

АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Науковий журнал 1(9)/2015
Виходить 2 рази на рік. Засновано в 2010 році

Зміст

Сімонова І. П., Свешніков С. М., Лепеха О. Ю.

**ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ
ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ПРАКТИКО-ОРІЄНТОВНОГО ПІДХОДУ ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ
ПОДАТКІВЦІВ..... 3**

Линьов К. О.

ЛІДЕРСТВО ЯК ОСНОВА РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА..... 12

Ніколенко В. Ю., Свешніков С. М., Юрченко В. В., Крижановський В. І.,

**НОВАЦІЇ В ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У КОНТЕКСТІ ЗМІН
ДО БЮДЖЕТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОДЕКСІВ..... 17**

Богоділова М. Є.

**ПРО НОВОВВЕДЕННЯ В ОПОДАТКУВАННІ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ТА ПОДАТКОМ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З 01 СІЧНЯ 2015 РОКУ 22**

Іщенко Т. М.

МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ..... 43

Костюк Л. М.

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЕФЕКТИВНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ НАДАННЯ ПОСЛУГ ПЛАТНИКАМ..... 59

Морозов М. М.

**ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТРАНСФЕРТНОГО
ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ, ЯКІ МОЖУТЬ ВИНИКАТИ
ПРИ ОБҐРУНТУВАННІ ПОВ'ЯЗАНОСТІ, ПОШУКУ ТА РОЗКРИТТІ ВІДОМОСТЕЙ
(ІНФОРМАЦІЇ) ПРО ПОВ'ЯЗАНІСТЬ ОСІБ 75**

**Засновник, видавець і виготовлювач —
Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів
органів державної податкової служби України**

Головний редактор — **В.В. Юрченко**, директор Центру перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів державної податкової служби України, кандидат економічних наук, державний радник податкової служби третього рангу, почесний працівник державної податкової служби.

Редакційна колегія:

В.І. Крижановський — перший заступник головного редактора,

С.М. Свешніков — заступник головного редактора,

Ю.В. Мельник — заступник головного редактора

Літературний редактор: В.Я. Шуть

Комп'ютерне складання: К.В. Ткаченко

Комп'ютерна верстка: В. Д. Гончар

Над випуском працювали: *В.В. Юрченко, В.І. Крижановський, І. П. Сімонова, В.Ю. Ніколенко, С.М. Свешніков, Ю.В. Мельник, К.О. Линьов, В.Я. Шуть, О.Ю. Лепеха, М.Є. Чулаєвська, Т.М. Іщенко, М.Є. Богоділова, К.В. Ткаченко, С.В. Рабчук, М.М. Морозов, Л.М. Костюк.*

Передруки і переклади дозволяються лише за згодою автора та редакції. Редакція не обов'язково поділяє думку автора. Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен, географічних назв та іншої інформації несуть автори публікацій. Відповідальність за зміст рекламних оголошень несе рекламодавець.

Видання зареєстровано в Міністерстві юстиції України.

Свідоцтво КВ № 16714-5286Р від 07.05.2010.

Підписано до друку 29.06.2015 р.

Тираж 50 примірників.

Адреса редакції, видавця та виготовлювача:

03061, м. Київ, вул. Миколи Шепелева, 3а

Тел./факс (044) 455-05-72

E-mail: centre@centre-kiev.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №3702 від 04.02.2010 р.

Усі права застережено.

© «Теорія і практика підвищення кваліфікації
(аспекти державної податкової служби)», 2015

УДК 336.22.085:005.336.5](477:4)(045)

Сімонова І. П., перший заступник директора

*Центру перепідготовки та підвищення кваліфікації
керівних кадрів Міністерства доходів і зборів*

Свешніков С. М.,

*кандидат технічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач кафедри державного управління
та податкової політики*

Лепеха О. Ю.,

*викладач кафедри державного управління
та податкової політики*

У роботі запропонована необхідність переходу на новітні форми підвищення кваліфікації працівників фіскальної служби України, які засновані на принципах нового європейського менеджменту. Розглянута модель реалізації дистанційних освітніх технологій як гарний інструмент для становлення практико- та інформаційно-орієнтованого суспільства.

***Ключові слова:** державне управління, фіскальна служба, інструменти державного менеджменту, моделі інноваційного навчання, інформаційно-комунікаційні технології, вебінар.*

ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ ПРАКТИКО-ОРІЄНТОВНОГО ПІДХОДУ ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ПОДАТКІВЦІВ

Сьогодні Україна знаходиться на перехідному етапі свого становлення, коли від ефективного функціонування системи державного управління залежить подальший розвиток, швидкість подолання кризи в державі.

