

Для деяких податків та зборів податкового періоду в законах не визначено. В такому разі базовим податковим періодом вважають **календарний місяць**. Винятки становлять ті випадки, коли закон не передбачає подання декларації.

Незважаючи на те, що вміщене в законодавстві визначення видається доволі простим і зрозумілим, з’ясувати, який саме податковий період встановлено для певного податку чи збору, не завжди легко. Труднощі виникають через недосконалість чинного законодавства України. Йдеться насамперед про ті випадки, коли порядок стягнення податку чи збору визначає не закон, а інший нормативно-правовий акт.

Для прикладу розглянемо єдиний податок. Вам напевне відомо, що цей податок впроваджено не після ухвалення закону, а після появи Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” (№ 727/98 від 3 липня 1998 р.). Указ — це не закон. Однак податковий період, як вже було наголошено, має визначати саме закон. Ось і виходить, що податкового періоду для єдиного податку формально не встановлено. В такому разі можливі два варіанти відповіді на питання:

1) вважати базовим податковим періодом той період, який визначено у відповідному нормативно-правовому акті (у нашому прикладі податковим періодом визначено квартал);

2) оскільки податкового періоду не встановлено у відповідному законі щодо певного податку чи збору, за базовий податковий період взяти календарний місяць.

Ми можемо навести аргументи на користь обох варіантів. Котрий з них обрати? Ваше рішення має залежати від усталеної практики та від позиції контрольного органу. Для єдиного податку за базовий податковий період податкові органи визнали календарний квартал. Проте кожного дня ситуація може змінитися.

Тепер повернімося до термінів подання податкових декларацій. Ми вже зазначали, що час подання податкових декларацій безпосередньо залежить від базового податкового періоду, встановленого для певного податку чи збору (див. таблицю).

Терміни подання податкових декларацій

Базовий податковий період	Термін подання декларації
календарний місяць (зокрема й у разі сплати авансових внесків щомісяця)	20 календарних днів, наступних після останнього календарного дня звітного (податкового) місяця

календарний квартал або календарне півріччя (в тому й у разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків)	40 календарних днів після останнього календарного дня звітного (податкового) кварталу (півріччя)
календарний рік (крім тих випадків, коли потрібно подавати декларації про доходи фізичних осіб)	60 календарних днів після останнього календарного дня звітного (податкового) року
календарний рік (для платників податку на доходи фізичних осіб — прибуткового податку з громадян, які подають декларації про доходи фізичних осіб)	до 1 квітня того року, що настає за звітним

Як бачите, термінів подання податкових декларацій не “прив’язано” до якогось конкретного числа (нагадаємо, що раніше чимало розрахунків потрібно було подавати до 15 числа місяця, що настає за звітним). Тому граничні терміни в різні періоди можуть бути різними. Наприклад, за квартально-го базового податкового періоду декларацію за перший квартал належить подати не пізніше ніж 10 травня (протягом 40 календарних днів після 31 березня), а декларацію за другий квартал — не пізніше ніж 9 серпня. Тому радимо дуже уважно визначати граничний термін для кожного окремого випадку.

Всі платники податків дуже позитивно відреагували на уніфікацію термінів подання податкової звітності. Втім, певні проблеми в цій сфері існують і далі. Так, у законодавстві досить чітко визначено терміни подання звітності. Тож суперечки на цю тему між підприємцями й контрольними органами не мали б виникати. Однак такі непорозуміння трапляються. І Вам варто бути готовим до аналогічних ситуацій, щоб не втрапити в халепу.

Суперечки виникли не через неточне встановлення термінів подання податкових декларацій, а через невдале визначення самого поняття “податкова декларація (розрахунок)”. Нагадаємо, що податкова декларація (розрахунок) — це документ, що його платник податків подає до контрольного органу *протягом терміну, встановленого в законодавстві* що його вважають за підставу для нарахування та (або) сплати податку чи збору. Частина формулювання, виділена курсивом, стала “каменем спотикання” між тими, хто платить податки, і тими, хто наглядає за їх сплатою. В контрольних органах вважають (і цілком справедливо), що до сфери “законодавство” входить не лише Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, де встановлено терміни подання податкових декларацій. З огляду на цей факт можна стверджувати, що термін подання податкових декларацій можуть встановлювати й інші нормативно-правові акти. А поняття “нормативно-правові акти” охоплює

не тільки закони України, а й чинні міжнародні договори України, згоду на укладення яких дала Верховна Рада України, а також постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети й постанови Кабінету Міністрів України, видані в межах повноважень цих інститутів влади й відповідно до Конституції України та законів України.

Отже, терміни подання податкових декларацій можна визначати в різних нормативно-правових актах. Тому немає підстав вважати такі терміни “уніфікованими”. Останнім часом спостерігають тенденцію до пошуку “спільного знаменника” для термінів подання податкових декларацій. Однак щодо декотрих видів декларацій таких змін поки що не запроваджено. Йдеться про такі форми звітності:

- декларація з єдиного податку для юридичних осіб;
- декларація з податку на землю;
- декларація з фіксованого сільськогосподарського податку.

Далі вміщуємо таблицю, в якій узагальнено інформацію про терміни подання декларацій та розрахунків, чинні на момент підготовки цього посібника до друку.

Назва декларації (розрахунку)	Термін подання декларації
податкова декларація з податку на додану вартість (якщо обсяг оподатковуваних операцій за минулий рік не перевищує 7 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	20 календарних днів по закінченні звітного місяця
розрахунок суми акцизного збору	
звіт про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства	
розрахунок з рентної плати за нафту й природний газ	
розрахунок суми зобов’язання зі сплати збору на обов’язкове державне пенсійне страхування	
звіти щодо місцевих податків і зборів, для яких орган місцевого самоврядування встановив місячний базовий податковий період	40 календарних днів по закінченні звітного кварталу
податкова декларація з податку на додану вартість (якщо обсяг оподатковуваних операцій за минулий рік перевищує 7 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	

декларация про доходи, одержані протягом 1 січня — 31 грудня або протягом іншого періоду звітного року (цю форму подають фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності)	
декларация про прибуток підприємства	
розрахунок суми податкових зобов'язань під час виплати прибутку нерезидентів	
розрахунок суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду	
розрахунок суми збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики	
розрахунок суми збору за користування водами для потреб водного транспорту	
розрахунок плати за користування надрами	
розрахунок суми збору за геологорозвідувальні роботи, виконані коштом державного бюджету	
розрахунок суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (цю форму подають фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності)	
розрахунок суми збору за забруднення навколишнього природного середовища	
звіти щодо місцевих податків і зборів, для яких орган місцевого самоврядування встановив квартальний базовий податковий період	
розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	60 календарних днів по закінченні звітного року
розрахунок суми податку на прибуток сільськогосподарських виробників	
декларация про доходи, одержані протягом 1 січня — 31 грудня або протягом іншого періоду звітного року (цю форму подають фізичні особи, що отримували доходи не за основним місцем роботи)	до 1 квітня року, що настає за звітним

Зволікання з поданням податкових декларацій вважають серйозним правопорушенням. Тому ніколи не відкладайте здавання звітів на останній день.

Далі вміщуємо деяку корисну інформацію щодо останнього дня подання податкових декларацій. Донедавна з цього приводу виникали численні суперечки. Наприклад, якщо останній день припадав на вихідний або святковий день, представники контрольних органів стверджували, що податковий звіт потрібно віднести (або надіслати) до такого вихідного або святкового дня. Отже, досить часто податківці необгрунтовано скорочували терміни, протягом яких можна було здавати звіти.

Проте від моменту запровадження правила, яке умовно можна назвати **“правилом вихідного дня”**, ситуація змінилася на краще. Якщо останній день звітування для податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем такого терміну буде наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

Як відомо, загальним вихідним днем в Україні є неділя. Другого вихідного дня в законодавстві чітко не визначено. Тут можна говорити й про суботу, і про понеділок, і про будь-який інший день тижня.

З наведеного правила не зрозуміло, про “чий” вихідні дні йдеться — підприємця чи контрольного органу. Представники контрольних органів зазначають, що такими днями закон визначає вихідні дні контрольного органу, тобто здебільшого — суботу та неділю.

Святковими днями в Україні вважають такі:

- 1 січня — Новий рік;
- 7 січня — Різдво Христове;
- 8 березня — Міжнародний жіночий день;
- 1 і 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих;
- 9 травня — День Перемоги;
- 28 червня — День Конституції України;
- 24 серпня — День незалежності України;
- один день (неділя) — Пасха (Великдень);
- один день (неділя) — Свято Трійці.

Як бачите, принаймні два святкові дні припадають на неділю, тобто на вихідний день. У такому разі вихідний день переносять на наступний день за святковим (тобто на понеділок). Відповідно, пересуваються й граничні терміни подання податкових декларацій.

Припустимо, Ви не встигли вчасно здати до контрольного органу податкову декларацію чи розрахунок. Та навіть за таких обставин Ви маєте шанси уникнути санкцій, передбачених за це порушення. Терміни подання податкових декларацій, подібно до інших — “процесуальних” — термінів, **можна продовжити**

Підстави для продовження граничних термінів подання податкових декларацій

Граничні терміни подання податкових декларацій можна подовжити за умови, що протягом терміну подання декларації (розрахунку) платник податків не міг виконати своїх податкових зобов'язань з поважних причин, а саме:

- перебував за межами України;
- перебував у плаванні на морському судні за кордоном України в складі команди (екіпажу) такого судна;
- відбував покарання в місцях позбавлення волі за вироком суду;
- мав обмежену свободу пересування через ув'язнення чи полон на території іншої держави або через інші обставини непереборної сили, підтвержені документально;
- за рішенням суду був визнаний безвісти відсутнім або перебував у розшуку відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України;
- перебував під впливом обставин непереборної сили (форс-мажор).

Як бачите, можливостей для подовження граничних термінів подання податкової звітності не так вже й багато. При цьому потрібно також зважати на те, що й цими шансами можуть скористатися не всі охочі, а лише такі категорії платників податків:

- платники податків — фізичні особи;
- юридичні особи, якщо ніхто з посадових осіб такої юридичної особи не мав можливості протягом визначеного в законі терміну виконати податкові зобов'язання і (або) скористатися податковими правами платника податків, а власника такої юридичної особи було позбавлено можливості призначити інших посадових осіб для виконання податкових зобов'язань.

Маючи поважну причину для подовження граничних термінів подання податкової звітності, Ви зробите це дуже просто. Потрібно лише скласти письмову заяву на ім'я керівника податкового органу (або його заступника).

Із заявою про продовження граничних термінів подання податкової звітності краще не баритися. Після того, як перестануть діяти обставини, що унеможливили вчасне подання декларації (наприклад, після того, як Ви повернулися в Україну з-за кордону), для подовження пропущеного терміну Ви матимете лише **30 календарних днів**

Згадану заяву складають у довільній формі й подають на ім'я керівника податкового органу (або його заступника). Незважаючи на "демократичний" характер форми заяви, Вам все-таки доведеться дотримувати певних вимог.

Вимоги до змісту заяви про продовження граничних термінів подання податкових декларацій

Заява має містити такі елементи:

- стислий та чіткий виклад підстав для продовження граничних термінів і обґрунтування такого продовження з посиланням на документальне підтвердження викладених фактів;
- вичерпний перелік додатків із зазначенням кількості сторінок кожного документу, їх повної назви та реквізитів (дата, номер, назва організації, що видала документ).

В заяві **юридичної особи** вказують також такі дані:

- повна назва юридичної особи;
- код за ЄДРПОУ;
- місце положення юридичної особи;
- номери телефонів, факсів, адреса електронної пошти (за наявності) посадових осіб;
- реєстраційний номер заяви та дата її складання.

У заяві **фізичних осіб** вміщують також такі відомості:

- прізвище, ім'я, по батькові;
- ідентифікаційний номер;
- місце постійного проживання;
- номери телефонів, факсів (службових та домашніх), адреса електронної пошти (за наявності);
- місце основної роботи;
- дата видачі та номер свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності (в тому разі, якщо фізична особа зареєструвалася як підприємець).

Заяву, подану від імені юридичної особи, потрібно засвідчити підписами керівника такої юридичної особи або особи, що його заступає. Цей документ також належить скріпити печаткою підприємства. Під заявою, що надходить від імені фізичної особи, досить поставити підпис.

Додатки до заяви — це документи, що підтверджують наявність обставин, які унеможливили вчасне подання податкової декларації. Без цих документів заяви ніхто не буде розглядати.

Звичайно, краще подавати оригінали підтверджувальних документів. Втім, закон не забороняє скористатися й нотаріально засвідченими копіями. Далі наводимо перелік документів, які можуть правити за документальні підтвердження факту виникнення обставин, що призвели до порушення встановлених термінів подання податкових декларацій.

Обставина, яка унеможливила вчасне подання податкової декларації	Документ, що може правити за документальне підтвердження
перебування за межами України	закордонний паспорт особи з візами та відповідними позначками органів охорони державного кордону
	письмова відповідь Державного комітету в справах охорони державного кордону України на запит податкового органу
	письмова відповідь Консульського управління Міністерства закордонних справ України на запит податкового органу
плавання на морському судні за кордоном України в складі команди (екіпажу) такого судна	копія трудового договору (контракту) та витяг із судового журналу
відбування покарання в місцях позбавлення волі за вироком суду	довідка Головного інформаційного бюро Міністерства внутрішніх справ України
	довідка з установ Державного департаменту України з питань виконання покарань або письмова відповідь таких установ на запит податкового органу
обмеження свободи пересування через ув'язнення чи полон на території іншої держави	письмова відповідь консульських установ України на запит податкового органу
	письмова відповідь Міністерства оборони України на запит податкового органу
визнання особи за рішенням суду безвісти відсутньою	відповідне рішення суду

перебування особи в розшуку відповідно до положень Кримінально-процесуального кодексу України	дані Головного інформаційного бюро Міністерства внутрішніх справ України письмова відповідь органів внутрішніх справ, Служби безпеки України, інших правоохоронних органів, які провадять оперативно-розшукову діяльність, на запит податкового органу
інші обставини непереборної сили (форс-мажор)	довідка Торгово-промислової палати України про виникнення обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України
	довідка Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи або їхніх територіальних підрозділів про факт виникнення стихійного лиха, катастрофи тощо
	підтверджувальні документи уповноважених органів іншої держави, легалізовані в консульських установах України, про виникнення обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території такої держави
	рішення Президента України про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, яке затвердила Верховна Рада України, або рішення Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України потерпілими від повені, посухи, пожежі та іншого стихійного лиха
	висновки, повідомлення інших органів, уповноважених, згідно із законодавством, засвідчувати факт виникнення форс-мажорних обставин

Крім підтверджувальних документів про виникнення обставин, що унеможливили вчасне подання податкової декларації, юридична особа мусить також подати ще один документ. Такий документ має засвідчувати той факт, що власник юридичної особи не мав можливості призначити замість себе інших посадових осіб для подання звітності. Пам'ятайте, що контрольні органи визнають лише три обставини, які унеможливають заміну:

- посадова особа є одночасно одним з власників юридичної особи. Тим часом відсутність співвласника (акціонера, учасника, засновника) унеможливає ухвалення рішення про тимчасове або постійне призначення іншої посадової особи. В такому разі за документальне підтвердження цього факту правлять копії установчих документів юридичної особи, засвідчені за встановленим порядком;
- юридичну особу (підприємство) засновано на власності фізичної особи, яка одночасно є єдиною посадовою особою такої юридичної особи;
- процедура призначення нової посадової особи та відповідні процедурні заходи, визначені в законодавстві, потребують певного часу.

Джерела юридичної інформації: статті 1, 4 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Рішення Конституційного Суду України від 09.07.1998 № 12-рп/98; статті 67, 73 Кодексу законів про працю України; Порядок застосування норм пункту 15.4 статті 15 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 19.03.2001 № 113.

1.6. Порядок подання податкових декларацій

Донедавна порядку подання податкових декларацій не було чітко регламентовано. Кожний контрольний орган (і навіть місцеві “відділки” одного й того самого контрольного органу, наприклад, місцеві податкові інспекції) встановлював власні правила та вимоги щодо подання податкової звітності. Тому процес здавання звітів для підприємців перетворювався на суцільну муку. Бізнесменам доводилося протягом багатьох годин стояти в чергах, не маючи певності, що від них приймуть декларацію.

Однак 2001 року порядок подання податкових декларацій було уніфіковано й узаконено. Ця зміна відчутно полегшила життя платникам податків.

Далі розглянемо можливу послідовність Ваших дій після того, як Ви визначили суму Вашого податкового зобов’язання і відобразили її в податковій декларації.

Насамперед зазначимо, що Ви можете обрати один з трьох варіантів подання податкових декларацій:

- віднести податкову декларацію до податкового органу власноруч;
- надіслати податкову декларацію поштою;
- подати податкову декларацію в електронному вигляді.

Розглянемо ці варіанти детальніше.

1. Вручення податкової декларації працівникові контрольного органу

Сьогодні переважна більшість підприємців обирають перший з наведених варіантів. Які переваги дає ця можливість? Чому підприємці погоджуються вистоювати нерідко чималі черги в податкових органах, особисто контактувати з податковими інспекторами чи іншими працівниками органу державної податкової служби, які нерідко висувають незаконні вимоги до тих, хто складає і подає податкову звітність?

Таку поведінку можна пояснити багатьма причинами. Треба брати до уваги і “консервативність” підприємців, що перешкоджає їм застосовувати нові методи подання податкової звітності, і не врегульованість деяких питань подання декларацій поштою та в електронному вигляді, і звичка здавати звітність в “останній день” (у такому разі закон не дозволяє скористатися послугами поштового зв’язку). Крім того, подаючи декларації власноруч, підприємці мають можливість виправити явні помилки, що їх виявив посадовець контрольного органу в момент прийняття звітності. Тож зважте на всі “плюси” і “мінуси” цього варіанту й самі вирішуйте, чи варто Вам його обрати. Якщо Ви віддали перевагу цьому традиційному способу, то Вам знадобиться деяка корисна інформація про порядок подання податкової звітності.

За законом, контрольні органи мусять приймати податкові декларації через **канцелярію**. Проте цієї вимоги дотримують не завжди. Досить часто декларації одержують у відділі приймання та обробки податкової звітності, який найчастіше міститься в холі контрольного органу. Інколи податкові декларації дозволяють приймати податковим інспекторам. Такі ситуації виникають у тих випадках, коли в працівника канцелярії (чи іншого відділу, куди підприємці здають податкові декларації) виникають питання або сумніви з приводу декларації. Тоді підприємця зазвичай відсилають до інспектора, щоб той поставив свою позначку на декларації.

Зуважте: така вимога є незаконною. По-перше, **закон зобов’язує** контрольний орган **прийняти податкову декларацію**. Представник цього органу не має права Вам відмовити в прийнятті податкової декларації навіть у тому разі, якщо Ви не бажаєте йти до інспектора “за позначкою”, вносити будь-які виправлення або уточнення в декларацію, додавати до неї документи, не передбачені в законі. Тож якщо Ви не хочете по кілька разів стояти в чергах, будьте наполегливими.

По-друге, нагадайте посадовій особі податкового органу, що вона мусить прийняти податкову декларацію взагалі **без попередньої перевірки** зазначених тут по-

казників, тобто не “заглядаючи” в її зміст. Зауважте також, що **закон забороняє** відмовляти в прийнятті податкової декларації з будь-яких причин або висувати будь-які умови такого прийняття (наприклад, вимога змінити показники в декларації, зменшити або скасувати від’ємне значення об’єктів оподаткування, суму бюджетних відшкодувань, незаконно збільшити суму податкових зобов’язань). За таке порушення, що його розцінюють як перевищення службових повноважень, закон передбачає дисциплінарну та матеріальну відповідальність.