У цьому контексті безумовної актуальності набуває необхідність переходу від традиційної системи до сучасних моделей державного управління, які склалися у провідних країнах світу [1].

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика традиційної
та нової моделей державного європейського менеджменту**

Традиційна	Новий державний менеджмент
Монополія на виробництво та надання суспільних благ	Конкуренція за право виробляти та надавати суспільні блага
Домінує механізм бюрократії	Домінує механізм ринку
Функціональна спеціалізація	Горизонтальна та вертикальна інтеграція
Пріоритет інтересів влади	Пріоритет інтересів закону та споживача
Автократичність управління	Менеджмент участі
Централізація в прийнятті рішень	Децентралізація в прийнятті рішень
Орієнтація на концентрацію влади	Концентрація на досягнення цілей
Головний ресурс — влада та повноваження	Головний ресурс — кваліфікація персоналу
Стандартизація та типізація ситуацій та рішень	Бачення унікальності ситуацій та пошук нестандартних рішень
Домінування внутрішнього адміністративного контролю	Домінування зовнішнього контролю
Інформаційна закритість для громадськості	Інформування громадськості для покращення іміджу органів державного управління

У процесі формування нової моделі в державному управлінні на місце бюрократичного приходить контроль із боку користувачів послуг державного управління, який здійснюється безпосередньо і за допомогою громадських організацій та засобів масової інформації. На порядок денний виходять такі принципи нового державного менеджменту, як формування іміджу організації з її головним ресурсом — кваліфікацією персоналу. При цьому досягнення кінцевих цілей, зокрема, організації бюджетної сфери неможливе без поєднання горизонтальної та вертикальної ланок системи державного управління у пошуку нестандартних результативних рішень. Контроль в умовах децентралізації управління стає більш жорстким та ретельнішим.

Новий європейський державний менеджмент передбачає сучасні інструменти його реалізації [2].

Так, програма підтримки зусиль із покращення врядування та менеджменту (SIGMA) здійснює консультації та надає допомогу новим державам-членам ЄС щодо зміцнення їхніх можливостей у сфері творення політики, вдосконалення та зовнішнього контролю, розвитку державної служби. Програма SIGMA зосереджує основну увагу на бюджетуванні, оподаткуванні, фінансовому обліку та аудиті, на здійсненні адміністративної реформи та реформи державної служби в коротко- та середньостроковій перспективі.

Шкала координації Л. Метхафа передбачає координацію інструментів і практик, які забезпечують стабільність, послідовність, логічність, погодженість, раціональність та порядок у ході прийняття чи втілення рішення елементами системи, що кооперуються. Сьогодні вказана шкала особливо актуальна в публічному секторі.

Основна мета моделі CAF (спільна рамка оцінювання) — допомога організаціям бюджетної сфери застосовувати методи менеджменту якості для покращення своєї діяльності. Розвиток моделі CAF передбачає виконання наступних умов: діагностування, обмін досвідом, вивчення найкращої практики діяльності бюджетної організації, перехід до циклу «плануй — роби — перевіряй — впливай» (рис. 1).

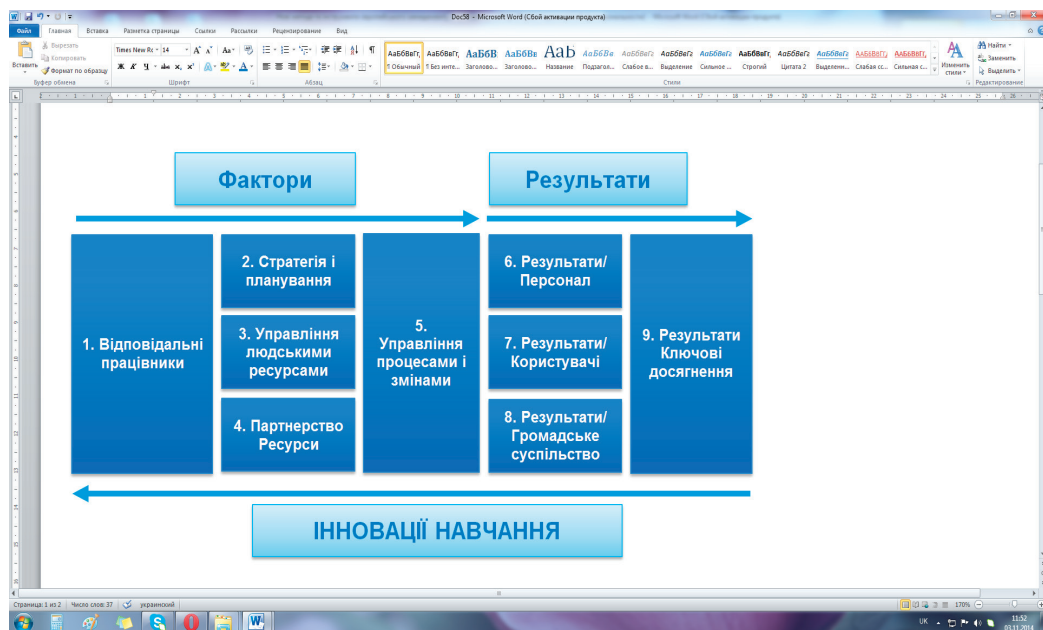


Рис. 1. Загальна структура моделі CAF

У рамках прискорення входження України в Європейський адміністративний простір Міністерство доходів і зборів, реорганізоване у 2014 році в Державну фіскальну службу України, широко використовує принципи та інструменти державного європейського менеджменту для вдосконалення трьох ключових взаємозалежних компонентів системи державного управління [3]:

- інституційний розвиток та формування адміністративної спроможності;
- регламентація правил та процедур внутрішньої роботи, процесів та механізмів горизонтальної координації та співпраці з іншими відомствами;
- кадрове забезпечення, яке включає підготовку державних службовців із належним рівнем професійної компетенції та реформування системи підвищення кваліфікації.

Перетворення вітчизняного фіскального відомства в сучасний інститут європейського зразка, зокрема спрощення податкової системи, її прозорість для платників, використання інформаційно-комунікаційних технологій адміністрування платежів, не можливе без залучення до ДФС України та її територіальних органів нового покоління фахівців. На сьогодні вже визначена кадрова стратегія служби, якою передбачено об'єднання системи підготовки та підвищення рівня професійної компетенції працівників із податкової та митної спеціалізації, інтеграція веб-ресурсів у єдиний навчальний портал у комп'ютерній мережі відомства. Створена Рада з кадрових питань DFS України за участю представників громадськості та бізнесу для відбору кандидатів на вищі керівні посади та залучення найкращих професійних кадрів для роботи у DFS України. Започатковане щорічне комп'ютерне тестування посадових осіб. Вже не один рік застосовується практико-орієнтовний підхід, побудований на поєднанні дистанційної та очної форм навчання в системі підвищення кваліфікації [4].

Дистанційна форма навчання вже давно поширена в світі і наразі є прогресивною педагогічною технологією XXI сторіччя, що об'єднує в навчальному процесі педагогічні й телекомунікаційні технології.

Враховуючи процеси євроінтеграції в державі, варто брати до уваги провідний європейський досвід у підготовці та перепідготовці працівників органів

державного управління. Найбільш розвинутими, на нашу думку, є системи практико-орієнтовного навчання Німеччини та Франції, які пропонують як повністю дистанційні, так і змішані очно-дистанційні програми для професійного розвитку, використовуючи при цьому платформи Moodle, Spiral, Dokeos [5].

Розвиток дистанційного навчання тісно пов'язаний із прогресом в інформаційних і комунікаційних технологіях, є прямим наслідком виникнення нових освітніх потреб суспільства та його прагнення до використання новітніх інформаційних ресурсів й ефективних педагогічних рішень. Такі значні суспільні явища викликають зміни в традиційних освітніх системах, і на сьогоднішній день дистанційна освіта відіграє одну з найважливіших ролей у становленні глобального інформаційно-орієнтованого суспільства.

Дистанційне навчання, як специфічна освітня технологія підвищення кваліфікації державних службовців, має багато переваг порівняно з традиційними формами навчання, а саме:

- можливість навчатися без відриву від роботи,
- скорочення часу та фінансування на відрядження для очної сесії;
- одночасне навчання великої кількості слухачів;
- спілкування з викладачем і колегами на відстані за допомогою мережі

Інтернет тощо.

Навчальний процес у дистанційному форматі в загальних рисах виглядає таким чином (рис. 2):

1. За допомогою мережі Internet кожен слухач отримує індивідуальний логін і пароль для доступу в систему дистанційного навчання Moodle, де розміщені профільні курси, які в свою чергу наповнені всіма методичними матеріалами (навчальні посібники, презентації тощо).