Якщо Ви продемонструєте свою обізнаність із законодавством України, то в 96 випадках зі 100 декларацію у Вас приймуть. Проте Ви можете натрапити й на “принципового” податківця, який буде обстоювати свою позицію до кінця. В такому разі не варто хвилюватися. Краще зберегти свої нерви й скористатися можливостями, що їх закон передбачає саме для таких випадків. Ви маєте на вибір два варіанти.

Перший варіант. Декларацію, яку від Вас відмовилися прийняти, Ви можете надіслати поштою з описом вмісту листа та з повідомленням про вручення. До таких дій треба вдатися ще перед закінченням граничного терміну подання декларації. Пам’ятайте, що тоді декларацію вважатимуть поданою в момент її вручення поштовому працівникові (дату подання визначають за штемпелем на поштовому відправленні).

До декларації, яку Ви надсилатимете поштою, потрібно долучити заяву на ім’я керівника відповідного контрольного органу. У цьому документі, складеному в довільній формі, належить вказати такі дані:

- прізвище службової (посадової) особи, яка відмовилася прийняти декларацію;
- дату такої відмови.

Другий варіант. Дії службової (посадової) особи контрольного органу Ви маєте право оскаржити в суді.

Не варто гадати, що в разі відмови контрольного органу прийняти від Вас податкову декларацію Ви не мусите сплачувати визначений у ній податок. Виконати свої податкові зобов’язання належить у будь-якому разі протягом тих термінів, які встановлено в законодавстві (див. розділ 3.1).

Іноді не завадить прислухатися до вимог чи зауважень представника контрольного органу й внести до декларації відповідні зміни чи доповнення. Так чинити варто тоді, коли Ви заповнили декларацію всупереч встановленим правилам, зокрема, якщо:

- Ви не зазначили в декларації обов’язкових реквізитів;
- декларації не підписали відповідні посадові особи;
- Ви не скріпили декларації своєю печаткою (якщо Ви її маєте).

Здавши декларацію в такому вигляді, будьте готові до неприємностей. Контрольний орган може не визнати її податковою декларацією. І тоді Вам доведеться:

- або подати після відповідного письмового звернення контрольного органу нову декларацію з виправленими показниками й сплатити штраф;
- або оскаржити рішення контрольного органу в апеляційному порядку (див. розділ 2.5).

2. Надсилання податкової звітності поштою

Якщо Ви не бажаєте стояти у величезних чергах, сперечатися з представниками контрольних органів, то можете надіслати податкову декларацію (розрахунок) на адресу контрольного органу поштою з повідомленням про вручення.

Що треба знати про порядок здавання податкової звітності?

По-перше з тексту законодавчих актів не можна чітко зрозуміти, до яких контрольних органів дозволено подавати декларації (розрахунки) поштою. В одних нормах закону йдеться лише про податкові органи, в інших — про контрольні органи загалом (нагадаємо, що до контрольних органів, окрім податкових, зараховують також органи Пенсійного фонду України, фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, митні органи). Зі стовідсотковою певністю ми можемо стверджувати лише те, що подавати звіти поштою можна до таких органів:

- до податкових органів, оскільки цю можливість прямо передбачено в законі;
- до органів Пенсійного фонду України, бо таке право дають нормативно-правові акти Пенсійного фонду України.

Що ж до фондів соціального страхування, то краще з’ясувати безпосередньо в цих інституціях, чи приймають вони звітність, надіслану поштою.

По-друге, надіслати декларацію (розрахунок) поштою можна не пізніше ніж за 10 днів перед закінченням граничного терміну подання податкових декларацій.

По-третє, надсилаючи податкову звітність поштою, потрібно дотримувати певних формальних вимог.

Вимоги до оформлення кореспонденції в разі надсилання податкової звітності поштою:

- звіт потрібно надсилати рекомендованим листом (посилкою, бандероллю) з оголошеною цінністю та повідомленням про вручення;
- у верхній частині листа (бандеролі) належить поставити позначку “Звіт”;
- в нижній правій частині листа (бандеролі) потрібно вказати назву одержувача та його адресу в такій послідовності: назва вулиці, номер будинку, назва населеного пункту, району, області;
- у лівій верхній частині вказують назву відправника та його адресу (за таким самим порядком, що й адреса одержувача);
- поштовий індекс пишуть стилізованими цифрами;
- всі написи належить зробити чорнилом або кульковою ручкою (але не червоного, жовтого та зеленого кольорів);
- до поштового відправлення потрібно додати опис вкладення (у двох примірниках), де зазначити назву одержувача та його адресу, подати поіменний перелік предметів, вказати загальну вартість вкладення. Опис має підписати директор або головний бухгалтер підприємства.

Відіслати податкову звітність можна через будь-який поштамт, вузол та відділок поштового зв'язку. Зауважте: кореспонденцію належить подавати до підприємства поштового зв'язку у **відкритому вигляді** з описом вкладення. Таку вимогу висувають з огляду на те, що працівник поштового відділку має звірити зміст листа з описом і пересвідчитися, чи правильно оформлено лист (бандероль).

Обов'язково проконтролюйте, щоб один примірник опису було вкладено в поштове відправлення (другий примірник оператор поштового зв'язку має повернути Вам) і щоб на повідомленні про вручення було вказано всі потрібні реквізити. Не забудьте також взяти квитанцію.

Ця квитанція є документом, який підтверджує, що Ви відіслали до контрольного органу документи податкової звітності. Такий документ може Вам знадобитися, наприклад, у тому разі, якщо кореспонденцію з податковою звітністю буде зіпсовано, втрачено або вручено контрольному органу із затримкою. Якщо Ви зможете підтвердити факт відсилання податкової звітності поштою, то відповідальність за неподання або невчасне подання податкової декларації буде покладено не на Вас, а на оператора поштового зв'язку.

В разі втрати чи пошкодження податкової декларації, Вам треба буде лише надіслати поштою (або подати особисто) до контрольного органу другий примірник податкової декларації (не забудьте зробити собі копію). До таких кроків доведеться вдатися лише тоді, коли Ви отримаєте офіційне повідомлення про втрату або пошкодження кореспонденції. Пам'ятайте: після отримання такого повідомлення Ви матимете тільки 5 робочих днів на те, щоб відіслати другий примірник податкової декларації.

3. Подання податкової декларації в електронній формі

Незважаючи на те, що закон дозволяє подавати податкові декларації в електронній формі, скористатися цим способом сьогодні практично не можливо. Річ у тому, що надіслати податкову звітність в електронній формі Ви матимете право щойно після того, як **зареєструєте свій електронний підпис** (порядок реєстрації визначено в законодавстві). На жаль, на момент підготовки цього посібника до друку питання реєстрації електронних цифрових підписів у законодавстві України остаточно не було врегульовано. Зареєструвати електронний цифровий підпис тепер не можливо, а отже, не можливо й подавати звітність тільки в електронній формі, наприклад, за допомогою електронної пошти чи Інтернету. Проте цей факт не означає, що “електронних” податкових декларацій сьогодні немає взагалі. Податкові органи приймають такі форми звітності — за умови, що до електронного варіанту платник податку додає звіт на паперовому носії, оформлений за встановленим порядком (з усіма реквізитами, підписами та печатками).

Звіт в електронному вигляді здають здебільшого на дискетах. Оскільки порядку подання “електронних” звітів у законодавстві поки що чітко не встановлено, радимо Вам самим звернутися до відділу, який приймає “електронні” звіти. Тут Ви отримаєте інформацію про те, в якій формі Ви можете надсилати цю документацію. Такі відділи (або спеціально виділені місця) Ви знайдете в холі податкового органу.

Джерела юридичної інформації стаття 4 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; пункт 13.10 Інструкції про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходження до Пенсійного фонду України, затвердженої в Постанові Правління Пенсійного фонду України від 19.10.2001 № 16-6; Порядок оформлення поштових відправлень з вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій, затверджений у Постанові Кабінету Міністрів України від 28.07.1997 № 799.

1.7. Що робити в тих випадках, коли здана декларація містить помилку

Збираючись до контрольного органу з податковою декларацією, завжди пам'ятайте, що після самостійного узгодження податкового зобов'язання (тобто після того, як Ви здасте податкову декларацію), Ви вже не зможете оскаржити суму свого зобов'язання перед державою ані в адміністративному, ані в судовому порядку. Тож краще 10 разів перевірити, чи правильно складено декларацію, ніж потім мати клопіт з виправленням допущеної помилки. Тим паче, що така помилка може стати підставою для проведення у Вас перевірки.

Що ж робити, якщо Ви виявили помилку вже після того, як здали декларацію? Чи є можливість її виправити?

Так. Ви можете скористатися кількома способами.

Перший спосіб. Ви подаєте **нову декларацію** з виправленими показниками. Нову декларацію треба заповнити за тією самою формою та за той самий період, який було відображено в “хибній” декларації. Фактично, Ви мусите скласти цей документ ще раз і ще раз подати його до контрольного органу. Не забувайте, що на такі дії законодавство Вам відводить дуже короткий час — доти, доки не закінчиться граничний термін подання декларації. Якщо ж такий термін вже минув, нової декларації з виправленими показниками у Вас не приймуть.

Наприклад, у першому кварталі 2004 року Ви подали декларацію з ПДВ за перший квартал, у якій згодом виявили помилку. Граничний термін подання

такої квартальної звітності, як Ви знаєте, — 10 травня. Якщо цей термін ще не минув, Ви можете скласти нову декларацію з ПДВ за перший квартал, і подати її до податкового органу.

Нагадаємо: якщо Ви встигли подати нову декларацію перед закінченням терміну звітування, то до Вас не застосують штрафних санкцій, передбачених у законодавстві.

Другий спосіб. Ви маєте право подати **уточнювальний розрахунок**. Такий розрахунок можна оформити як окремий документ або як складову частину податкової декларації. Декларація зазвичай містить спеціальні графи, в яких відображають помилки та нараховані штрафні санкції.

Уточнювальну декларацію потрібно подати перед закінченням терміну давності для повідомлення про виправлену помилку (1 095 днів). Що означає ця вимога? Якщо термін давності вже минув, то потреба в поданні уточнювальної декларації відпаде сама собою. Наприклад, у другому кварталі 2003 року, переглядаючи дані за попередні роки, Ви виявили помилку в податковій декларації з ПДВ за перший квартал 1999 року. Від моменту подання “хибної” декларації минуло понад 3 роки. Тому подавати уточнювальну декларацію не потрібно. До Вас вже не зможуть застосувати ніяких санкцій за неточність.

Відлік терміну давності починають не від того дня, коли Ви фактично подали декларацію, а від першого дня по закінченні терміну, що його законодавство відводить на подання податкової декларації. Наприклад, останнім днем подання податкової декларації з ПДВ за перший квартал 1999 року було 20 квітня. Припустимо, Ви подали декларацію 5 квітня. Термін давності потрібно відраховувати не від 5 квітня, а від 21 квітня 1999 року.

Якщо термін давності ще не минув, не варто зволікати з виправленням допущеної помилки. По-перше, до Вас можуть завітати з перевіркою представники контрольного органу. Якщо Ви не встигнете виправити неточність, то Вас примусять сплатити великий штраф, що може сягати 50% від суми недоплати (звісно, лише в тому разі, якщо помилка призвела до недоплати податку чи збору). Натомість якщо Ви виправите помилку, то перерахуєте до бюджету тільки 5% від суми недоплати.

По-друге, податкове законодавство змінюється дуже швидко. Цілком можливо, що на момент подання уточнювальної декларації діятимуть інші правила обчислення суми податкового зобов’язання. А виправляти помилку доведеться за нормами, чинними на момент її виникнення. Тому бажано, щоб уточнювальна декларація відповідала “своїй” часовій формі.

Якщо Ви подаєте уточнювальний розрахунок, то Вам треба буде додати до нього довідку про суми податку, які збільшують або зменшують податкові зобов’язання звітного періоду внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах. Крім

того, ще перед поданням уточнювального розрахунку Ви маєте самостійно сплатити штраф обсягом 5% від суми недоплати (якщо помилка призвела до недоплати податку чи збору).

Третій спосіб. Уточнені показники Ви можете відобразити в податковій декларації за будь-який наступний податковий період. При цьому також потрібно сплатити штраф обсягом 5% від суми недоплати й вказати його суму в декларації.

Наприклад, у другому кварталі 2004 року Ви виявили, що в декларації з податку на прибуток за перший квартал 2004 року було допущено помилку. Цю помилку Ви можете виправити (збільшивши чи зменшивши суму у відповідному рядку декларації) в декларації за другий квартал 2004 року.

Джерела юридичної інформації стаття 4, 17 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; пункт 4 Порядку заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затвердженого в Наказі Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997 № 166; Лист Державної податкової адміністрації України від 30.01.2002 № 608/6/15-1116.

РОЗДІЛ 2



ПОРЯДОК УЗГОДЖЕННЯ СУМИ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ЯКУ ВИЗНАЧИВ КОНТРОЛЬНИЙ ОРГАН

В попередньому розділі було сказано, що зазвичай суму податкового зобов'язання перед державою підприємець обчислює самостійно. Однак у деяких випадках цю суму визначає контрольний орган. Порядок узгодження такого зобов'язання суттєво відрізняється від того порядку, який описано в попередньому розділі.

2.1. У яких випадках суму податкового зобов'язання визначає контрольний орган

Донедавна переліку випадків, коли контрольний орган мав право самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків, ніде чітко не наводили. Тому постійно виникали конфлікти та непорозуміння між підприємцями й “контролерами”. Перелік було затверджено шойно на початку 2001 року, коли вступив у силу Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Випадки, в яких контрольний орган мусить самостійно визначити суму податкового зобов'язання:

- платник податків не подає податкової декларації протягом встановленого терміну;
- дані документальних перевірок господарської діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, вказаних у податковій декларації;

- провівши камеральну перевірку, контрольний орган виявив арифметичні або методологічні помилки в поданій податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;
- за законами щодо оподаткування, особою, відповідальною за нарахування певного податку або збору (обов'язкового платежу), є контрольний орган.

Наведений перелік має **вичерпний характер**. Отже, за будь-яких інших обставин контрольний орган не має права самостійно визначити (донарахувати) суму Вашого податкового зобов'язання.

Розглянемо перелічені випадки детальніше.

1. Підприємець не подав податкової декларації протягом встановленого терміну

Припустимо, контрольний орган самостійно обчислив суму Вашого податкового зобов'язання, мотивуючи це тим, що Ви не подали податкової декларації вчасно. В такому разі обов'язково з'ясуйте:

- чи дійсно той звіт, якого Ви не подали вчасно, є податковою декларацією. Пам'ятайте, що не всі звітні форми вважають податковими деклараціями (див. розділ 1.3);
- чи збігається Ваше “бачення” граничного терміну подання такої декларації з баченням контрольного органу (про те, що позиції підприємців і контролерів з цього питання можуть не збігатися, ми писали в розділі 1.5).

Якщо хоча б в одному з двох пунктів Ваша думка розійшлася з думкою контрольного органу, Ви маєте право не погодитися з обчисленою Вам сумою податкового зобов'язання і оскаржити її за встановленим порядком (цю процедуру описано в розділі 2.5).

2. Під час документальної перевірки виявлено фактзаниження або завищення суми податкового зобов'язання, вказаної в податковій декларації

Визначення суми податкового зобов'язання заходами контрольного органу за даними документальних перевірок є найбільше поширеним випадком і дуже неприємною подією для підприємців. Відомо, що саме за наслідками таких перевірок підприємців зобов'язують сплачувати найбільші штрафи й стягують з них найбільші суми “донарахованих” податкових зобов'язань. Натомість контрольні органи майже ніколи не визначають самостійно суми податкових зобов'язань у тому разі, якщо під час перевірки виявилося, що в поданій податковій декларації Ви завищили суму податку чи збору (обов'язкового платежу). Тож, найімовірніше, за таких обставин Вам доведеться спонукати

контрольний орган до перерахунку через процедуру апеляційного оскарження. Цю процедуру описано в одному з наступних розділів.

Тепер загостримо Вашу увагу на деяких тонкощах адміністрування процесу виконання податкових зобов'язань підприємців перед державою. Деякі законодавчі норми в цій сфері “спрацьовують” на Вашу користь.

Якщо підходить до підстав нарахування суми податкового зобов'язання заходами контрольного органу формально, то можна дійти цікавого висновку: контрольний орган **не може** за наслідками документальної перевірки **самостійно обчислити** (донарахувати) суму податкового зобов'язання з того податку чи збору, щодо якого законодавство не передбачає подання податкової декларації.

Цей висновок ґрунтується на такому міркуванні. Контрольний орган ніяк не зможе порівняти результати документальної перевірки з показниками декларації (розрахунку), якщо Ви не подавали такої декларації (розрахунку). А без порівняння не можливо визначити, були Ваші податкові зобов'язання завищені чи, навпаки, занижені.

Це твердження проілюструємо на прикладі з прибутковим податком з громадян. Мабуть, Вам відомо, що обов'язок стягувати з працівників і перераховувати до бюджету суми такого податку покладено на підприємства, установи та організації, де є такі працівники. Натомість підприємці не подають до контрольних органів податкової декларації чи розрахунку з цього податку (принаймні, така норма діяла на момент підготовки цього посібника до друку). Довідка про суми випланих доходів і стягнених з них податків фізичних осіб (форма № 8-ДР), якою звітують підприємці, формально не є податковою декларацією чи розрахунком. Тому не хвилюйтеся, якщо представник податкового органу під час перевірки знайде помилки в стягненні прибуткового податку, які призвели до недоплати цього податку до бюджету. Податківці не зможуть самостійно донарахувати Вам суму податкового зобов'язання, оскільки не зможуть довести, що Ви занизили величину цього зобов'язання в декларації.

Звісно, контрольний орган шукатиме інші способи, щоб донарахувати Вам суму податків та зборів. Попри те, Ви маєте добрі шанси довести неправомірність такого “донарахування”.

3. Під час камеральної перевірки виявлено

арифметичні або методологічні помилки в податковій декларації

Спершу з'ясуємо зміст понять “камеральна перевірка”, “арифметична помилка” та “методологічна помилка”.

Після того як контрольний орган прийняв від Вас податкову декларацію (розрахунок), інспектор або інша посадова особа цього органу перевіряє, чи правильно Ви заповнили декларацію, чи не містить вона помилок. Таку перевірку здійснюють, не залучаючи платника податків (він навіть про неї не підозрює), на підставі тільки тих даних, котрі зазначено в податковій декларації. Ця перевірка, власне, тому й має

назву **камеральна перевірка**. Головна мета камеральної перевірки — виявити арифметичні чи методологічні помилки в податковій декларації.

Арифметичні помилки— це помилки (зокрема орфографічні), що їх платник податків припустився під час заповнення декларації (розрахунку) або додатків до неї. Йдеться, наприклад, про неправильно виконані арифметичні дії (додавання, віднімання), за допомогою яких обчислюють суму податкового зобов'язання. Під час заповнення декларації можна припуститися й механічних помилок, скажімо, поставити кому в невідповідному місці й у такий спосіб змінити “статус” одиниці вимірювання, або підсумок, перенесений з додатків у декларацію, вмістити в невідповідному рядку.

Методологічних помилок платник податку припускається в тому разі, якщо неправильно застосовує ставки оподаткування або не застосовує цих ставок та коефіцієнтів, визначаючи суму податкового зобов'язання з того чи того податку або збору.