2. У зручний для себе час слухач вивчає отримані матеріали та виконує згідно з розкладом контрольні заходи (тестування, практичні та семінарські завдання). При цьому він має можливість консультуватися з викладачем щодо виконання випускних робіт за допомогою мережі (e-mail, форуми, чати тощо).

3. Слухач розміщує виконані контрольні завдання і після їх перевірки отримує оцінку на своїй сторінці.

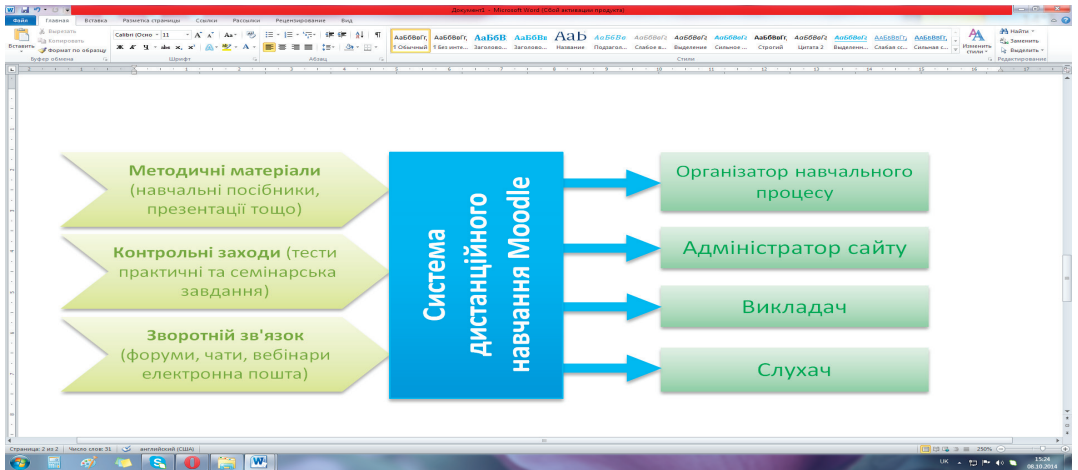


Рис. 2. Модель реалізації дистанційних освітніх технологій

Якісне розширення доступу до електронних носіїв інформації забезпечує сучасна інформаційна техніка, комп'ютеризація навчання, телекомунікації, відеотехніка, що застосовується як в очній, так і в заочній формах. Крім того, для ефективного використання у підвищенні кваліфікації сучасних освітніх технологій необхідно мати належне організаційне, методичне, кадрове та фінансове забезпечення навчального процесу.

Додатковими вимогами до слухачів, які навчаються за дистанційною формою, є: наявність постійного доступу до Інтернет (швидкістю не менше 2 Мбайт/с) та веб-ресурсів, що забезпечують участь у навчальному процесі в асинхронному режимі, вміння користуватись сучасними інформаційними технологіями на рівні, який забезпечує ефективність навчання за дистанційною формою.

Процес адаптації державної служби в Україні вимагає застосування нових освітніх технологій у процесі професійного навчання державних службовців.

Освітнє середовище системи підвищення кваліфікації держслужбовців, зокрема податківців, є принципово відмінним за багатьма параметрами. Це люди, які, з одного боку, добре усвідомлюють свої навчальні потреби, а з іншого — не завжди певні у безпосередній можливості застосувати одержані компетентності на робочому місці. Аудиторія держслужбовців, які нещодавно вступили на державну службу, відрізняється широкими інтересами та низькою прив'язкою їх до безпосередніх обов'язків, аудиторія досвідчених служ-

бовців — великим практичним досвідом та вузьким інтересом, прив'язаним до сфери їх діяльності.

Вебінар (webinar, інтернет-семінар, онлайн-семінар) як форма проведення інтерактивного навчання зі слухачами через мережу Інтернет із використанням спеціального програмного забезпечення є гарним інструментом, що дозволяє суттєво розширити аудиторію, коло викладачів та створює значні переваги щодо економії часу, коштів та інших ресурсів, дозволяє долучатися до освітнього процесу в зручний час і в зручному місці [6].

Рівень розвитку сучасних технологій такий, що робить процес підготовки та проведення вебінару не складнішим, ніж аналогічний процес з організації традиційного тренінгу чи семінару в аудиторії. Виходу в мережу має передувати серйозна робота викладача з підготовки дидактичних матеріалів, які відповідають не лише темі, але й цільовій аудиторії, а також особливостям сприйняття матеріалу в «он-лайн» режимі.