Якщо контрольний орган самостійно обчислює суму Вашого податкового зобов'язання, мотивуючи свої дії виявленою арифметичною чи методологічною помилкою, пам'ятайте про такі важливі норми:

- помилку мають знайти саме під час камеральної перевірки. Виявлення помилки під час будь-якої іншої перевірки **не дає права** контрольному органу самостійно визначити суму податкового зобов'язання;
- помилка мусить міститися саме в податковій декларації (розрахунку). Якщо неточність виявлено у звітній формі, яка належить до “неподаткових” декларацій, контрольний орган не має права самостійно обчислити суму податкового зобов'язання.

4. За нарахування податку чи збору відповідає контрольний орган

Контрольний орган може бути відповідальним за нарахування податку чи збору лише в кількох випадках (див. таблицю).

Податок чи збір, відповідальним за нарахування якого є контрольний орган	Назва контрольного органу
сукупна річна сума прибуткового податку з громадян, що працюють за сумісництвом	органи державної податкової служби
прибутковий податок з доходів громадян, які провадять підприємницьку діяльність	органи державної податкової служби
земельний податок з громадян	органи державної податкової служби
мити	митні органи

Джерела юридичної інформації стаття 4 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; частина 4 статті 12, пункт 1 статті 14 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.1992 № 13-92; стаття 14 Закону України “Про плату за землю” від 03.07.1992 № 2535-XII; стаття 17 Закону України “Про Єдиний митний тариф” від 05.02.1992 № 2097-XII; Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 20.03.2001 № 06-10/167; Лист Державної податкової адміністрації України від 06.07.2001 № 9018/7/23-3317.

2.2. Терміни давності

Для податкових зобов’язань, так само як для більшості інших зобов’язань, встановлено терміни давності. Нарахувати або донарахувати підприємцеві суму податків і зборів податковий орган має протягом чітко визначеного терміну. Отже, Вам у кожному разі варто перевіряти, чи не закінчився термін давності за податковим зобов’язанням, суму якого Вам нараховують “контролери”.

Термін давності для нарахування суми податків і зборів у податковому органі

Загалом податковий орган має право самостійно визначити суму податкового зобов’язання суб’єкта підприємницької діяльності **не пізніше ніж мине 1 095 днів** по закінченні терміну подання податкової декларації.

Для правильного визначення терміну давності радимо Вам пам’ятати два прості правила:

- 1) якщо податкову декларацію подано раніше граничного терміну її подання, то термін давності однаково відраховують від того дня, який настає по закінченні граничного терміну;
- 2) якщо Ви подали податкову декларацію по закінченні встановленого терміну, то термін давності відраховують від наступного дня після дня її фактичного подання.

Проілюструємо ці правила на прикладі. Граничний термін подання квартальної податкової декларації у 2002 році припадав на 10 травня. Підприємець Н. подав декларацію 1 травня 2002 року, а підприємець М. — 20 травня 2002 року. Для підприємця Н. термін давності починається 11 травня 2002 року (відповідно до першого правила) і завершується 10 травня 2005 року. А для підприємця М. цей термін вміщується в часові рамки 21 травня 2002 року (відповідно до другого правила) — 20 травня 2005 року.

Визначаючи граничний термін, перед закінченням якого податковий орган має право самостійно визначити суму Вашого податкового зобов’язання, пам’ятайте, що за певних обставин термінів давності можуть не брати до уваги.

Підстави для нарахування суми податкового зобов’язання без огляду на термін давності:

- підприємець взагалі не подав податкової декларації за той період, за який виникло податкове зобов’язання;
- суд встановив, що посадова особа платника податків або фізична особа — платник податків вчинила злочин, зумисно ухиляючись від сплати зазначеної суми податкового зобов’язання.

Крім того, не забувайте, що відлік терміну давності припиняють на будь-який період, протягом якого підприємець перебуває поза межами України, якщо такий період триває безперервно й не менше ніж 180 днів. У такому разі відлік терміну давності зупиняють у той момент, коли підприємець виїхав за кордон, і відновлюють у момент його повернення.

Що станеться, якщо протягом встановленого терміну давності податковий орган не визначить (у тих випадках, коли такі дії передбачає закон) суми Вашого податкового зобов’язання? Виконання такого податкового зобов’язання буде Вашою добровільною справою, і якщо Ви не захочете, то не будете змушені сплачувати якісь додаткові суми. А суперечки щодо цього питання не підлягатимуть розглядові в адміністративному або судовому порядку.

Наведемо приклад. У першому кварталі 2001 року Ви подали податкову декларацію, де припустилися помилки. Через цю неточність Ви не сплатили до бюджету належних 1 000 гривень податку. Якщо податковий орган не виявить цієї помилки до кінця другого кварталу 2004 року, Вас вже ніхто не примусить сплатити таке податкове зобов’язання.

Читаючи цей розділ, Ви, мабуть, зауважили, що в розповіді про терміни давності ми вживали словосполучення “податкові органи”, а не “контрольні органи”, як зазвичай. Річ у тому, що все викладене щодо терміну давності стосується лише до визначення суми податкового зобов’язання підприємця заходами податкових органів. На інші контрольні органи (Пенсійний фонд України, фонди загальнообов’язкового державного соціального страхування) описані обмеження формально не поширюються. Тому згадані контрольні органи теоретично можуть донараховувати суму Вашого податкового зобов’язання з певного податку чи збору навіть по завершенні терміну давності, що становить 1 095 днів.

Джерела юридичної інформації статті 4, 15 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

2.3. Непрямі методи

Здебільшого в контрольному органі обчислюють суму податкового зобов'язання суб'єкта підприємницької діяльності за правилами, що їх встановлює відповідний законодавчий акт з питань оподаткування. Посадовці застосовують ті самі ставки, виконують ті самі дії для визначення доходів і витрат, що й платник податку.

Але в деяких випадках для обчислення величини податкового зобов'язання можуть вдаватися до спеціальної методики, яка не базується на нормах податкового законодавства. Йдеться про так звані **непрямі методи**. Вдаючись до непрямих методів, суму Ваших доходів можуть, наприклад, визначати виходячи із суми Ваших витрат, кількості осіб, які на Вас працюють, стану виробничих потужностей тощо.

В цьому посібнику ми не розглядатимемо згаданих непрямих методів. Зазначимо лише, що зазвичай застосування непрямих методів призводить до істотного завищення суми податкового зобов'язання платника податків. Тому ми спробуємо дати Вам деяку корисну інформацію, що може стати Вам у пригоді.

Насамперед з'ясуємо, в яких випадках суму Вашого податкового зобов'язання можуть обчислити за непрямими методами.

Випадки, коли законодавство дозволяє застосовувати непрямі методи для визначення суми податкового зобов'язання:

- у тому разі, якщо не можливо встановити фактичне місце положення підприємства чи його відокремлених підрозділів, місце перебування фізичних осіб, які не подають податкових декларацій протягом встановленого терміну;
- якщо платник податків або його посадова особа, не подаючи податкової декларації протягом встановленого терміну, ухиляється від надання відомостей, передбачених у законодавстві;
- в тому разі, якщо суму податкових зобов'язань не можливо визначити тому, що платник податків не веде податкового обліку або не має первинних документів, визначених у законодавстві;
- якщо декларацію було подано, але під час документальної перевірки представник контрольного органу виявив, що платник податків не підтверджує розрахунків, наведених у декларації, наявними документами обліку відповідно до порядку, передбаченого в законодавстві. При цьому непрямими методами можуть послуговуватися тільки для визначення того об'єкту оподаткування або його складових, документів щодо яких не виявлено.

Завжди пам'ятайте, що в будь-яких інших випадках вдаватися до непрямих методів не дозволено. Тож у разі виникнення потреби нагадайте про цю норму закону представникам контрольного органу.

Мабуть, Ви хотіли б знати, як Ви зможете довідатися про те, на якій підставі Ваші податки обчислили непрямими методами, якщо таке станеться. Одержати таку інформацію буде дуже просто. Досить лише ознайомитися з рішенням керівника відповідного податкового органу про застосування до Вас непрямих методів, завітавши за викликом до податкової інспекції. Такий документ також можуть надіслати поштою або вивісити на дошці оголошень (якщо адреса платника податку виявилася фіктивною). Згадане рішення є обов'язковою передумовою використання цієї методики обчислення податкових зобов'язань і мусить містити підставу для застосування вказаних методів.

Треба зазначити, що непрямими методами дозволено визначити податкові зобов'язання не з усіх чинних в Україні податків і зборів.

Перелік податків і зборів, суму яких дозволено обчислювати непрямими методами:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності;
- податок з реклами;
- рентні платежі;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані коштом державного бюджету;
- готельний збір;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- збір за забруднення навколишнього природного середовища.

Додамо, що право визначити суму податкового зобов'язання підприємця із застосуванням непрямих методів мають лише **податкові органи**

Джерела юридичної інформації статті 4, 15 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Методика визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами, затверджена в Постанові Кабінету Міністрів України від 27.05.2002 № 697.

2.4. Узгодження суми податкового зобов'язання

Припустимо, контрольний орган на законних підставах визначив суму Вашого податкового зобов'язання з певного податку чи збору. Розглянемо, як узгоджують таке зобов'язання.

Як Ви пам'ятаєте, для того щоб узгодити самостійно обчислену суму податкового зобов'язання, підприємець має подати контрольному органу документ, де зазначено суму такого зобов'язання, — податкову декларацію. Так само контрольний орган, визначивши податкове зобов'язання бізнесмена, мусить йому надати документ, де вказано суму цього зобов'язання. Документ, у якому контрольні органи повідомляють платникам податків про обов'язок сплатити певну суму податкового зобов'язання, обчислену в контрольному органі, має назву **податкове повідомлення**

Податкове повідомлення вручають за кожним податком чи збором окремо. Тож в одному місяці Ви можете одержати не одне, а декілька податкових повідомлень. Отримавши такий документ, перевірте чи правильно його заповнено.

Податкове повідомлення має містити такі відомості:

- підстава, з огляду на яку контрольний орган нарахував суму Вашого податкового зобов'язання;
- посилання на норму податкового закону, відповідно до якої було зроблено розрахунок або перерахунок суми податкового зобов'язання;
- сума податку чи збору, що його належить сплатити;
- сума штрафних санкцій (за їх наявності);
- граничні терміни погашення суми податкового зобов'язання та сплати штрафних санкцій;
- попередження про наслідки несплати вказаних сум протягом встановленого терміну;
- передбачені в законі граничні терміни для оскарження нарахованої суми податкового зобов'язання та штрафних санкцій (за їх наявності).

Контрольний орган може вручити платникові податків податкове повідомлення двома різними способами:

- надіслати листом з повідомленням про вручення;
- передати посадовій особі підприємства або фізичній особі — суб'єктові підприємницької діяльності чи її законному представнику під розписку.

Здебільшого, заощаджуючи кошти на поштових відправленнях, контрольні органи використовують саме другий спосіб. В такому разі до приміщення цього органу запрошують фізичну особу чи посадову особу підприємства (директора, бухгалтера), якій вручають податкове повідомлення під розписку у відповідному журналі.

Деякі підприємці вважають, що можуть не поспішати отримувати податкове повідомлення (а, отже, й узгоджувати і сплачувати суму податкового зобов'язання). Тому не з'являються на виклик до контрольного органу, відмовляються отримати документи, надіслані поштою.

Відразу попередимо, що сподіватися на ефективність таких дій не варто. Річ у тому, що контрольні органи мають змогу скористатися багатьма іншими способами, щоб повідомити платникам податків про нараховані їм суми податкових зобов'язань. До цих інших методів вдаються в тому разі, якщо податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення з таких причин:

- неможливість знайти посадових осіб;
- відмова цих осіб прийняти податкове повідомлення;
- неможливість знайти фактичне місце положення (місце перебування) платника податків.

У разі виникнення хоча б однієї з таких обставин податковий орган розміщує податкове повідомлення на **дошці податкових оголошень**. Такі дошки висять на вільному для огляду місці біля входу до приміщення податкового органу або в холі.

За законом, розміщувати дошки податкових повідомлень мають право тільки податкові органи. Як діють інші контрольні органи за описаних обставин (коли платник податку відмовляється отримати податкове повідомлення), з нормативних актів не зрозуміло.

Ми не радимо Вам відмовлятися від отримання податкового повідомлення і допустити до того, щоб його розмістили на відповідній дошці податкового органу. Річ у тому, що практично не можливо передбачити, коли саме на дошці з'явиться папірець із сумою Вашого податкового зобов'язання. Тим часом ця дата є вкрай важливою, оскільки саме день розміщення податкового повідомлення на дошці вважають датою вручення такого повідомлення. Саме від цього дня починають відлік терміну для виконання податкового зобов'язання перед державою, величину якого визначив контрольний орган, а також терміну для оскарження суми такого зобов'язання. Треба зауважити, що “Ваше” податкове повідомлення не буде висіти вічно. “Ваш” документ виставлятимуть на дошці податкових оголошень лише протягом 10 календарних днів. Тож, якщо справа дійде до використання дошки податкових повідомлень, існує великий ризик того, що Ви “прогавите” оголошення щодо себе, а отже, пропустите або термін сплати податку, або термін оскарження суми, яку визначив контрольний орган.

Податкове повідомлення, передане іншим, ніж перелічені, способом, формально **не вважають надісланим (врученим)**. Цей документ також не вважатимуть врученим, якщо **під час його розміщення було порушено встановлені правила**. Наводимо деякі вимоги до розміщення податкових повідомлень на дошках податкових оголошень, насамперед з огляду на те, що така інформація може стати Вам у пригоді.

Вимоги до розміщення податкового повідомлення:

- інформацію на дошці податкових оголошень належить розміщувати на висоті, не меншій ніж 50 см, і не більшій ніж 200 см над рівнем підлоги;
- якщо площа дошки виявилася замалою для розміщення всіх податкових повідомлень (так, щоб вони не перекривали одне одного), то на дошці дозволено вивішувати списки платників податків, яким виписано податкові повідомлення. Зазначені переліки мають містити інформацію щодо можливого місця ознайомлення з податковим повідомленням. Зокрема, в цьому документі потрібно вказати **номер кімнати, телефон та прізвище відповідального працівника**
- податкові повідомлення потрібно вивішувати окремо від податкових вимог;
- податкові повідомлення та податкові вимоги до платників податків — юридичних і фізичних осіб — належить розміщувати окремими блоками.

Припустимо, податкове повідомлення було Вам надіслано чи вручено за встановленим порядком. За таких обставин вказану тут суму податкового зобов'язання, визначену в контрольному органі, **вважатимуть узгодженою** від того дня, коли Ви отримуєте таке податкове повідомлення.

Узгодження формально не відбудеться лише в тому разі, якщо Ви вирішите оскаржити нарахування контрольного органу. Процедура оскарження ми опишемо в наступному розділі.

Джерела юридичної інформації статті 1, 5, 6 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Порядок встановлення та експлуатації дощок податкових оголошень (повідомлень), затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 18.09.2001 № 375.

2.5. Оскарження суми податкового зобов'язання

Припустимо, Ви вважаєте, що контрольний орган неправильно обчислив суму Вашого податкового зобов'язання, і хочете опротестувати таку суму. Що робити за таких обставин?

Ви маєте дві можливості:

- звернутися до контрольного органу для оскарження в адміністративному порядку;
- звернутися до суду (господарського суду) для оскарження в судовому порядку.

Узгодження податкового зобов'язання за встановленим порядком, за процедурами адміністративного або судового оскарження, має назву **апеляційне узгодження**.

Пам'ятайте: доти, доки процедура апеляційного узгодження не закінчиться, Ваше податкове зобов'язання **вважатимуть неузгодженим**. Отже, в цей період Ви не мусите сплачувати нарахованих сум. При цьому можете не турбуватися про те, що у Вас виникне податковий борг, що Вам нарахують пеню чи накладуть на Вас штрафні санкції.

Якщо Ви обрали шлях апеляційного узгодження, то варто завжди починати саме з адміністративного оскарження. Цей варіант має свої переваги. По-перше, Вам не доведеться сплачувати ніяких коштів. По-друге, Ви матимете час для того, щоб підготуватися до оскарження рішення контрольного органу в суді (господарському суді). Зауважимо, що звернутися зі скаргою до суду Ви зможете в будь-якому разі, незалежно від результату адміністративного оскарження.

Розглядаючи процедуру адміністративного оскарження, насамперед з'ясуємо, що саме Ви можете опротестувати.

Рішення контрольного органу, які можна опротестувати через процедуру адміністративного оскарження:

- рішення, в якому, на думку підприємця, неправильно визначено суму податкового зобов'язання;
- рішення, в ухваленні якого контрольний орган вийшов поза межі своєї компетенції;
- будь-яке інше рішення, що, на думку підприємця, суперечить законодавству з питань оподаткування.

Як бачите, оскаржити можна практично будь-яке рішення контрольного органу. Втім, певні обмеження все-таки встановлено.

Адміністративному оскарженню не підлягають такі показники та рішення:

- сума податкового зобов'язання, яку платник податків визначив самостійно і яку вказав у податковій декларації (розрахунку);
- сума податкового зобов'язання, яку **вже узгоджено**;
- рішення контрольного органу, оскаржене в суді (господарському суді);
- рішення податкового органу за наявності порушеної кримінальної справи;
- рішення податкової міліції.

Звертаємо Вашу увагу на ще один нюанс. Якщо суму податкового зобов'язання податковий орган нарахував Вам, послуговуючись непрямими методами, то Ви можете відмовитися її узгоджувати, подавши скаргу до податкового органу. Далі узгодження вже відбуватиметься не в адміністративному, а в судовому порядку. До 1 січня 2005 року діє таке правило: якщо платник податків відмовляється узгодити суму податкового зобов'язання, нараховану в податковому органі через застосування непрямих методів, податковий орган мусить звернутися до суду з позовом про визнання такої суми податкового зобов'язання. При цьому саме податковий орган має довести, що нарахування було здійснено в належний спосіб.

Тепер, крок за кроком, розглянемо процедуру адміністративного оскарження рішень контрольних органів.

Крок перший. Насамперед потрібно скласти **скаргу** з вимогою переглянути рішення контрольного органу й подати її до цього органу. Сьогодні не всі контрольні органи вимагають подавати скарги за встановленою формою. Дотримувати цих формальностей потрібно лише в тому разі, якщо Ви оскаржуєте рішення податківців. Проте ми радимо Вам не порушувати наведених далі вимог, незалежно від того, до якого контрольного органу Ви подаєте скаргу.

Зміст скарги (заяви) з вимогою переглянути рішення контрольного органу:

- для фізичної особи — прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання, для юридичної особи — її назва, місце положення;
- назва контрольного органу, який видав податкове повідомлення або оскаржуване рішення, дата і номер рішення;
- суть порушеного питання, прохання чи вимоги;
- інформація про те, чи подав автор скарги позовну заяву до суду (господарського суду) про визнання недійсним податкового повідомлення або рішення органу державної податкової служби;
- підпис фізичної особи або уповноваженої на те особи, а для юридичної особи — підпис керівника або представника юридичної особи, скріплений печаткою юридичної особи.

До скарги Ви можете додати будь-які документи, розрахунки та докази, якщо вважатимете за потрібне.

З написанням скарги краще не баритися. Пам'ятайте, що цей документ належить подати протягом **10 календарних днів** після отримання податкового повідомлення або іншого рішення контрольного органу, яке Ви бажаєте оскаржити. Виняток становлять лише ті випадки, коли контрольний орган самостійно визначає суму Вашого податкового зобов'язання з огляду на

причини, не пов'язані з порушенням власне податкового законодавства (наприклад, у разі порушення митного законодавства). За таких обставин першу скаргу Ви маєте право подати до контрольного органу протягом 30 календарних днів. Загострюємо Вашу увагу на тому, що цей термін прийнятний тільки для першої скарги, тимчасом як на всіх наступних етапах діє короткий термін — 10 календарних днів.

Готуючись подати скаргу на рішення контрольного органу, пам'ятайте й про такі дві важливі норми:

- 1) термін подання заяви про перегляд рішення контрольного органу можуть продовжити. В такому разі дотримують таких самих правил, які запроваджено для подовження граничних термінів подання податкових декларацій (див. розділ 1.5);
- 2) у встановленні термінів для адміністративного оскарження діє “правило вихідного дня”. В тому разі, якщо останній день процесуального терміну, відведеного для адміністративного оскарження (термін подання скарги, прийняття рішення), припадає на вихідний або святковий день, останнім днем такого терміну вважають перший наступний робочий день.

Скаргу можна надіслати до контрольного органу поштою або передати власноручно чи через свого представника. Якщо Ви подаєте скаргу через представника, то до скарги потрібно долучити копію довіреності (доручення), оформленої відповідно до вимог чинного законодавства. А скаргу, яку Ви відсилаєте поштою, краще вкласти в лист з повідомленням про вручення. Наголошуємо: податкові органи вважають днем подання скарги не той день, коли її було відправлено поштою, а той день, коли скарга надійшла до податкового органу. Тож відсилайте скаргу, маючи певний запас часу.

Заява, подана протягом відведеного терміну, “грає” на Вашу користь. Такий документ зупиняє виконання податкових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні. Ця “пауза” триває від дня подання такої заяви до контрольного органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом вказаного терміну податкових вимог щодо сплати оскаржуваної суми податкового зобов'язання Вам не надсилатимуть, а оскаржувану суму вважатимуть неузгодженою.

Якщо Ви подаєте скаргу, порушивши наведені вимоги, то контрольний орган може її Вам повернути протягом 5 днів від дня отримання такої скарги. До поверненого документу цей орган мусить додати відповідні пояснення. За таких обставин і за умови, що Ви маєте в запасі досить часу, Ви можете подати скаргу повторно. Якщо Ви вже не вкладаєтеся у відведений термін, то рішення податкового органу доведеться оскаржувати в суді.

Крок другий. Подавши скаргу, потрібно терпляче чекати. Цей процес може затягнутися на 20 календарних днів, починаючи від того дня, коли конт-

рольний орган одержав Вашу скаргу. Протягом цього терміну контрольний орган мусить ухвалити одне з двох рішень:

- вмотивоване рішення за скаргою. Це рішення належить надіслати на адресу суб'єкта підприємницької діяльності поштою з повідомленням про вручення або передати йому під розписку;
- рішення про продовження терміну розгляду скарги. “Новий” термін не може перевищувати 60 календарних днів. Про таке рішення платникові податків потрібно повідомити в письмовій формі ще перед тим, як закінчиться 20-денний термін розгляду скарги. Це рішення може прийняти керівник або заступник керівника відповідного контрольного органу.

Припустимо, протягом 20-денного або продовженого терміну Вам не надішлють вмотивованого рішення за скаргою. В такому разі Вашу скаргу вважатимуть **повністю задоволеною** на Вашу користь починаючи від першого дня по закінченні вказаного терміну. Скаргу також вважатимуть повністю задоволеною на Вашу користь, якщо рішення керівника контрольного органу (або його заступника) про продовження термінів її розгляду Вам не надіслали перед закінченням 20-денного терміну, відведеного на розгляд скарги.

Рішення за скаргою підприємця зазвичай приймають без участі такого підприємця. Проте, цілком можливо, що Вас таки запросять до контрольного органу для того, щоб Ви дали певні пояснення під час розгляду Вашої скарги. Крім того, Вам можуть запропонувати так званий **податковий компроміс**. Податковий компроміс — це спосіб розв'язання суперечки між підприємцем і контрольним органом. Ця “золота середина” полягає в задоволенні частини скарги за умови, що бізнесмен погоджується з рештою сум податкового зобов'язання, які нарахував контрольний орган. Навряд чи Вам варто знати всю “внутрішню кухню” процедури досягнення податкового компромісу. Від Вас у цій справі вимагатимуть лише відповіді “так” або “ні”. Проте, приймаючи рішення, пам'ятайте: після досягнення податкового компромісу суму податкового зобов'язання, визначену за умовами цього компромісу, вважають узгодженою, і таке рішення вже не можна оскаржити.

Якщо на другому кроці процедури адміністративного оскарження Ви отримуєте позитивне рішення, то на цьому адміністративне оскарження для Вас завершиться. Натомість одержавши рішення контрольного органу про повне або часткове незадоволення Вашої скарги, Ви маєте право подати повторну скаргу.

Крок третій. Повторну скаргу належить подати до контрольного органу вищого рівня. На такі дії закон також відводить Вам 10 календарних днів після дня отримання відповіді за першою скаргою.

Повторну скаргу потрібно оформити й подати, дотримуючи таких самих процедурних тонкощів, що й під час складання першої скарги. Відмінність полягає лише в тому, що цим разом Ви можете подати свою скаргу не лише без-

посередньо до контрольного органу вищого рівня, а й через той контрольний орган, рішення якого Ви оскаржуєте. Якщо Ви оберете перший варіант, то Вам доведеться повідомити “оскаржуваному” контрольному органу про те, що Ви опротестовуєте його рішення у вищому органі. Роль такого повідомлення може відіграти копія Вашої скарги до органу вищого рівня. До такого кроку належить вдатися для того, щоб “оскаржуваний” контрольний орган “знав”, що процедури апеляційного узгодження податкового зобов'язання ще не закінчено, тому він не має права накладати на Вас штрафні санкції.

Складаючи скаргу до вищого контрольного органу, пам'ятайте, що в цьому документі треба порушувати ті самі питання, які було викладено в першій скарзі. Якщо ж Ви торкаєтесь питань, яких не зачіпали в першій скарзі, то повторну скаргу спрямовують на новий розгляд до “оскаржуваного” контрольного органу.

Крок четвертий. На цьому етапі Вам треба діяти так само, як Ви чинили тоді, коли подали першу скаргу (див. крок другий процедури адміністративного оскарження).

Крок п'ятий. Не одержавши позитивного рішення після повторного розгляду, Ви маєте право написати скаргу втретє. Цим разом скаргу потрібно подати до центрального контрольного органу за тією самою процедурою, яку Ви виконували на третьому кроці адміністративного оскарження.

Крок шостий. На цьому етапі Ви знову чекаєте на рішення протягом встановленого терміну (або 20 календарних днів, або 60 календарних днів, якщо керівник контрольного органу продовжив термін розгляду).

Остаточне рішення центрального органу контрольного органу не підлягає дальшому адміністративному оскарженню, зате його можна оскаржити в суді.

Зрозуміло, що Вам не завжди доведеться проходити всі шість описаних етапів. Процедура адміністративного оскарження може закінчитися й набагато раніше.

Процедура адміністративного оскарження закінчується в один з таких моментів:

- в останній день терміну, відведеного для подання заяви про перегляд рішення контрольного органу, якщо такої заяви не було подано протягом вказаного терміну;
- у той день, коли підприємець отримує рішення контрольного органу про повне задоволення скарги, викладеної в заяві;
- в той день, коли підприємець одержав рішення контрольного органу, яке не підлягає дальшому адміністративному оскарженню.

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважають **днем узгодження податкового зобов'язання** явно, в тому разі, якщо Ви не скористаєтесь своїм правом оскаржити рішення контрольного органу в суді. За та-

ких обставин суму податкового зобов'язання, яку Вам нарахував контрольний орган, вважатимуть неузгодженою до судового розгляду справи по суті та ухвалення відповідного рішення.

В цьому посібнику ми не порушуватимемо питання про те, як захистити свої права та інтереси в суді. Дамо лише одну заувагу. Якщо Ви вирішите звернутися до суду зі скаргою на рішення контрольного органу, то будете змушені письмово повідомити про це відповідному контрольному органу. Виконати цю формальність дуже важливо. Завдяки Вашому повідомленню контрольний орган “знатиме”, що податкове зобов'язання далі є неузгодженим, і не застосуватиме до Вас різного роду санкції.

Джерела юридичної інформації: статті 1, 4, 5, 19 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене в Наказі Державної податкової адміністрації України від 11.12.1996 № 29; Лист Державної податкової адміністрації України від 18.01.2002 № 961/7/25-0017; Лист Державної податкової адміністрації України від 17.02.2003 № 1152/6/11-1316.



РОЗДІЛ 3

ПОРЯДОК ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНОГО ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Доки Ви не узгодили своїх податкових зобов'язань, Ви не маєте конкретно визначених обов'язків перед державою. Ніхто не може Вас примусити сплатити неузгоджену суму зобов'язання, вжити до Вас заходів примусового стягнення, застосувати штрафні санкції тощо.

Проте від моменту узгодження Ваш “статус” змінюється. Узгоджене зобов'язання перед державою, так само як будь-яке зобов'язання перед іншими суб'єктами правовідносин, потрібно виконати в належний спосіб і протягом встановленого терміну. Інакше неприємності Вас не оминуть. В цьому розділі ми розповімо про терміни та порядок погашення суми податкового зобов'язання.

3.1. Термін погашення суми податкового зобов'язання

Термін виконання податкового зобов'язання великою мірою залежить від того, в який спосіб його було узгоджено. Далі наводимо таблицю, в якій узагальнено інформацію щодо термінів погашення сум податкового зобов'язання залежно від способу їх узгодження.

Спосіб узгодження податкового зобов'язання	Термін виконання податкового зобов'язання
самостійне узгодження суми податкового зобов'язання через подання податкової декларації (розрахунку)	10 календарних днів після останнього дня відповідного терміну подання податкової декларації

контрольний орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання підприємця з огляду на причини, не пов'язані з порушенням податкового законодавства	термін сплати визначено в законі щодо відповідного податку, а якщо такого терміну не вказано, то він становить 30 календарних днів від того дня, коли було отримано податкове повідомлення про таке нарахування
контрольний орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання підприємця з огляду на причини, пов'язані з порушенням податкового законодавства (зокрема в тому разі, якщо в поданій декларації допущено помилку)	10 календарних днів від дня отримання податкового повідомлення, за винятком тих випадків, коли протягом такого терміну підприємець починає процедуру апеляційного узгодження
податкове зобов'язання було узгоджено в апеляційному порядку	10 календарних днів після дня такого узгодження

Визначаючи останній день, відведений для погашення суми податкового зобов'язання, не треба забувати й про “правило вихідного дня”. Якщо останній день терміну сплати припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем такого терміну вважають наступний за вихідним або святковим робочий операційний (банківський) день. (Детальніше про це правило див. у розділі 1.5).

Описані норми є загальними. Проте для термінів сплати податку, так само як для граничних термінів подання податкових декларацій, існують винятки. По-перше, як ми вже зазначали, податкові декларації потрібно подавати не щодо всіх податків та зборів. Тож не завжди можна визначити “відправну точку” для визначення граничного терміну сплати суми податкового зобов'язання. (Нагадаємо, що в разі самостійного узгодження податкового зобов'язання, податок належить сплатити протягом 10 днів після подання декларації. Якщо ж за тим чи тим податком подавати декларації не потрібно, то день відліку терміну, відведеного для сплати цього податку, визначити не можливо). По-друге, існують певні суперечності в законі, який визначає терміни виконання зобов'язань підприємців перед державою (йдеться про Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”). З одного боку, тут встановлено уніфіковані строки, які наведено в таблиці на с. 49–50. З іншого боку, цей закон визначає податкове зобов'язання як зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів за порядком і протягом **термінів** вказаних у цьому законі або **в інших законах України**. Саме на це формулювання й спираються контрольні органи, коли вимагають сплачувати податки та збори протягом інших термінів. Втім, треба зазначити, що останнім часом діє добра тенденція до “уніфікації” термінів погашення податкових зобов'язань.

Пропонуємо для прикладу таблицю, де наведено приблизний перелік податкових платежів, терміни сплати яких відрізняються від термінів, вже описаних у цьому розділі.

Податковий плаїж	Термін сплати
акцизний збір з алкогольних напоїв	не пізніше ніж на третій робочий день після реалізації
акцизний збір з тютюнових виробів	не пізніше ніж 16 числа місяця, що настає за звітним періодом
податок з власників транспортних засобів, який сплачують юридичні особи	до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом
податок на доходи фізичних осіб, що його сплачують працевдавці	не пізніше того дня, коли до банківської установи надійшли кошти на виплату доходу
податок на доходи фізичних осіб, який сплачують громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності	до 15 числа того місяця, що настає за звітним кварталом
плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності	щомісяця до 15 числа того місяця, що передує звітному (в деяких випадках — шокварталу до 15 числа того місяця, який передує звітному кварталу)
єдиний податок з фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності	щомісяця, до 20 числа того місяця, який передує звітному
єдиний податок з юридичних осіб	щомісяця, до 20 числа
фіксований сільськогосподарський податок	щомісяця, до 20 числа
“соціальні” збори на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	не пізніше того дня, коли до банківської установи надійшли кошти на виплату доходу

Джерела юридичної інформації стаття 5 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Лист Державної податкової адміністрації України від 27.03.2001 № 4016/7/15-1317; Лист Державної податкової адміністрації України від 23.03.2001 № 3904/7/15-1317.

3.2. Джерела та порядок погашення суми податкового зобов'язання

Держава, як і будь-який інший кредитор, зазвичай сподівається, що Ви будете погашати суму своїх зобов'язань перед нею **грошовими коштами**. При цьому для сплати до бюджету чи державного цільового фонду належної суми податку або збору Ви можете використати будь-які власні кошти, в тому такі:

- кошти, отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна та немайнових цінностей;
- кошти, одержані від випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав;
- отримані кредити (позики);
- кошти, що надійшли з інших джерел (в такому разі належить брати до уваги спеціальні норми законодавства щодо використання коштів).

У цьому переліку Вашу увагу, очевидно, привернули отримані кредити (позики). Радимо Вам дуже добре подумати, перед тим як використати такі кошти для виконання своїх податкових зобов'язань. Пояснимо, чому.

Законодавство, яке регулює порядок погашення суми податкового зобов'язання, розглядає кредитні кошти як власні кошти суб'єкта господарювання. Насправді тут йдеться про інше. Кредит — це позичковий капітал банку в грошовій формі, який передають у тимчасове користування на умовах забезпеченості, повернення, строковості, платності та цільового характеру використання. Кошти, які Ви отримали в кредит, по-перше, не є Вашою власністю, бо їх Вам передано в тимчасове користування. По-друге, позички мають цільовий характер, тому їх належить спрямовувати тільки на ті потреби, котрі визначив банк чи інша фінансово-кредитна установа — кредитор.

Отже, якщо Ви використаєте такі кошти на погашення суми своїх зобов'язань перед державою, то у Вас, найімовірніше, виникнуть проблеми з банком. Зокрема, кредитор може вимагати, щоб Ви достроково повернули видану Вам позику. Тому спрямовувати кредитні кошти на сплату податків та зборів треба дуже зважено. Щоб забезпечити себе від можливих проблем, доцільно отримати згоду банку-кредитора на повернення боргів коштом позики.

Виконати свої податкові зобов'язання перед державою Ви можете не тільки завдяки грошовим коштам, а й іншим джерелам. Припустимо, відповідний бюджет має перед Вами непогашені грошові зобов'язання, які виникли згідно з нормами податкового або бюджетного законодавства чи цивільно-правових угод, і термін сплати цих сум вже настав. Тоді Ви можете провести **взаєморозрахунок**. Наприклад, місцевий бюджет заборгував Вам 1 000 грн. Водночас Ваше податкове зобов'язання перед тим самим місцевим бюджетом становить 1 200 грн. У такому разі Ви можете провести взаєморозрахунок непогашених зустрічних зобов'язань, і Ваше зобов'язання перед бюджетом скоротиться до 200 грн. (1 200 грн. — 1 000 грн.). Спільне рішення про здійснення взаємо-

розрахунку ухвалюють податковий орган і орган Державного казначейства України на підставі заяви платника податків.

Для того щоб не виникло непорозумінь, зазначимо, що можливість провадити взаєморозрахунки з бюджетом на момент підготовки цього посібника до друку мала лише “теоретичний характер”. Застосувати цю форму сплати податків та зборів на практиці було неможливо, оскільки:

- здійснення таких взаєморозрахунків у 2003 році заборонено;
- не визначено порядку, за яким належить провадити такі взаєморозрахунки (цей порядок має визначити Державна податкова адміністрація України за погодженням з Державним казначейством України).

Виконати своє податкове зобов'язання перед бюджетом Ви маєте самостійно: закон **забороняє** “передавати” своє податкове зобов'язання третім особам.

Для того щоб погасити суму свого зобов'язання перед бюджетом чи державним цільовим фондом, Вам потрібно підготувати платіжне доручення й віднести його до банківської установи. Не відкладайте цю справу на останній день. Пам'ятайте: в контрольних органах днем виконання податкового зобов'язання вважають не той день, коли Ви подали платіжне доручення на перерахування, а той день, коли кошти надійшли на відповідний рахунок бюджету чи державного цільового фонду. Тому краще мати певний запас часу, насамперед з огляду на те, що міжбанківський переказ може тривати 3 операційні дні. Коли Ви подаєте до банку платіжне доручення на перерахування суми податку чи збору, зважте також на те, що банк не обов'язково виконає його в день подання. Якщо розрахунковий документ надходить до банку по закінченні операційного часу, доручення клієнта за цим розрахунковим документом банк виконує наступного робочого дня.

Джерела юридичної інформації: стаття 7 Закону України “Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; стаття 8 Закону України “Про платіжні системи та переказ грошей в Україні” від 05.04.2001 № 2346-III.

3.3. Що робити з надмірно сплаченими сумами податкових зобов'язань

Іноді платники податків, поспішаючи виконати свої податкові зобов'язання перед державою, сплачують більші суми, ніж потрібно. Переплата може виникнути й з інших причин, наприклад, у тому разі, якщо скасовано рішення контрольного органу про нарахування або донарахування суми податкового зобов'язання. Зрозуміло, що втрачати гроші завжди прикро. Варто спробувати їх повернути. Як це зробити, пояснимо в цьому розділі посібника.

Насамперед зазначимо, що не всі контрольні органи чітко визначили порядок повернення надмірно сплачених податків і зборів, які входять до сфери компетенції

цих органів. Описаний далі порядок стосується до тих податкових зобов'язань, сплату яких контролюють податкові органи. Проте такої процедури можна дотримувати й у разі повернення інших податкових платежів, окрім таких випадків:

- відшкодування податку на додану вартість;
- повернення надмірно стягнених (сплачених) сум прибуткового податку з громадян;
- повернення сум акцизного збору, сплачених через видачу податкового векселя чи завдяки банківській гарантії, яку суб'єктам підприємницької діяльності надають під час одержання спирту етилового не денатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію.

Припустимо, Ви вирішили повернути собі суму податку чи збору, сплачену надмірно або помилково (наприклад, перераховану не на відповідний бюджетний рахунок). Спершу Вам потрібно написати заяву до відповідного контрольного органу. Перед тим як скласти такий документ, перегляньте наведений далі список, щоб переконатися, що Ви дійсно можете повернути собі суму переплати.