На нашу думку, для закладів підвищення кваліфікації, зокрема працівників податкової служби, доцільно використовувати:

- навчальний вебінар — надання нової інформації за певною темою, подібний до лекції в навчальному процесі, також може застосовуватися як короткотерміновий семінар (від одного до декількох занять) про певні зміни в законодавстві, нові правила надання послуг, з відповідями на запитання та дискусії;
- вебінар-тренінг — спосіб перевірки виконання слухачами завдань семінарів та практичних занять; реалізується у вигляді кількох занять;
- консультаційний вебінар (вебінар-підтримка) — форма проведення консультацій керівника щодо випускних робіт у дистанційному форматі;
- вебінар in-class — підключення слухачів, які займаються в режимі вебінару, до заняття в класі, дозволяє отримати синергійний ефект за рахунок взаємодії слухачів із різним досвідом [7].

На сьогодні основними завданнями Центру підготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів Державної фіскальної служби України (далі Центр підготовки) є формування професійної компетентності, результативності, дотримання системності, безперервності, модульності, оперативного оновлення змісту навчання, забезпечення якісної перепідготовки максималь-

ної кількості фахівців-податківців по всій території України з мінімальними витратами. Тому основними формами навчання в Центрі є дистанційна на платформі Moodle протягом одного місяця (з отриманням сертифіката) та комбінована, яка передбачає два етапи — дистанційно-модульний формат протягом 1,5 місяця без відриву від роботи та однотижневі аудиторні заняття з проведенням контрольних заходів безпосередньо в Центрі підготовки (з отриманням свідоцтва).

У 2014 році в Центрі підготовки пройшли навчання 1706 слухачів, із них 61% — за дистанційною формою, 16% — за комбінованою та 23% — очно (2 тижні). За даними післякурсowego анкетування, переважна більшість слухачів підтримує дистанційно-очний та повністю очний формат навчання — 48 та 22% відповідно. При дистанційному навчанні понад половина опитаних слухачів витрачає до двох годин на день для виконання контрольних заходів. Для 76% опитаних найактуальнішими заходами дистанційного навчання є виконання практичного завдання, тестування та робота в консультативному форумі.

З 2015 року Центр підготовки повністю перейшов на дистанційний та комбінований формати навчання. Згідно з наказом ДФС України, навчання пройдуть 3000 податківців, з яких 60% осіб — за комбінованим та 40% — за дистанційним форматом.

Разом із тим вважаємо, що вирішення проблемних питань щодо технічного переоснащення навчальних закладів, необхідності спеціальної підготовки викладацького складу, а також належного нормативно-правового забезпечення прогресивних форм навчання дорослих, насамперед, при проведенні вебінарів (презентація міні-лекцій-семінарів, тренінги, майстер-класи, діалогове навчання, а також захист випускних робіт та проведення іспиту в режимі online) сприятиме практико-орієнтовному підходу та повному переходу до дистанційного формату підвищення кваліфікації податківців.

У цьому контексті застосування принципів нового державного менеджменту повинно призвести до системних змін у баченні місії бюджетної фінансової організації як із боку платників податків, так і самих податківців та митників, а значить, і до зміни ставлення громадян до держави не на протистоянні, а на ґрунті розвитку країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Соловийов В. М. Генеза поняття «новий державний менеджмент» // Статистика України. — 2010. — № 2. — С. 95–98.
2. D'orta C. What Future for the European Administrative Space / C. D'orta — Maastricht: European Institute of Public Administration, 2003. — 16 p.
3. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу України».
4. Сучасні підходи у системі підвищення кваліфікації податківців / С. М. Свешніков, Ю. В. Мельник, В. В. Юрченко, В. І. Крижановський // Модернізація галузевих стандартів вищої освіти та розвиток магістерських програм в галузі знань «Державне управління»: матеріали щорічної науково-практичної конференції НАДУ. — К., 2013. — С. 170–173.
5. Світовий досвід організації та розвитку університетської системи дистанційного навчання / укладачі: Кулага І. В., Ільницький Д. О., Стрельник С. О., Матвійчук А. В., Василькова Н. В., Турчанінова В. М., Єршова В. С., Тищенко М. П., Краснопольська Н. Л. / Інститут вищої освіти КНЕУ імені Вадима Гетьмана. — Київ, 2013. — 38 с.
6. Фролов Ю. В. Подготовка и проведение вебинаров: учебно-методическое пособие для преподавателей, студентов и слушателей системы повышения квалификации / Ю. В. Фролов. — М.: МГПУ, 2011. — 30 с.
7. Динцис Д. Методические особенности проведения вебинаров на краткосрочных курсах по методике «in-class» / Данил Динцис. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.trainings.ru/library/articles/?id=13183>.