Поверненню за заявою платника підлягають такі події:

- податки та збори, сплачені помилково;
- переплата, яка виникла внаслідок того, що суд скасував або змінив рішення контрольного органу про нарахування або донарахування суми податкового зобов'язання, якщо таку суму було сплачено (стягнуто);
- переплата, що її створив платник податків, перерахувавши зайві суми податків, для яких настав граничний термін сплати.

Заяву складають у довільній формі. Єдиним обов'язковим реквізитом такого документу є вказівка на напрямок і спосіб зарахування коштів, що їх повертають як такі, котрі сплачено помилково та (або) надмірно. Визначаючи напрямок і спосіб перерахунку коштів від контрольного органу, пам'ятайте про певні обмеження.

Можливі способи повернення сум надмірно або помилково сплачених коштів:

- переказ на поточний (вкладний) рахунок платника податків у банківській установі;
- спрямування на погашення суми податкового зобов'язання (податкового боргу) за іншими податками, зборами, що їх контролюють органи державної податкової служби, незалежно від виду бюджету, перед яким виник такий борг;
- повернення готівковими коштами за чеком за браком банківського рахунку в платника податків.

Заяву щодо повернення надмірно сплачених сум потрібно подати не пізніше ніж 1 095-го дня, що настає за днем виникнення переплати.

Відтак Вам доведеться терпляче чекати. На жаль, закон не зобов'язує контрольний орган сповіщати Вас про рішення щодо Вашої заяви. Втім, на повернення коштів відведено не більше ніж 10 днів. Тож, якщо протягом цього терміну Ви не отримали коштів, зверніться до контрольного органу й дізнайтеся про те, яке ж рішення було ухвалено. А далі належить діяти залежно від обставин. Зокрема, якщо належних Вам сум не повертають, можна подати позов до суду.

Джерела юридичної інформації стаття 15 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2001 № 2181-III; Порядок взаємодії органів державної податкової служби України та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України від 18.03.2003 № 125/58.

3.4. Що робити, якщо не вистачає коштів на погашення суми податкового зобов'язання

У житті майже кожного підприємця траплялися моменти, коли йому не вистачало коштів на погашення суми податкового зобов'язання. При цьому причина може бути цілком об'єктивною і ніяк не залежати від підприємця. (Наприклад, покупці продукції затримують оплату). Зважаючи на такі обставини, держава пропонує таким підприємцям інструменти, які дають змогу уникнути негативних наслідків через невчасне виконання податкових зобов'язань. Цими інструментами є розстрочення та відстрочення.

Розстрочення виконанні податкових зобов'язань — це надання платникові податків бюджетного кредиту (тобто відсоткової позики) на основну суму його податкових зобов'язань (без урахування сум пені).

Відстрочення виконанні податкових зобов'язань є відкладення в часі сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків (без урахування сум пені) — за умови сплати відсотків.

За розстрочення чи відстрочення в погашенні сум податкового зобов'язання держава встановила цілком прийнятні за обсягом відсотки. Плата за відтягнення терміну сплати податку становить 120% річних облікової ставки Національного банку України. Наприклад, якщо облікова ставка НБУ дорівнює 9%, то розстрочення у виконанні податкового зобов'язання “коштуватиме” 10,8% (9 x 1,2%) річних від основної суми податкового зобов'язання.

Фактично, розстрочення і відстрочення відрізняються один від одного лише моментом, коли потрібно сплачувати суму податку (збору) та відсотки.

Припустимо, Вам розстрочують податкове зобов'язання. Основну його суму та нараховані на неї відсотки належить погашати рівними частинами починаючи від податкового періоду, що **настає за тим періодом, коли Ви одержали розстрочення**. Інші умови сплати визначено для тих платників, яким відстрочили сплату податків. Тоді основну суму податку та нараховані на неї відсотки потрібно сплачувати починаючи від будь-якого періоду, що його визначив відповідний податковий орган або відповідний орган місцевого самоврядування. Розрахуватися з боргами потрібно протягом **12 календарних місяців** від моменту виникнення податкового зобов'язання або у визначений день, сплативши всю суму відразу.

Треба зауважити, що розстрочення та відстрочення застосовують не до всіх податків і зборів.

Податки та збори, яких не можна розстрочити чи відстрочити:

- ввізне мито;
- акцизні збори;
- податок на додану вартість під час ввезення товарів (робіт, послуг) на митну територію України;
- внески до Пенсійного фонду України чи інші внески, запроваджені в системі державного або обов'язкового соціального страхування, якщо інших умов не встановлено в законах щодо сплати цих податків та зборів.

Для того щоб розстрочити чи відстрочити сплату податку, Вам потрібно звернутися до підрозділу стягнення податкового боргу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації або за місцем обліку податкового зобов'язання. До цього підрозділу належить подати письмову заяву, в якій вказати такі дані:

- суми податків, зборів, інших платежів, сплату яких Ви просите розстрочити (відстрочити);
- термін розстрочення (відстрочення).

При цьому потрібно окремо вказати податки й збори, термін сплати яких ще не настав або вже минув.

Перед тим як подавати таку заяву, добре зважте. Бо від дня подання такого документу суму податкового зобов'язання, яке Ви просите розстрочити (відстрочити), вважатимуть узгодженою.

В заяві не забудьте вказати підставу для розстрочення (відстрочення). Пам'ятайте: претендувати на **розстрочення** боргу Ви можете в тому разі, якщо надасте достатні докази щодо існування загрози виникнення або накопичення податкового боргу. А на **відстрочення** боргу держава погодиться тоді, коли Ви доведете, що внаслідок дії обставин непереборної сили посталала загроза виникнення (або накопичення) податкового боргу та (або) банкрутства Вашого підприємства.

За достатні докази для ухвалення рішення про розстрочення або відстрочення у виконанні податкових зобов'язань правлять такі документи:

- аналіз фінансового становища платника податків за попередній звітний період;
- розрахунки прогностичних доходів такого платника, що свідчать про можливість погашення податкових зобов'язань та (або) збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок розстрочення або відстрочення, протягом якого відбудеться зміни політики управління виробництвом чи збутом.

В будь-якому разі, не варто сподіватися на позитивне рішення податкового органу, якщо Ви не додасте до своєї заяви таких документів:

- аналіз фінансового стану підприємства;
- графік погашення розстрочених (відстрочених) сум;
- розрахунки прогностичних доходів, що гарантують виконання графіку погашення.

Вашу заяву розглядатимуть не довше ніж місяць, відтак приймуть одне з таких двох рішень:

- рішення про розстрочення (відстрочення) у виконанні податкових зобов'язань;
- рішення про відмову в розстроченні (відстроченні).

Рішення приймає керівник (або його заступник) податкового органу. В рішенні про відмову, яке, звісно, оформляють на письмі, потрібно вказати причини відмови.

Тут ми хочемо звернути увагу на один момент, на якому “погоріли” чимало платників податків. Як ми зазначили, рішення про розстрочення (відстрочення) приймають досить довго — цілий місяць. При цьому термін сплати податкового зобов'язання (яке, як Ви пам'ятаєте, від моменту подання заяви вважають узгодженим) може настати раніше, ніж розглянуть Вашу заяву про відстрочення чи розстрочення боргу. В такому разі Ви мимоволі “прогавите” термін погашення суми податкового зобов'язання (незалежно від того, яке рішення буде прийнято за Вашою заявою). При цьому до Вас можуть застосувати (і напевно застосують) відповідні санкції. Як запобігти цим неприємностям? Ми можемо дати єдину раду: заяву щодо розстрочення (відстрочення) у виконанні податкового зобов'язання подавайте не пізніше ніж за 30 днів перед закінченням терміну погашення суми такого зобов'язання.

Після прийняття позитивного рішення щодо Вашої заяви Вас попросять укласти договір про розстрочення (відстрочення) у виконанні податкового зобов'язання.

**В договорі про розстрочення (відстрочення)
у виконанні податкового зобов'язання вказують такі дані:**

- назва та вид платежу;
- коди бюджетної класифікації;
- сума розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання;
- термін розстрочення (відстрочення);
- терміни сплати зазначених сум;
- права й обов'язки платника податків і податкового органу;
- умови дії прийнятого рішення про відстрочення (розстрочення) та укладеного договору.

Головною умовою надання та дії розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань є та, що платник податків не допустить до виникнення нового податкового боргу. Тому заявник мусить взяти зобов'язання сплачувати всі поточні платежі, а також вчасно перераховувати до бюджету частини розстроченої (відстроченої) суми боргу та нараховані на неї відсотки.

У деяких випадках договір про розстрочення чи відстрочення у виконанні податкового зобов'язання можуть розірвати достроково, тобто раніше ніж за 12 місяців.

**Підстави для дострокового розірвання договору
про розстрочення (відстрочення) боргу:**

- власна ініціатива платника податків — у разі дострокового погашення суми податкового зобов'язання, щодо якого досягнуто домовленості про розстрочення (відстрочення);
- ініціатива податкового органу — за таких обставин:
 - інформація, яку надав під час укладення договору про розстрочення (відстрочення) платник податків, виявилася недостовірною, неповною або перекрученою;
 - платник податків накопичує новий податковий борг, тобто не сплачує поточних платежів до бюджету після укладення договору про розстрочення (відстрочення) боргу;
 - платник податків не сплачує вчасно наступної з черги частини розстроченої (відстроченої) суми та нарахованих на неї відсотків.

Якщо у Вас виникають складнощі з погашенням наступної частини розстроченого (відстроченого) зобов'язання, не варто їх приховувати від податкового органу. Така поведінка може обернутися негативними для Вас наслідками. Краще скористайтеся іншою можливістю, щоб захистити свої інтереси. Зверніться до податкового органу з проханням перенести сплату

частини розстроченої (відстроченої) суми Вам на пізніший термін, який не виходив би поза граничні часові межі сплати таких сум. Своє прохання викадіть у відповідній заяві. Перед закінченням терміну виконання податкових зобов'язань подайте цей документ до того органу державної податкової служби, з яким Ви уклали договір про розстрочення (відстрочення) сплати податкового боргу.

Джерела юридичної інформації: стаття 14, Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Порядок розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 18.09.2001 № 378.

РОЗДІЛ 4



ЯК ДЕРЖАВА СТЯГУЄ ПОДАТКОВІ БОРГИ

Держава дає підприємцям досить часу та можливостей для самостійного погашення суми податкового зобов'язання. До того, хто не бажає добровільно сплачувати податки, контрольні органи, які представляють інтереси держави, можуть застосувати чимало інструментів для примусового повернення боргів. Такі інструменти (за винятком штрафних санкцій) ми й розглянемо в цьому розділі.

4.1. Поняття податкового боргу

Припустимо, Ви обчислили суму свого податкового зобов'язання і узгодили її з контрольним органом, проте з певних причин не сплатили її протягом відведеного терміну. В такому разі не сплачену суму розцінюватимуть як Ваш **податковий борг**

Зазначимо, що податковий борг — це не тільки не сплачена сума податкових зобов'язань. Це поняття є набагато ширшим.

Складові частини податкового боргу:

- сума податкового зобов'язання, узгоджена добровільно заходами платника податку або в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачена протягом встановленого терміну;
- штрафні санкції за їх наявності;
- пеня, нарахована на не сплачену суму податкового зобов'язання.

Як бачите, до складу податкового боргу входять і сума штрафних санкцій, і сума пені, яку нараховують на не погашену вчасно суму податкового зобов'язання.

Декілька років тому з підприємцями, у яких виник податковий борг, “розправлялися” дуже просто та жорстко. До банку, що обслуговував такого підприємця, надсилали документ про примусове повернення податкового боргу. За вимогами цього документу треба було або відразу стягнути борги з підприємця (якщо він мав досить коштів), або внести підприємця до картотеки (якщо коштів не вистачало). Такі заходи досить часто блокували господарську діяльність суб'єктів підприємництва.

Проте такі методи впливу залишилися в минулому. Нині контрольні органи працюють з боржниками набагато цивілізованіше. Розглянемо ці нові методи роботи.

Здійснювати заходи з погашення податкового боргу закон уповноважує **тільки податкові органи** (тому їх ще називають органами стягнення). Отже, незалежно від того, з якого податку чи збору у Вас виник податковий борг, спілкуватися Вам доведеться з представниками органів державної податкової служби. Інші органи не мають права стягувати з Вас податковий борг.

Припустимо, протягом встановленого терміну Ви не сплатили узгодженої суми податкового зобов'язання. Податковий орган має надіслати Вам **податковий вимогу**— документ, у якому податковий орган вимагає від платника податків погасити суму податкового боргу. Спочатку Вам надішлють першу податкову вимогу, яка мусить містити такі відомості:

- посилання на підстави виставлення податкової вимоги;
- сума податкового боргу, належна до сплати (загальна та окремі суми за кожним податком, збором);
- суми пені та штрафних санкцій;
- перелік запропонованих заходів, що мають забезпечити сплату податкового боргу;
- повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання та виникнення права податкової застави на активи платника податків;
- нагадування про обов'язок погасити суму податкового боргу;
- перелік можливих наслідків для підприємця, який вчасно не сплатить свого податкового боргу.

Першу податкову вимогу оформляють не пізніше ніж 5-го робочого дня по закінченні терміну сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Відтак документ реєструють у відповідному відділі податкового органу й надсилають (вручають) платнику податків. Податкову вимогу надсилають (вручають) за таким самим порядком, що й податкове повідомлення (див. розділ 2.4).

Отримавши першу податкову вимогу, Ви маєте право обрати одну з трьох можливих “ліній поведінки”:

- оскаржити рішення, на підставі якого виставлено податкову вимогу (звісно, якщо ще не минув термін оскарження);

- погасити податковий борг (у тому через його розстрочення чи відстрочення);
- нічого не робити.

Якщо Ви вирішили погасити суму податкового боргу, то мусите це зробити протягом **30 календарних днів**. При цьому відлік часу починають не від дня отримання, а від дня надсилання (вручення) податкової вимоги. Пам'ятайте, що протягом цього терміну Вам нараховуватимуть пеню та штрафні санкції. Тож не варто баритися з виконанням приписів податкової вимоги.

Якщо протягом відведеного терміну Ви повністю не погасите суми податкового боргу, то протягом 5 робочих днів (починаючи від останнього із згаданих 30 календарних днів) податковий орган оформляє і надсилає другу податкову вимогу. В другій податковій вимозі, крім вже відомих Вам даних, можуть вмістити ще й такі:

- повідомлення про дату та час, коли буде описано активи боржника, що перебувають у податковій заставі;
- повідомлення про дату та час, коли продаж майна боржника буде продано на публічних торгах.

Сума податкового боргу, вказана в другій податковій вимозі, не обов'язково збігатиметься з тією сумою, яку було наведено в першій податковій вимозі. Можливо, до моменту оформлення другої вимоги Ви встигнете частково погасити суму податкового боргу. Тоді в другій податковій вимозі фігуруватиме менша сума. Втім, після одержання першої податкової вимоги у Вас може виникнути новий податковий борг. У такому разі друга податкова вимога міститиме загальну суму заборгованості Вашого підприємства перед державою — “старий” і “новий” борги (цю суму називають консолідованим боргом).

Тепер пояснимо, що означає надсилання податкової вимоги й чим воно може обернутися для підприємця.

Податкова вимога, як один з інструментів погашення податкового боргу, по-перше, виконує “інформаційну” функцію. За допомогою цього засобу держава намагається налагодити цивілізований діалог між підприємцями й органами стягнення. В податковій вимозі орган стягнення інформує платника податків про виникнення податкового боргу, його суму, можливі негативні наслідки, до яких призведе невчасне погашення заборгованості.

По-друге, податкові вимоги є своєрідним “попереджувальним пострілом” і не завдають серйозної шкоди підприємцеві. Надсилаючи податкову вимогу, орган стягнення дає Вам час на те, щоб Ви добровільно виконали свої зобов'язання перед державою, тобто погасили суму податкового боргу й зазнали мінімальних втрат (наприклад, не допустили до того, щоб для погашення боргів Ваше майно продавали за заниженими цінами).

По-третє, податкові вимоги є своєрідною “відправною точкою” для вжиття кардинальних заходів, спрямованих на примусове стягнення податкового боргу. Зокрема, йдеться про такі заходи:

- оформлення податкової застави (див. розділ 4.3);
- адміністративний арешт активів (див. розділ 4.4);
- продаж активів, що перебувають у податковій заставі (див. розділ 4.5).

До таких дій можна вдаватися щойно після того, як платникові податків було надіслано податкові вимоги.

Отже, одержавши податкову вимогу, не треба панікувати, але й не варто відкладати її виконання. Зазначимо, що Ви будете змушені виконувати не всі податкові вимоги. За певних обставин податкову вимогу можуть відкликати, а в такому разі Вас звільнять від обов'язку її виконувати. Що більше, від моменту відкликання податкової вимоги до Вас не застосовуватимуть і інших заходів примусового погашення податкових боргів. Зокрема, йдеться про податкову заставу, адміністративний арешт активів тощо.

Далі вміщуємо таблицю, де узагальнено інформацію про те, в яких випадках відкликають податкову вимогу й від якого моменту її вважають відкликаною.

Підстава для відкликання податкової вимоги	Момент від якого податкову вимогу вважають відкликаною
платник податків самостійно погашає суму податкового зобов'язання або податкового боргу, а також пені та штрафних санкцій (за їх наявності)	той день, коли було погашено суму податкового зобов'язання (пені та штрафних санкцій) або податкового боргу
контрольний орган скасовує або змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (пені та штрафних санкцій) або податкового боргу внаслідок їх адміністративного оскарження	день, коли контрольний орган прийняв рішення про скасування суми податкового зобов'язання (пені та штрафних санкцій) або податкового боргу
суд скасовує або змінює рішення контрольного органу про нарахування суми податкового зобов'язання або стягнення податкового боргу	день, коли платник податків отримує відповідне судове рішення
щодо податкового зобов'язання (за винятком податкового боргу) приймають рішення про розстрочення (відстрочення) податкового боргу або про досягнення податкового компромісу	день, коли податковий орган приймає рішення про розстрочення (відстрочення) податкового боргу або про досягнення щодо нього податкового компромісу
податковий борг визнають безнадійним	день, коли податковий орган приймає рішення про визнання податкового боргу безнадійним

Джерела юридичної інформації статті 5, 6 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 03.07.2001 № 266.

4.2. Джерела погашення податкового боргу

Податковий борг погашають за тим самим порядком, який описано в розділі 3.2 щодо сплати суми податкового зобов’язання. Однак треба розрізняти джерела погашення суми податкових зобов’язань і джерела повернення податкових боргів. Друге поняття є набагато ширшим. Щоб повернути борги підприємця, держава може використати практично будь-які його активи. Виняток зроблено лише для невеликої кількості видів таких активів.

Активи, що не можуть бути джерелами погашення податкового боргу:

- майно платника податків, яке він віддав у заставу іншим особам, якщо таку заставу було в належний спосіб зареєстровано у державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, до моменту виникнення права податкової застави;
- активи, що належать на правах власності іншим особам і перебувають у тимчасовому розпорядженні або користуванні платника податків. До таких активів зараховують, зокрема, майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), на переховування (відповідальне зберігання, в тому переховування в ломбарді), на комісію (консигнацію), в заставу, довірче та будь-яке інше агентське управління, а також давальницька сировина, що надійшла на підприємство для переробки, крім тієї її частини, якою платникові податків заплатили за таку переробку;
- майнові права інших осіб, тимчасово передані платникові податків, а також немайнові права інших осіб, у тому права інтелектуальної (промислової) власності, тимчасово передані такому платнику податків без права їх відчуження;
- кошти інших осіб, передані платнику податків як вклад (депозит) або в довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, призначені для виплат заборгованості з основної заробітної платні за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою;
- кредитні кошти, надані платнику податків від кредитно-фінансової установи й обліковані на позичкових рахунках такого платника

податків, а також суми акредитивів, виставлених на ім’я платника податків, але не відкритих, до моменту такого відкриття;

- майно, що входить до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;
- активи, вільний обіг яких заборонено або обмежено згідно із законодавством.

Найчастіше податковий борг починають стягувати з найбільше ліквідних активів платника податків — з грошових коштів. Відтак звертаються до менше ліквідних активів. Якщо після продажу активів, організованого за рішенням органу стягнення, не вдалося повністю погасити податковий борг, держава залучає додаткові джерела погашення такого боргу. Додатковими джерелами вважають, зокрема, такі:

- активи платника податків, які він ще перед виникненням боргу передав у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам за цивільно-правовими договорами;
- сума заборгованості інших осіб перед платником податків (у тому основні суми депозиту або кредиту, а також доходу з них);
- активи юридичної особи, призначені для погашення боргів філії чи відокремленого підрозділу такої юридичної особи.

Під час погашення податкового боргу потрібно дотримувати певних правил, що встановлюють черговість повернення боргів.

Правило 1. Наявні кошти (активи) спрямовують передусім на погашення податкових боргів, а потім — на погашення сум поточних податкових зобов’язань, які не є податковим боргом.

Правило 2. Спершу погашають податковий борг з того податку чи збору, що виник раніше.

Правило 3. У разі одночасного виникнення податкового боргу за різними податками та зборами, такий борг погашають у рівних пропорціях.

Джерело юридичної інформації стаття 7 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III.

4.3. Податкова застава як інструмент примусового погашення податкового боргу

Після виникнення податкового боргу орган стягнення не відразу вдається до активних дій щодо вилучення коштів та активів платника податків. Спочатку триває процес “листування”, під час якого підприємцеві надсилають податкові вимоги й виділяють час для того, щоб він міг розрахуватися з державою.

Зрозуміло, що цей час підприємець може використати й для інших потреб, зокрема для того, щоб швидко позбутися найбільше ліквідних активів. Запобігаючи такій ситуації і захищаючи свої інтереси, держава застосовує такий інструмент, як податкова застава.

Податкова застава — це спосіб, що гарантує виконання вчасно не виконаного податкового зобов'язання. В тому разі, якщо підприємець сам не поверне свого податкового боргу, орган стягнення завдяки податковій заставі матиме можливість передати належне державі, продавши заставлене майно. Сплату коштів гарантує той факт, що боржник тимчасово не має права вільно розпоряджатися власними активами, тобто не може їх “позбутися” доти, доки не розрахується з державою.

В податкову заставу дозволено брати такі активи:

- всі активи, що перебувають у власності (повному господарському віданні) підприємця в день виникнення права податкової застави;
- будь-які інші активи, на які підприємець набуває прав власності в майбутньому, до моменту погашення податкового боргу.

Зазначимо, що величина податкової застави не залежить від суми податкового боргу. Тому можуть виникати досить “нелогічні” ситуації, коли для забезпечення податкового боргу обсягом 10–20 грн. у податкову заставу беруть майно підприємства, вартість якого становить десятки мільйонів гривень.

Якщо Ви потрапили в таку неприємну для Вас ситуацію, можете спробувати звільнити деякі види активів з-під податкової застави, спираючись на норми законодавства.

Спершу потрібно подати запит до відповідного податкового органу. В цьому документі, який можна скласти в довільній формі, обов'язково належить зазначити, що ринкова вартість Ваших активів є набагато більшою за Ваш податковий борг. Якщо Ви бажаєте звільнити з-під податкової застави конкретні активи, то в запиті потрібно вказати ці активи та їхню вартість. Пам'ятайте, що податковий орган може прийняти рішення про звільнення Ваших активів з-під податкової застави тільки за певних умов. Працівники цієї служби мають переконатися, що звичайна (ринкова) вартість інших активів, які залишаються в податковій заставі, перевищує суму податкового боргу, забезпеченого цією заставою, у два чи більше разів. Якщо Ви маєте не один, а декілька податкових боргів, то враховуватимуть їх загальну суму.

В разі прийняття позитивного рішення, податковий орган надішле Вам повідомлення, де буде перелічено активи, звільнені з-під податкової застави.

На відміну від інших видів застави майна, для яких потрібно укласти відповідні письмові договори, податкова застава такого оформлення не потребує. Податкова застава виникає “автоматично”, незалежно від бажання сторін у тих випадках, які прямо визначено в законодавчому акті. Далі наводимо таблицю, в якій перелічено підстави для виникнення права податкової застави й вказано момент його виникнення.

Підстави для виникнення права податкової застави	Момент виникнення права податкової застави
платник податків не подав податкової декларації або подав її із запізненням	перший робочий день по закінченні терміну, встановленого в законі про відповідний податок чи збір для подання такої декларації
протягом встановленого терміну платник податків не сплатив суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної в податковій декларації	перший день по закінченні терміну, відведеного для погашення суми податкового зобов'язання
протягом встановленого терміну платник податку не сплатив суми податкового зобов'язання, яку визначив контрольний орган	перший день по закінченні терміну, відведеного для погашення суми податкового зобов'язання, яку вказано в податковому повідомленні

Щодо підстав виникнення права податкової застави ми хотіли б зробити одну заувагу, щоб допомогти Вам уникнути можливих серйозних неприємностей.

Ми вже згадували про те, що в податкову заставу передають активи того підприємця, який **має податковий борг** перед державою. Ця норма є цілком зрозуміла: держава намагається в такий спосіб одержати гарантію, що борг таки буде погашено. Проте, виявляється, в податкову заставу можуть взяти й активи того платника податків, який не має боргів перед державою. Таке може трапитися в тому разі, якщо підприємець не подав податкової декларації або подав її із запізненням (див. першу підставу в наведеній таблиці). Проілюструємо це твердження на прикладі.

Припустимо, останній день подання податкової декларації — 10 травня. Як ми вже знаємо, податкове зобов'язання потрібно погасити протягом 10 днів по закінченні терміну, відведеного для подання податкової декларації. В нашому прикладі такою датою буде 20 травня. Отже, податковий борг може виникнути не раніше ніж 21 травня. А тепер припустимо, що Ви подали податкову декларацію із запізненням, наприклад, 12 травня. Термін погашення суми податкового зобов'язання, визначеної в декларації, ще не закінчився (виконувати зобов'язання можна до 20 травня). Незважаючи на це, Ваші активи потраплять у податкову заставу, причому відразу наступного дня по закінченні терміну подання податкової декларації, тобто 11 травня. В такий спосіб Ваші активи опиняться в податковій заставі ще до моменту теоретичного виникнення податкового боргу, тобто до 21 травня.

Ваші активи можуть взяти в податкову заставу навіть тоді, коли Ви вже погасили суму свого зобов'язання перед державою. Звернімося до

попереднього прикладу. Припустимо, Ви сплатили податки 9 травня, за день перед тим як подавати податкову декларацію. Оскільки декларацію Ви подали невчасно (12 травня, а не до 10 травня), всі Ваші активи 11 травня опиняться в податковій заставі.

Чому ми так детально зупинилися на цьому питанні? Щоб застерегти Вас від неправомірних дій. Не знаючи про те, що Ваші активи перебувають у податковій заставі, Ви можете не зумисно порушити правила, за якими дозволено здійснювати операції із заставленими активами. В такому разі Ви будете нести визначену в законодавстві відповідальність за ухиляння від сплати податків. А це вже кепська справа.

Звісно, податковий орган повідомить Вам про те, що Ваші активи потрапили в податкову заставу. Якщо так сталося через те, що Ви не подали податкової декларації або подали її із запізненням, податковий орган надішле Вам **повідомлення про виникнення права податкової застави** в інших випадках (див. таблицю на с. 67) Ви одержите **податкову вимогу**, в якій Вас поінформують про виникнення податкової застави. У будь-якому разі, відповідний документ Ви отримаєте не в день виникнення права податкової застави, а на декілька днів пізніше.

За якими правилами здійснюють операції з активами, що перебувають у податковій заставі?

Насамперед за Вами залишають **право розпоряджатися** такими активами. Втім, Ваші дії буде певною мірою обмежено, а надто якщо йдеться про найбільше ліквідні активи. Операції з такими активами належить здійснювати тільки **після письмового погодження з податковим органом**

Операції з активами, що підлягають погодженню з податковим органом:

- купівля чи продаж, інші види відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав (за винятком майна, майнових та немайнових прав, що їх платник податку використовує в підприємницькій діяльності): готової продукції, товарів і товарних запасів, платних робіт та послуг за цінами, не меншими, ніж звичайні;
- використання об'єктів рухомого чи нерухомого майна, майнових чи немайнових прав, коштів для здійснення прямих чи портфельних інвестицій, а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу;
- надання гарантій, поруки, відступлення вимоги та переведення боргу на іншу особу;
- виплата дивідендів;
- розміщення депозитів або надання кредитів;

- ліквідація об'єктів рухомого чи нерухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління;
- надання майна, що перебуває в податковій заставі, у наступну заставу або його використання для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб.

Зазначені операції належить погоджувати з податковим керуючим, якого призначають, вибираючи з-поміж службових осіб податкового органу. Про те, хто є Вашим податковим керуючим, можна дізнатися безпосередньо в податковому органі. Таку інформацію Вам мають надати, зокрема, в підрозділі стягнення податкової заборгованості.

Пам'ятайте: погоджувати потрібно кожен окрему операцію (звісно, якщо вона підлягає погодженню), здійснювану на підставі цивільно-правової угоди. Для погодження Ви маєте звернутися до податкового керуючого з письмовим запитом. У цьому документі, який складають у довільній формі, належить дати такі пояснення:

- в чому полягатиме операція (її зміст);
- якими будуть фінансово-економічні наслідки цієї операції.

Не забудьте залишити собі другий примірник запиту з позначкою про його прийняття. Річ у тому, що операцію вважають погодженою, якщо протягом 10 робочих днів податковий керуючий не видав припису про її заборону. Тому Вам важливо мати "дату відліку".

Припустимо, Ви отримали негативну відповідь на свій запит. Тим часом операція, яку Ви хотіли б погодити, є для Вас надзвичайно важливою. За таких умов Ви можете оскаржити припис про заборону або в адміністративному, або в судовому порядку. Зауважте: податковий керуючий має право відмовити в здійсненні операції лише в тому разі, якщо за його висновками цінові умови та (або) форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення Вашої спроможності вчасно й повністю погасити податковий борг.

Тепер розглянемо питання про те, коли активи підприємців належить звільняти з-під податкової застави.

Активи платника податків належить звільняти з-під податкової застави в такі моменти:

- в той день, коли податковий орган отримав копію платіжного документу, засвідчену в тому банку, який обслуговує підприємця. Цей документ має підтверджувати факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання. Інколи таким днем є день надходження до податкового органу податкової декларації. Йдеться про ті випадки, коли майно платника перебувало в податковій заставі

через те, що його власник не подав податкової декларації або подав її із запізненням;

- день, коли податковий борг визнано безнадійним, зокрема внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації її як суб'єкта підприємницької діяльності чи через надто малу вартість майна особи, оголошеної банкрутом;
- день, коли податковий орган отримав довідку про смерть фізичної особи — платника податків або довідку про визнання такої особи померлою чи безвісти відсутньою. Виняток становлять випадки, коли активи такої фізичної особи переходять як спадщина у власність інших осіб;
- закінчення терміну позовної давності щодо такого податкового боргу;
- день, коли податковий орган отримав укладений між платником податків і банком-резидентом договір про поруку на повну суму податкового боргу платника податків або інші види такого забезпечення боргу, передбачені в податковому законодавстві;
- день, коли прийнято рішення про арешт активів платника податків — на термін дії такого арешту;
- день, коли платник податків одержав рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок здійснення процедури адміністративного або судового оскарження;
- день, коли прийнято рішення податкового органу про розстрочення (відстрочення) сплати суми податкових зобов'язань (за винятком податкового боргу) або досягнуто податкового компромісу — в тому разі, якщо в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс передбачено можливість зупинити дію права податкової застави;
- день, коли відповідне рішення прийняв суд (господарський суд), здійснюючи процедури, визначені в законодавстві з питань банкрутства.

Ви, мабуть, звернули увагу на те, що підприємці можуть звільнити своє майно з-під податкової застави, уклавши договір про поруку з банком-резидентом. Тож якщо Ви налагодили добрі ділові стосунки зі своїм (чи будь-яким іншим) банком, то варто спробувати попросити його виступити в ролі поручителя. Податкову поруку оформлюють у договорі, за яким банк-поручитель бере на себе зобов'язання відповідати перед податковим органом у тому разі, якщо Ви належною мірою не розрахуєтеся за свої податкові борги.

Договір про поруку належить укласти в письмовій формі. Нотаріально засвідчену копію цього документу потрібно передати до податкового органу, який мусить зареєструвати такий договір. На такі дії закон відводить податковому органу 1 робочий день, наступний після отримання договору про поруку. При

цьому Вам мають видати довідку про реєстрацію договору про поруку. На підставі такої довідки Ваші активи вважатимуть звільненими з-під податкової застави.

Джерела юридичної інформації статті 1, 8 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 28.08.2001 № 338.

4.4. Адміністративний арешт активів

Крім податкової застави, до Вас можуть застосувати й радикальний метод погашення податкового боргу — **адміністративний арешт активів**

Нагадаємо, що після передавання Вашого майна в податкову заставу за Вами зберігають право розпоряджатися власним майном. Натомість у разі адміністративного арешту активів такої можливості Ви вже не матимете. Наклавши такий арешт, Вам заборонять вчиняти будь-які дії щодо своїх активів, за винятком їх охорони, зберігання і підтримання в належному функціональному та якісному стані. Загострюємо Вашу увагу на тому, що арешт можуть накласти на будь-які активи суб'єкта господарювання. Щоб уникнути цього радикального заходу, Вам передусім належить чітко знати, коли такий інструмент дозволено застосовувати.

Обставини, за яких можна вдаватися до адміністративного арешту активів:

- платник податків порушує правила відчуження активів, що перебувають у податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платника податків, який одержав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями, які не є податковими. Виняток становлять випадки, коли стосовно до такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів через те, що щодо нього відкрито провадження в справі про банкрутство;
- платник податків відмовляється дати згоду на проведення документальної перевірки, попри наявність законних підстав для її проведення, або не допускає посадових осіб податкового органу до обстеження господарських приміщень і застосовуваної техніки. Йдеться про приміщення, які підприємець використовує для одержання доходів або зберігання інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем,

застосовуваних для розрахунків за готівку або за допомогою платіжних карток, а також ваго-касових комплексів, систем та засобів штрихового кодування;

- підприємець не має свідоцтва про державну реєстрацію підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій) на її провадження, торговельних патентів, сертифікатів відповідності електронних контрольних-касових апаратів, комп'ютерних систем;
- власник активів не зареєструвався як платник податків в органі державної податкової служби (за умови, що така реєстрація є обов'язковою відповідно до закону);
- платник податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, чинить дії для переведення активів за межі України, їх приховування або передавання іншим особам;
- виготовляючи, зберігаючи, переміщуючи або реалізуючи товари, платник податку порушує правила, визначені в митному законодавстві чи законодавстві з питань оподаткування акцизними зборами (адміністративний арешт накладають тільки на такі товари).

Найчастіше до адміністративного арешту активів вдаються в тих випадках, коли підприємці відмовляються допустити посадових осіб до проведення документальної перевірки, обстеження приміщень, касових апаратів тощо. При цьому досить часто представники податкових органів забувають про таку норму закону: адміністративний арешт не можна накласти в тому разі, якщо платник податків відмовляється допустити працівника контрольного органу до документальної або матеріальної перевірки з тієї причини, що такий працівник не має підстав для проведення перевірки, визначених у законодавстві.

Розглянемо **процедуру адміністративного арешту активів**. Оразу зазначимо, що Ви відіграєте в цьому процесі дуже невелику роль. Тому наведена тут інформація стане Вам у пригоді лише в тому разі, якщо Ви вирішите оскаржити рішення податкового органу про накладення адміністративного арешту активів.

Насамперед Вам варто знати, що рішення про накладення арешту має прийняти керівник податкового органу (або його заступник). Наявність рішення є обов'язковою умовою застосування процедури арешту активів. Своєю чергою, рішення про накладення арешту на активи підприємця приймають за умови, що підрозділ податкової міліції підготував відповідне подання. У рішенні обов'язково потрібно вказати вид адміністративного арешту активів, накладеного на платника податків. Розрізняють два види арешту — повний та умовний.

Повний арешт активів полягає в тому, що платника податків позбавляють права розпоряджатися або користуватися своїми активами. Інколи такі активи також тимчасово вилучають. У разі накладення **умовного арешту активів** право власності платника податків на такі активи суттєво обмежують. Щоб здійсни-

ти будь-яку операцію з такими активами, платник податків мусить заздалегідь отримати відповідний дозвіл керівника податкового органу. А цей дозвіл керівник податкового органу може дати за умови, що одержить відповідний висновок податкового керуючого. Йдеться про такий висновок, де вказано, що здійснення операції не призведе до збільшення податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Рішення про адміністративний арешт активів мають надіслати платникові податків рекомендованим листом або вручити особисто під розписку. Те саме рішення за аналогічною процедурою надсилають також таким юридичним і фізичним особам:

- банкам, що обслуговують платника податків. Від цих установ вимагають тимчасово зупинити видаткові операції за рахунками такого платника податків або зупинити видаткові операції за власними рахунками (якщо платником податку є банк), за винятком операцій з погашення суми податкових зобов'язань та податкового боргу, а також операцій щодо сплати боргу за виконавчими документами або за задоволеними претензіями відповідно до порядку доарбітражного врегулювання спорів (за умови, що такі операції набули юридичної сили до моменту виникнення права податкової застави);
- іншим особам, у розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків. Цим особам тимчасово забороняють відчужувати такі активи.

Активи підприємця можуть перебувати під арештом протягом 96 годин, починаючи від тієї години, коли керівник податкового органу (його заступник) підписав відповідне рішення. До 96-годинного терміну адміністративного арешту активів не зараховують годин, що припадають на вихідні та святкові дні.

Закон **не дозволяє подовжити** вказаного терміну в адміністративному порядку за рішенням державних органів (виняток становлять випадки, коли власника заарештованих активів не виявлено). Цей термін можна подовжити лише за рішенням суду.

Прийнявши рішення про арешт активів, керівник податкового органу призначає виконавця (таке призначення може зробити й заступник керівника). А той вдається до певних процесуальних дій, зокрема:

- виконавець описує активи платника податків. Ця процедура відбувається за присутності посадових осіб платника податків чи їхніх представників, а також понятих осіб. За відсутності посадових осіб платника податків або їхніх представників під час опису активів роль спостерігачів можуть відігравати тільки поняті особи. У разі потреби до опису залучають оцінювача. Представникам платника податків, активи якого підлягають адміністративному арешту, мають у письмовій формі повідомити про їхні права й обов'язки. Особи, які прийшли описувати

активи, мусять показати відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, що засвідчують їхні повноваження провести такий опис. Ці особи мають скласти протокол, де подати перелік та опис заарештованих активів, зазначивши їх назви, кількість, міру ваги, індивідуальні ознаки та звичайні ціни (якщо до опису було залучено оцінювача);

- виконавець вилучає оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів. При цьому належить скласти опис вилучених документів. Під цим документом мусять поставити свої підписи посадова особа податкового органу та платник податків. Копії вилучених документів потрібно залишити платникові податків;
- виконавець здійснює інші заходи, передбачені в Законі України “Про виконавче провадження” (наприклад, проводить оцінку майна).

До всіх описаних дій належить вдаватися в часовому проміжку між 9-ю і 20-ю годинами. Виняток становлять ті випадки, коли арешт є невідкладною справою через відповідні обставини кримінальної справи.

Отже, як бачите, адміністративний арешт активів є дуже неприємною подією в житті будь-якого підприємця. Підпавши під такі санкції, підприємець фактично не має права розпоряджатися своїм майном та коштами, а отже, провадити господарську діяльність. Тому в момент звільнення своїх активів з-під арешту відчуває велику полегкість.

Підстави для зупинення адміністративного арешту активів:

- скасовано рішення керівника податкового органу (його заступника) про такий арешт;
- погашено податковий борг платника податків;
- ліквідовано реєстрацію платника податків, зокрема внаслідок здійснення процедури банкрутства;
- третя особа надала податковому органу відповідні докази того, що арештовані активи належать на праві власності цій третій особі;
- закінчився термін накладення адміністративного арешту;
- суд ухвалив рішення про зупинення адміністративного арешту згідно з вимогами законодавства з питань банкрутства;
- платник податків подав документи, яких він не мав на момент прийняття рішення про адміністративний арешт, а саме: свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, спеціальні дозволи (ліцензії) на її провадження, торговельні патенти, сертифікати відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем.

Завершуючи розгляд питання про підстави для зупинення адміністративного арешту активів, подамо ще одну заувагу. Припустимо, активи платника податків звільнено з-під арешту, оскільки закінчився його термін. За таких обставин закон не дозволяє вдатися до повторного адміністративного арешту на тих самих підставах, що дали змогу накласти перший арешт.

Джерела юридичної інформації: стаття 9 Закону України “Про погашення податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Порядок застосування адміністративного арешту активів платників податків, затверджений у Наказі Державної податкової адміністрації України від 25.09.2001 № 386.

4.5. Примусове стягнення боргу

Всі інструменти, описані в попередніх частинах розділу 4, держава застосовує для того, щоб примусити платника податків погасити суму податкового боргу самостійно. Проте в арсеналі податкових органів існують й інші інструменти, які дають змогу повернути цей борг без участі підприємця. Йдеться про **примусове стягнення** Примусове стягнення податкового боргу здійснюють такими способами:

- стягнення коштів, які перебувають у власності платника податків;
- продаж інших активів платника податків (за умови, що стягнутих коштів не вистачає для погашення боргу).

Продаж активів платника податків є радикальним заходом, до якого вдаються тільки в тому разі, якщо інші заходи з погашення податкового боргу не дали позитивного ефекту. Стягнення коштів та продаж інших активів можуть здійснювати **не раніше ніж на 30-й календарний день** від того моменту, коли платникові податків було надіслано другу податкову вимогу. Отже, така процедура відбувається приблизно за 2 місяці після того, як у платника податків виник податковий борг.

Оскільки примусове стягнення активів може мати негативні наслідки для платника податків, Вам варто мати чітке уявлення про процедуру стягнення коштів і відчуження активів, про обставини, які можуть “зіграти” на Вашу користь. Тож розглянемо цю процедуру детальніше.

Спочатку податковий орган спробує погасити Ваш податковий борг, стягуючи безготівкові кошти (в гривнях та іноземній валюті). До банків, які Вас обслуговують, буде надіслано платіжну вимогу на суму податкового боргу або його частини. Зазвичай банк повідомляє своєму клієнтові про надходження такої платіжної вимоги не пізніше ніж наступного робочого дня. Кошти для погашення податкового боргу держава може списувати з усіх рахунків підприємця, відкритих у такому банку (поточних, депозитних та інших). Якщо, наприклад, на поточному рахунку підприємця виявилася достатня кількість коштів для погашення податкового боргу, то з інших рахунків коштів списувати не будуть.

Припустимо, після списання коштів з усіх рахунків підприємця суми податкового боргу, вказаної в платіжній вимозі, не вдалося погасити. В такому разі не пізніше ніж наступного дня банк повертає платіжні вимоги податковому органу. Відтак банк вже не буде списувати кошти з Ваших рахунків, тобто Ви матимете можливість вільно ними розпоряджатися (за умови, що на рахунок не накладено адміністративного арешту).

Повернута платіжна вимога “повідомляє” податковому органу про те, що податковий борг погашено не повністю. За таких обставин стягнення можуть звернути на готівкові кошти підприємства. Цікаво, що відповідно до встановленого порядку, вилучати готівку для погашення податкового боргу дозволено тільки за згодою платника податків. Проте мало хто з-поміж підприємців знає цю норму закону.

Якщо Ви погодилися на вилучення готівки, пам’ятайте: посадовець, який прийде по Ваші гроші, мусить показати посвідчення на право разового вилучення готівки. Ви або інша матеріально відповідальна особа Вашого підприємства маєте право бути присутніми під час вилучення готівки.

Відповідно до порядку, чинного на момент підготовки цього посібника до друку, вилученню підлягає не вся готівка підприємця.

Не підлягає вилученню така готівка:

- кошти, що їх підприємець отримав від реалізації сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів, придбаних в українських товаровиробників;
- гроші, одержані від реалізації товарів, що надійшли на комісію або консигнацію;
- готівка сумою, яка перевищує суму податкового боргу.

Обов’язково прослідкуйте, щоб за наслідками вилучення готівки було складено відповідний акт спрямування готівки на погашення суми податкового боргу. Один примірник цього акту має залишитися у Вас.

Тепер припустимо, що навіть після вилучення готівки Ваш податковий борг ще не повністю сплачено. В такому разі держава продаватиме Ваші активи. Пам’ятайте, що реалізації підлягають тільки ті активи, які перебувають у податковій заставі.

Продаж активів почнеться не раніше, ніж буде прийнято відповідне рішення податкового органу. Цей документ належить скріпити підписом керівника податкового органу (або його заступника) та гербовою печаткою податкового органу.

Зауважимо, що Ви маєте право самостійно визначити склад і черговість продажу своїх активів. Тож не забудьте нагадати про цю норму податковому

керуючому. Поговоріть на цю тему не пізніше ніж на 30-й календарний день після отримання другої податкової вимоги. Якщо Ви “прогавите” вказаний термін, податковий керуючий може самостійно визначити порядок, за яким продаватимуть Ваші активи.

Треба зазначити, що закон не встановлює будь-яких часових обмежень для підприємця, який бажає самостійно визначити склад і черговість продажу своїх активів. Таке обмеження передбачено лише в підзаконному акті, який регулює порядок примусового стягнення активів. Тож якщо Ви не згодні з черговістю продажу Ваших активів, яку встановив податковий керуючий, то можете оскаржити відповідне рішення податкового керуючого. Між іншим, протягом усього того часу, коли триватиме таке оскарження, активів, виділених для продажу за рішенням податкового керуючого, продавати не будуть.

За законом, податковий керуючий має право самостійно визначити склад активів, що підлягають продажу, лише за певних обставин. Йдеться про той випадок, коли цей посадовець вирішить, що платник податків виділяє для продажу активи, звичайна ціна яких є набагато нижчою, ніж сума податкового боргу.

Перед тим як продавати активи, визначають їх початкову вартість. Тому проводять незалежну оцінку майна. Зрозуміло, платник податків зацікавлений у тому, щоб залучити до цієї процедури кваліфікованого оцінювача. На такі дії закон відводить 3 дні після опису активів. Якщо Ви не вклатетеся в цей термін, то оцінювача призначить податковий керуючий.

Описані активи, за винятком тих активів, обіг яких закон обмежує, продають на публічних торгах на умовах змагальності за таким порядком:

- товари, які можна згрупувати або стандартизувати. Такі товари дозволено продавати тільки на біржових торгах (біржу — організатора торгів має визначити центральний податковий орган на конкурсних засадах);
- інші товари, об’єкти рухомого чи нерухомого майна, а також цілісні майнові комплекси підприємств, установ і організацій. Такі товари та майно підлягають продажу тільки на цільових аукціонах, що відбуваються на вказаних біржах за поданням відповідного податкового органу;
- цінні папери, які потрібно продавати на фондовій біржі або на цільових аукціонах (такі аукціони проводять товарні біржі, що мають відповідний дозвіл Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку на право обігу цінних паперів);
- продовольчі товари, що швидко псуються, а також інші товари, обсяг яких є недостатнім для проведення публічних торгів. Такі товари підлягають продажу на комісійних умовах через заклади роздрібною торгівлі, що їх визначив податковий орган на конкурсних засадах;
- описані активи, щодо обігу яких у законі встановлено обмеження. Таке майно продають на закритих торгах, що їх проводять на умовах змагальності.

Досить часто майно не вдається продати відразу за його початковою ціною. В такому разі ціну на ці активи буде знижено.

Правила зниження ціни активів, що підпали під примусове стягнення:

- якщо описаних активів не продано протягом 30 календарних днів після передавання цих активів на реалізацію, їх ціну зменшують на 15% (перша знижка);
- якщо описаних активів не вдалося реалізувати протягом 15 днів після першої знижки, їх ціну зменшують ще на 15% (друга знижка);
- якщо описаних активів ніхто не купив і протягом 15 днів після другої знижки, їх ціну зменшують ще на 25% (третя знижка);
- активи, яких не вдалося продати протягом 15 календарних днів після третьої знижки, повертають власникам.

Як бачите, вартість ваших активів, виставлених на продаж, може дуже швидко зменшуватися. Отже, після кожної знижки для погашення податково-го боргу доведеться продавати більшу кількість активів. Тому, можливо, Вам варто самостійно реалізувати частину тих власних активів, яких ще не описано. Законодавство передбачає таке право. Податковий керуючий може дати Вам письмовий дозвіл на самостійну реалізацію не описаних активів, які перебувають у податковій заставі, — за умови, що отриману від продажу виручку Ви спрямуєте на погашення податкового боргу.

Ваші активи продаватимуть доти, доки податкового боргу не буде погашено повністю. Втім, якщо в будь-який момент перед укладанням договору про відчуження Ваших активів Ви самостійно погасите податковий борг, Ваші активи буде звільнено з-під податкової застави, а рішення про їх продаж — скасовано.

Джерела юридичної інформації: статті 1, 10 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена в постанові Правління Національного банку України від 29.03.2001 № 135; Порядок стягнення коштів та продажу інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, затверджений у Постанові Кабінету Міністрів України від 15.04.2002 № 538.

РОЗДІЛ 5



ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОРЯДКУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ’ЯЗАНЬ

Загальновідомо, що за порушення у сфері податкового законодавства передбачено відповідальність різних видів: кримінальну, адміністративну, фінансову, дисциплінарну. Всі види відповідальності, крім фінансової, несе не суб’єкт підприємницької діяльності, а посадова особа, яка допустила правопорушення. Фінансову відповідальність, навпаки, зазвичай застосовують для того, щоб покарати саме суб’єкта підприємницької діяльності.

В цьому розділі ми розглянемо ті види фінансової відповідальності, які передбачено за порушення у сфері податкового адміністрування, а саме пеню та штрафи.

5.1. Пеня як вид фінансової відповідальності

В системі податкового адміністрування **пеня** — це плата у вигляді відсотків, що їх нараховують на суму основного податкового боргу і стягують з платника податків за невчасне виконання податкового зобов’язання. Пеню нараховують тільки тоді, коли підприємець не погашає вчасно свого боргу перед державою. Фактично пеню запроваджено не для того, щоб покарати підприємця. Таке нарахування мусить компенсувати державі ті втрати, яких вона зазнає через те, що платник податків не сплачує вчасно податків і зборів. Тому пеню можна вважати фінансовою санкцією лише умовно.

Як не дивно, контрольні органи не завжди матимуть підстави нарахувати пеню на Ваш податковий борг. Річ у тому, що пеню нараховують по закінченні встановлених термінів виконання **узгодженого** податкового зобов’язання. Про-

те в деяких випадках момент узгодження визначити не можливо. Як Ви вже знаєте, в тому разі, якщо платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, таке зобов'язання вважатимуть узгодженим від моменту подання податкової декларації (розрахунку). А якщо подання декларації з певного податку чи збору не передбачено (наприклад, під час сплати прибуткового податку з найманих працівників)? Від якого моменту таке податкове зобов'язання вважатимуть узгодженим? Однозначної відповіді на це питання немає. Тому в кожному окремому випадку, перед тим як сплачувати пеню, подумайте, чи Ви взагалі мусите її платити. Якщо момент узгодження не є чітко окресленим, можна спробувати оскаржити суму нарахованої пені.

Сплати пені можна уникнути й іншим способом — перед початком перевірки самостійно виявити факт заниження податкового зобов'язання і погасити суму недоплати. Проте пам'ятайте, що з цієї можливості Ви не зможете користатися за таких обставин:

- Ви не подали податкової декларації за період, за який занижено суму податкового зобов'язання;
- через суд доведено, що Ви (або посадові особи Вашого підприємства) скоїли злочин, визначений як зумисне ухиляння від сплати зазначеної суми податкового зобов'язання.

Пеню нараховують на день фактичного погашення податкового боргу (частини податкового боргу). Нараховувати пеню потрібно за кожний календарний день прострочення сплати податкового боргу. Для того щоб правильно обчислити суму пені, належить чітко визначити такі показники:

- момент, від якого починається нарахування пені;
- момент, коли закінчується нарахування пені;
- величина пені.

Оскільки пеню нараховують на суму податкового боргу, цілком логічно буде припустити, що **датой початку нарахування** пені є саме дата виникнення податкового боргу. А таким днем є перший робочий день по закінченні терміну виконання податкового зобов'язання. Наприклад, податок потрібно було сплатити не пізніше ніж 20 травня. В разі несплати пеню нараховуватимуть від 21 травня.

Датой закінчення нарахування пені є той день, коли банк приймає платіжне доручення на сплату суми податкового боргу. Якщо Ви повертаєте не всю суму боргу, а лише її частину, то від дня подання платіжної вимоги припиняють нарахування пені тільки на сплачену частину.

Наприклад, Ваш борг становить 1 000 грн. 25 травня Ви подали до банку платіжне доручення на перерахування боргу сумою 300 грн. Того ж таки дня припиняють нарахування пені на суму 300 грн. Надалі пеня стосуватиметься до суми 700 грн.

Ви вже знаєте, що суму Вашого податкового боргу можуть погашати, стягуючи з Вас кошти або відчужуючи інші Ваші активи. Якщо Ваш податковий

борг повертають саме такими методами, то в день стягнення з Вас коштів або відчуження Ваших активів нарахування пені припиняють.

Для всіх видів податкових платежів встановлено єдину **величину пені**— 120% річних облікової ставки Національного банку України. Зрозуміло, що в день виникнення податкового боргу величина облікової ставки може бути однією, а в день погашення податкового боргу — іншою. В такому разі належить застосовувати ту облікову ставку, яка є більшою.

Проілюструємо порядок обчислення пені на прикладі.

Припустимо, податковий борг сумою 5 000 грн. виник 11 червня. В цей день облікова ставка НБУ сягала 23%. Частину боргу обсягом 1 700 грн. було погашено 15 липня, коли облікова ставка НБУ становила 18%. Залишок боргу повернено 1 вересня, коли діяла 27-відсоткова облікова ставка НБУ.

Розрахунки:

1. Кількість днів за період від 11 червня до 15 липня, протягом якого існував податковий борг сумою 5 000 грн., становить 35.
2. Визначаючи величину пені, беремо більшу з двох облікових ставок — 23%, а не 18%. Отже, за день треба нараховувати пеню $0,076\%$ ($23 \times 120 : 100 : 365$).
3. Обчислюємо суму пені за 35 днів: $5\,000 \times 0,076\% \times 35 = 133$ грн.
4. Кількість днів у період з 16 липня до 1 вересня, протягом якого існував податковий борг сумою 3 300 грн., становить 48.
5. Визначаючи величину пені, беремо більшу з двох облікових ставок — 27%, а не 23%. Отже, за один день треба нараховувати пеню величиною $0,089\%$ ($27 \times 120 : 100 : 365$).
6. Обчислюємо суму пені за 48 днів: $3\,300 \times 0,089\% \times 48 = 140,98$ грн.
7. Визначаємо загальну суму пені: $133 + 140,98 = 273,98$ грн.

Ознайомивши Вас із порядком нарахування пені, опишемо деякі тонкощі **порядку сплати пені**

Пеню потрібно сплачувати тоді, коли Ви погашаєте податковий борг (або його частину), оформляючи ці операції в одному платіжному документі. Тут належить чітко вказати такі дані:

- сума податкового боргу (або його частини), яку Ви погашаєте;
- сума пені, нарахована на суму податкового боргу (або на його частину), який Ви повертаєте.

Зауважте, що платіжних документів, які не містять окремо виділеної суми податкового боргу та суми пені, в банківській установі від Вас не приймуть.

Припустимо, Ви не сплатите пені разом з податковим боргом (його частиною) або не визначите її окремо в платіжному документі (чи визначите по-

милково, порушивши пропорцію). В такому разі податковий орган самостійно розподілить сплачену суму на суму, спрямовану на погашення податкового боргу (його частини), і суму, якою належить сплатити пеню. Відтак Вам надішлуть повідомлення, де буде вміщено інформацію про здійснений розподіл.

Джерела юридичної інформації статті 1, 16 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Інструкція про порядок нарахування та погашення пені, затверджена в Наказі Державної податкової адміністрації України від 01.03.2001 № 77.

5.2. Штрафи за правопорушення, пов’язані з податковим адмініструванням

Фінансові санкції (штрафи) стали найчастіше застосовуваним і найбільше дієвим інструментом покарання тих підприємців, які порушують встановлений порядок виконання податкових зобов’язань перед державою. Проте досить часто штрафи накладають не тільки на тих, хто справді порушує вимоги законодавства, а й на тих, хто ніяких правопорушень не вчиняв. Такі непорозуміння трапляються через недосконалість та заплутаність законодавства України, оскільки в такому разі не завжди можна чітко визначити, чи є певний вчинок правопорушенням. Ми сподіваємося, що у Вас ніколи не виникне потреба звертатися по допомогу до цього розділу посібника, а наведену тут інформацію Ви просто засвоїте.

Отже, з’ясуємо, що вкладають у поняття фінансова санкція. **Фінансова санкція (штраф)**— це плата, яку стягують з платника податків за порушення правил оподаткування, визначених у відповідних законах. Ця плата може становити або фіксовану суму, або відсотки від суми податкового зобов’язання.

Величина та “вигляд” фінансової санкції залежать від того, яке правопорушення вчинено. Далі вміщуємо таблицю, де узагальнено інформацію про види правопорушення податкового законодавства та величину фінансових санкцій (штрафів) за такі правопорушення.

Вид правопорушення	Величина фінансової санкції (штрафу)
Платник податку не подав податкової декларації протягом встановленого терміну.	10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке порушення.
Платник податку не подав декларації про доходи фізичних осіб, отримані	30 неоподатковуваних мінімумів доходів

за період перебування на посаді, що підпадає під визначення суб’єктів корупційних діянь, або подав цю декларацію із запізненням.	громадян за кожне таке порушення.
Платник податків не подав податкової декларації протягом встановленого терміну. В такому разі контрольний орган самостійно визначає суму податкового зобов’язання платника податків.	10% суми податкового зобов’язання (яку визначив контрольний орган) за кожний повний або неповний місяць затримки з поданням податкової декларації, але не більше ніж 50% від нарахованої суми податкового зобов’язання і не менше ніж 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Крім того, треба сплатити штраф, передбачений за те, що податкової декларації не подано протягом встановленого терміну (див. перші дві позиції цієї таблиці).
Під час документальних перевірок виявлено факти заниження суми податкових зобов’язань, вказаних у податкових деклараціях. За таких обставин контрольний орган самостійно донараховує суму податкового зобов’язання платника податків.	10% від суми недоплати за кожний податковий період, встановлений для такого податку, збору (обов’язкового платежу), починаючи від податкового періоду, на який припадає така недоплата, і закінчуючи податковим періодом, на який припадає надходження до платника податків податкового повідомлення від контрольного органу. Загальна сума за весь термін недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули, має бути не меншою ніж 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більшою ніж 50% суми недоплати.
Під час камеральної перевірки виявлено, що в поданій податковій декларації платник податку допустив арифметичні або методологічні помилки, які призвели до заниження суми податкового зобов’язання. В такому разі контрольний орган самостійно донараховує суму податкового зобов’язання платника податків.	5% суми донарахованого податкового зобов’язання. Загальна сума штрафу за весь термін недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули, має бути не меншою ніж 1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Цього штрафу не накладають у тих випадках, коли податкової декларації

	не приймають від платника податків всупереч вимогам закону.
Платник податку задекларував переоцінені (завищені) або недооцінені (занижені) об'єкти оподаткування. Ця обставина призвела до заниження податкового зобов'язання (з конкретного податку, збору, обов'язкового платежу) у великому обсягу (не меншому ніж 3 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян). Визначаючи суму заниження, враховують недоплату в одних періодах та завищення сум податкових зобов'язань в інших періодах.	50% від суми недоплати, але не менше ніж 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за весь термін недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули. Крім того, на платника податків можуть накласти інші штрафи (вказані в цій таблиці) — в тому разі, якщо виникли підстави для їх накладення.
Платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за вчинення злочину, суть якого полягає в ухилянні від сплати податків.	50% від суми недоплати, але не менше ніж 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за весь термін недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули. Крім того, на платника податків можуть накласти інші штрафи (вказані в цій таблиці) — за умови, що виникли підстави для їх накладення.
Платник податку не сплатив узгодженої суми податкового зобов'язання протягом встановлених термінів: - затримав сплату не більше ніж на 30 календарних днів після останнього дня терміну, відведеного на сплату узгодженої суми податкового зобов'язання; - затримав сплату на 31–90 календарних днів після останнього дня терміну, відведеного на сплату узгодженої суми податкового зобов'язання; - затримав сплату більше ніж на 90 календарних днів після останнього дня терміну, відведеного на сплату узгодженої суми податкового зобов'язання.	Залежно від загального терміну затримки доведеться сплатити один з таких штрафів: - 10% погашеної суми податкового боргу; - 20% погашеної суми податкового боргу; - 50% погашеної суми податкового боргу. Крім того, на платника податку можуть накласти інші штрафи, вказані в цій таблиці.

Платник податку відчужив активи, що перебувають у податковій заставі, без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди вимагає законодавство.	Штраф, що за обсягом дорівнює сумі такого відчуження, визначеній за звичайними цінами. Цей штраф сплачують додатково до попередніх штрафів (за їх наявності), вказаних у цій таблиці.
Платник податку продав (відчужив) товари (продукцію) або здійснив грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо законодавство вимагає здійснити таке нарахування та сплату в разі такого продажу (відчуження) або виплати.	Подвійна сума зобов'язання з такого податку, збору (обов'язкового платежу). Сплата вказаного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та (або) конфіскації таких товарів (продукції) чи коштів відповідно до закону.

Зазвичай фінансові санкції накладає контрольний орган. Величину таких фінансових санкцій, а також термін їх сплати цей орган має вказати в податковій вимозі. Однак у деяких випадках платник податків **самостійно нараховує** собі фінансові санкції. Так чинити можна в тому разі, якщо підприємець виявив факт заниження податкових зобов'язань за минулі періоди ще перед тим, як до нього прийшли з перевіркою. За таких обставин перед початком перевірки потрібно самостійно нарахувати й сплатити штраф обсягом 5% від суми недоплати. Звісно, Вас ніхто не змушує до таких дій. Проте якщо помилку виявить контрольний орган, обсяг Вашого штрафу становитиме не 5%, а щонайменше 10% від суми недоплати. Крім того, на Вас накладуть ще й адміністративний штраф.

Загострюємо Вашу увагу на тому, що за певних обставин Ви не матимете можливості самостійно нарахувати суму фінансових санкцій. Законодавство визначає дві такі обставини:

- платник податків не подав податкової декларації за той період, протягом якого він не доплатив суми податкового зобов'язання;
- суд встановив, що посадова особа платника податків або фізична особа — платник податків вчинила злочин, який полягає в зумисному ухилянні від сплати податків.

Якщо Ви не згодні із сумою фінансових санкцій, яку нарахував контрольний орган, то можете її оскаржити в адміністративному чи судовому порядку. Ця процедура виглядає так само, як оскарження сум податкових зобов'язань, що їх визначив контрольний орган.

За багатьох обставин можна уникнути сплати фінансових санкцій, насамперед через недосконалість законодавства. По-перше, фінансових санкцій (за винятком трьох останніх у наведеній таблиці) **не застосовують** щодо тих податків та зборів, за якими закон не зобов'язує подавати податкові декларації.

Крім того, щодо багатьох податків і зборів **не застосовують** і штрафу за невчасне погашення суми податкового зобов'язання. Річ у тому, що згаданий штраф накладають у разі несплати **узгодженої** суми податкового зобов'язання протягом встановленого терміну. Проте, як ми вже неодноразово наголошували, для багатьох податків і зборів не можна визначити момент узгодження. В таблиці, вміщеній у додатку 1, Ви знайдете інформацію про те, щодо яких податкових платежів застосовують фінансові санкції за невчасну сплату, а щодо яких платежів до таких санкцій не вдаються.

Зауважимо, що цей перелік визнають навіть податкові органи. Тож не поспішайте сплачувати нараховану Вам суму фінансових санкцій. Спочатку перевірте, чи Ви взагалі мусите її сплачувати.

Джерела юридичної інформації: статті 1, 17 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III; Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затверджена в Наказі Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 № 110.



ДОДАТКИ

ДОВІДНИК

платежів, щодо яких застосовують (або не застосовують) штрафні санкції
за невчасне погашення суми податкового зобов'язання, станом на 1 березня 2003 р.

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
прибутковий податок з працівників підприємств, установ та організацій	ні	
прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності та інші доходи громадян	так	14 березня, 14 травня, 14 серпня, 14 листопада
фіксований податок на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності	ні	
податок на прибуток підприємств	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті. 4.1.4 Закону
податок з юридичних осіб — власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	так	14-те число місяця, що настає по закінченні звітного кварталу
податок з фізичних осіб — власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	ні	
податок з юридичних осіб — власників водних транспортних засобів	так	14-те число місяця, що настає по закінченні звітного кварталу
податок з фізичних осіб — власників водних транспортних засобів	ні	

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
збори за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
збори за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
збір за спеціальне використання водних ресурсів та збір за користування водами для потреб гідроенергетики й водного транспорту	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
надходження збору за спеціальне використання водних ресурсів від підприємств житлово-комунального господарства	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
платежі за користування надрами	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
збір за геологорозвідувальні роботи, виконані коштом державного бюджету	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
земельний податок з юридичних осіб	так	30-й календарний день після останнього календарного дня звітного (податкового) місяця

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
земельний податок з фізичних осіб	так	14 серпня, 14 листопада
плата за спеціальне використання рибних та інших водних ресурсів	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
податок на додану вартість з товарів (робіт, послуг), вироблених в Україні	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону, або 10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (спирт)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (лікєро-горілчані вироби)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в пункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (виноробна продукція)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (пиво)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
акцизний збір з товарів українського виробництва (тютюн та тютюнові вироби)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (транспортні засоби, крім мотоциклів та велосипедів)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (мотоцикли та велосипеди)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (ювелірні вироби)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в пункті 4.1.4 Закону
інші підакцизні товари українського виробництва	ні	
акцизний збір з товарів українського виробництва (бензин моторний для автомобілів)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з товарів українського виробництва (інші нафтопродукти)	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
акцизний збір з імпортованих товарів (спирт)	ні	

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
акцизний збір з імпортованих товарів (лікєро-горілка продукція)	ні	
акцизний збір з імпортованих товарів (виноробна продукція)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (пиво)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (тютюн та тютюнові вироби)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (транспортні засоби, крім мотоциклів та велосипедів)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (мотоцикли та велосипеди)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (ювелірні вироби)	ні	
інші підакцизні товари, ввезені в Україну	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (бензин моторний для автомобілів)	ні	
акцизний збір з товарів, ввезених в Україну (інші нафтопродукти)	ні	
податок на промисел	ні	
плата за придбання торговельного патенту	ні	

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
податок з реклами	так	для податків і зборів, щодо яких орган місцевого самоврядування встановив місячний базовий податковий звітний період, — 10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону для податків і зборів, щодо яких орган місцевого самоврядування встановив квартальний базовий податковий звітний період, — 10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
комунальний податок	так	граничних термінів не встановлено
готельний збір	так	граничних термінів не встановлено
збір за паркування автотранспорту	так	граничних термінів не встановлено
ринковий збір	так	граничних термінів не встановлено
збір за видачу ордеру на квартиру	так	граничних термінів не встановлено
курортний збір	так	граничних термінів не встановлено
збір за участь у перегонах на іподромі	так	граничних термінів не встановлено
збір за вигреш у перегонах на іподромі	так	граничних термінів не встановлено
збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	так	граничних термінів не встановлено

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
збір за право використання місцевої символіки	так	граничних термінів не встановлено
збір за право проведення кіно- й телезйомок	так	граничних термінів не встановлено
збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу та лотерей	так	граничних термінів не встановлено
збір за проїзд на території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон	так	граничних термінів не встановлено
збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	так	граничних термінів не встановлено
збір з власників собак	так	граничних термінів не встановлено
фіксований сільськогосподарський податок	так	30-й календарний день після останнього календарного дня звітного (податкового) місяця
єдиний податок на підприємницьку діяльність з юридичних осіб	так	20-те число місяця, що настає за звітним
єдиний податок на підприємницьку діяльність з фізичних осіб	ні	
збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації (звіту) і передбаченого в пункті 4.1.4 Закону
рентна плата за нафту, яку видобувають в Україні	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в пункті 4.1.4 Закону

Назва платежу	Застосовують штрафи та санкції чи ні	Граничні терміни сплати узгоджених сум податкових зобов'язань, що їх самостійно визначили платники податків у податкових деклараціях (розрахунках) (відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами від 21.12.2000 № 2181-III)
рентна плата за природний газ, що його видобувають в Україні	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в пункті 4.1.4 Закону
державне мито	ні	
єдиний збір, який стягують у пунктах перетину Державного кордону України	ні	
плата за використання радіочастотного ресурсу	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання місячної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
збір за забруднення навколишнього природного середовища до Фонду охорони навколишнього природного середовища	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону
надходження від сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища, яку вносять фізичні особи	так	10-й календарний день після останнього дня терміну, відведеного на подання квартальної декларації і передбаченого в підпункті 4.1.4 Закону

Зразок заяви щодо продовження граничного терміну подання податкової звітності

Начальникові
Державної податкової інспекції
Н-ського району м. Києва
Поліщуку Степанові Васильовичу

Суб'єкта підприємницької діяльності — фізичної особи
Солодюка Володимира Івановича
ідентифікаційний номер 4567890123
місце проживання: 01000, м. Київ, вул. Зелена, 1
тел. 111-00-00
Свідоцтво про державну реєстрацію
суб'єкта підприємницької діяльності — фізичної особи,
видане 31.12.1999 в державній адміністрації
Н-ського району міста Києва за № 00001

ЗАЯВА

про продовження граничних термінів подання податкової звітності

вихідний № 1

15 травня 2003 р.

Протягом періоду з 25 квітня 2004 року по 14 травня 2003 року я, Солодюк Володимир Іванович, перебував за межами України на лікуванні. Через це я не мав можливості протягом встановленого в законодавстві терміну (до 10 травня 2003 року) скласти й подати податкову декларацію про доходи, отримані за перший квартал 2003 року.

В пункті 15.4 статті 15 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" передбачено можливість продовження в таких випадках граничних термінів подання податкової звітності.

З огляду на викладене прошу мені продовжити до 20 травня 2003 року граничний термін подання податкової декларації про доходи, отримані за перший квартал 2003 року.

На підтвердження факту мого перебування за межами України до цієї заяви додаю такі документи:

- нотаріально засвідчена копія закордонного паспорта (серія АА, номер 0001, виданий у Н-ському відділі внутрішніх справ у м. Києві) з візами та позначками органів охорони державного кордону про дати виїзду з України та приїзду в Україну (3 сторінки);
- копії рахунків за лікування (2 сторінки).

Підпис:

(В. І. Солодюк)

Шаблон скарги про перегляд рішення податкового органу під час адміністративного оскарження

Начальникові
Державної податкової інспекції
_____ (району, міста, району в місті)
_____ (адреса Державної податкової інспекції: індекс, місто, вулиця, будинок)
_____ (повна назва підприємства)
_____ (місце положення: індекс, місто, вулиця, будинок, код за ЄДРПОУ, телефони посадових осіб)

СКАРГА

про перегляд Рішення № _____ від "_____" _____ 200__ року про застосування і стягнення штрафних санкцій за порушення граничних термінів сплати узгодженої суми податкового зобов'язання

За період від "_____" _____ року по "_____" _____ року на нашому підприємстві було проведено перевірку на предмет дотримання норм податкового законодавства. Перевірку проводили _____

(прізвища, імена, по батькові та посади осіб, які проводили перевірку)

За результатами перевірки було складено Акт перевірки від "_____" _____ року № _____. На підставі цього Акту було прийнято Рішення від "_____" _____ року № _____ про застосування і стягнення штрафних санкцій за порушення граничних термінів сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.

З прийнятим Рішенням ми не погоджуємося і вважаємо за потрібне дати такі пояснення і викласти такі заперечення:

[Далі належить вказати такі дані:

- 1) суть прийнятого рішення (види податків, щодо сплати яких накладено штрафні санкції, величина цих санкцій тощо);
- 2) підстави для прийняття рішення (якщо підстави, вказані в Рішенні або Акті);
- 3) саме заперечення з посиланням на норми чинного законодавства, документи первинного обліку тощо].

Зважаючи на викладене й спираючись на норми підпункту 5.2.2 статті 5 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 № 2181, _____

(посилання на інші законодавчі акти)

ПРОСИМО:

Скасувати Рішення від "_____" _____ року № _____ про застосування і стягнення штрафних санкцій за порушення граничних термінів сплати узгодженої суми податкових зобов'язань як такого, що суперечить законодавству України (було прийнято з порушенням законодавства України).

Додатки: (тут потрібно перелічити додатки, на які було подано посилання в тексті і які належить долучити до скарги)

Директор _____

(прізвище, ініціали)

(підпис)

Дата _____

Зразок заяви щодо повернення коштів з бюджету

Начальникові
Державної податкової інспекції
Н-ського району м. Києва
Степанові Васильовичу Поліщук

ТОВ "Підприємство"
код за ЄДРПОУ 00010011
Місце положення: 01000, місто Київ, вул. Зелена, 12
тел. 111-00-00

ЗАЯВА
щодо повернення коштів з бюджету

15 липня 2003 року наше підприємство платіжним дорученням № 1 (копію додано) перерахувало до бюджету на р/р 260000000001 в УДК м. Києва єдиний податок сумою 4 500 гривень.

Відповідно до розрахунку, який здійснив щодо сплати єдиного податку суб'єкт малого підприємництва — юридична особа (копію додано), до бюджету потрібно було перерахувати 4 300 гривень.

Отже, внаслідок сплати коштів понад суму податкового зобов'язання виникла переплата з єдиного податку обсягом 200 гривень.

З огляду на викладене й відповідно до положень Порядку взаємодії органів державної податкової служби України та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платникам податків, затвердженого в Наказі ДПА України та Державного казначейства України від 18.03.2003 № 125/58,

ПРОСИМО:

повернути надмірно сплачені кошти на наш поточний рахунок:
р/р 26000011 в 1-й філії АКБ "Новий банк" у м. Києві, МФО 499001

Додатки:

- копія платіжного доручення № 1 від 15 липня 2003 року;
- копія розрахунку, який здійснив щодо сплати єдиного податку суб'єкт малого підприємництва — юридична особа за перше півріччя 2003 року.

Підпис: _____
(прізвище, ініціали)

М. П.

Дата

**Український освітній центр реформ**

Міжнародна благодійна організація "Український освітній центр реформ" (УОЦР) здійснює Українську освітню програму реформ за грантом, наданим від Агентства США з міжнародного розвитку. УОЦР інформує широкий загал про перебіг економічних, соціальних та демократичних реформ і сприяє утвердженню в Україні ринкової економіки та громадянського суспільства.

Одним з напрямків діяльності організації є сприяння розвитку приватного підприємництва в Україні. Зокрема, для підприємців малого та середнього бізнесу УОЦР випускає інформаційне видання "100 тисяч", де висвітлює проблеми оподаткування, специфіки спрощеної системи оподаткування та звітності, роботи з персоналом, знайомить з можливостями одержання кредитів, вміщує корисну інформацію для власників фермерських господарств тощо. Український освітній центр реформ також видає брошури, присвячені прикладним питанням приватного підприємництва: "Де знайти своє місце: поради бізнесменам-початківцям", "Земельна реформа: питання і відповіді", "Як селянам отримати кредит: практичні поради", "Оподаткування сільськогосподарської діяльності" та ін.

Тематику малого та середнього бізнесу УОЦР постійно висвітлює й у своїх радіопрограмах "Ринок від А до Я", "Економічні новини", телепрограмі "Перехрестя", інформаційних теле- та радіороликах. Через власну мережу прес-клубів, що діють у всіх областях України та в Криму, Український освітній центр здійснює освітні та інформаційні кампанії, присвячені питанням приватного підприємництва.

Через власну телефонну інформаційну лінію УОЦР надає безкоштовні консультації з питань розвитку підприємництва. Кваліфіковані консультанти готові пояснити складні положення законодавства чи зміст відомчих інструкцій та пояснювальних листів. Відповіді на запитання фахівці дають переважно телефоном, проте можуть надсилати в письмовій формі поштою. З питаннями запрошуємо звертатися телефоном (044) 490-56-56, з 9.00 до 21.00 год., з понеділка по п'ятницю, або писати на адресу: а/с 171, 03164 Київ-164.

Консультанти інформаційної лінії також організують виїзні семінари в регіонах. Під час таких заходів фахівці УОЦР проводять навчання з підприємцями, фермерами, лідерами підприємницьких спілок та асоціацій тощо.

Відповіді на найактуальніші питання, що надходять на інформаційну лінію, опубліковано в бюлетені "Щоденний порадник", який вміщено в Інтернеті за адресою: poradnyk.cure.org.ua

Всі консультації та видання Українського освітнього центру реформ безкоштовні. Найближчим часом заплановано випустити такі брошури: “Твоя бізнес-ідея: перші кроки в бізнесі”, “До вас прийшли з перевіркою”, “Поради сільському господареві в питаннях і відповідях”.

Брошури та інші друковані матеріали можна замовити телефоном (044) 490-69-88.

З питаннями та пропозиціями просимо звертатися за адресою:

Український освітній центр реформ
Готельно-офісний центр “Горизонт”
вул. Шовковична, 42–44, прим. 11-а
01601 Київ