УДК 316.46:005.322](477)(045)

Линьов К. О.,

к.н.держ.упр., доцент,

директор Інституту суспільства

Київського університету імені Бориса Грінченка

У статті розглядається проблематика лідерства як нової парадигми управління для потреб суспільства, яке переходить в інформаційну стадію свого розвитку. Автор досліджує сутність лідерства та характеристики поведінки лідера. Розглядаються шляхи розвитку лідерства в організації і залежність останніх від освіти.

Ключові слова: лідер, лідерство, інформаційне суспільство, освіта.

ЛІДЕРСТВО ЯК ОСНОВА РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА

Останні три десятиліття з'явилося багато праць, які говорять про лідерство. Створюються Центри лідерства, проводиться безліч тренінгів із лідерства, ця тема розглядається у багатьох навчальних дисциплінах на бакалаврських та магістерських курсах. На сьогодні саме проблематика лідерства є найпопулярнішою темою в публікаціях з управління, і це стосується як серйозних наукових видань, так і науково-популярної літератури.

Однак у сучасній науковій літературі є понад 350 визначень поняття «лідерство», «проблемне поле лідерства часто уявляється неупорядкованим» [1, 4]. Одна група науковців досліджує лідерські якості, інша — поведінку лідера, стиль лідерства. Хтось говорить про лідерство у зв'язку із побудовою команди, інші — про емоційний інтелект, про розподілене лідерство. Частина дослідників звертає увагу на системну кризу лідерства в бізнесі, про недовіру західного суспільства до лідерів у цілому.

Все це змушує поставити питання, чому ми так багато говоримо про лідерство саме зараз? Адже в історії, у будь-які епохи ми можемо назвати перелік особистостей, яких називаємо лідерами. Це — керівники держав, релігійні та громадські діячі, науковці тощо. Але якщо саме сьогодні є запит на лідерство у масовому масштабі, то чому?

Ми живемо в епоху змін: економічних, політичних, соціальних, планетарних. Багато циклів, великих і малих, сходяться саме у тій часовій точці, яку ми називаємо «сьогодення». І ці зміни характеризуються великою швидкістю проходження та невизначеністю результатів життєдіяльності. Людству хотілося б плановості, поступовості, розуміння дійсності, до якої прагнемо, але реальність перевертає наші погляди і на плановість, і на поступовість, а тим паче на дійсність. Змінюється свідомість людини, її уявлення про світ та своє місце в ньому. Нещодавні кризи є не стільки кризами економічною чи фінансовою, скільки є кризами світоглядною та цінностей.

Людство вступає у нову суспільно-економічну формацію — інформаційне суспільство, що саме по собі супроводжується загостренням цілого ряду протиріч. Минула, індустріальна епоха, «базувалася на трьох основних постулатах — ставлення до природи як об'єкту експлуатації, антропоцентризмі та безумовній вірі у науково-технічний прогрес» [2]. Інформаційне суспільство будується на переконанні, що людина не є царем природи, вона є частиною природи, рівною серед рівних. Навколишнє середовище годує, одягає, визначає ментальність, стереотипи поведінки етносу. Науково-технічний прогрес поєднується, урівноважується духовною парадигмою розвитку суспільства. Зростає розбіжність індивідуальних та групових ціннісних орієнтацій, що ускладнює шлях до єдності, узгодженості, здатності прийти до єдиного стандарту поведінки, до загальних правил, загальноприйнятої мовної політики тощо.

Індустріальне суспільство базувалося на машинному та серійному виробництві, а тому формувало специфічний спосіб мислення, міркування та сприйняття. І парадигмою управління в індустріальну епоху, в умовах промислової, технологічної революції, виступав менеджмент як спосіб наведення порядку та контролю в ієрархічних організаціях.

Інформаційне суспільство характеризується зростанням кількості людей, зайнятих інформаційними технологіями, комунікаціями і виробництвом інформаційних продуктів і послуг; зростанням частки інформаційних продуктів і послуг у валовому внутрішньому продукті. Це призводить до домінуючої ролі творчості, нестандартності, зростає значення цінностей та моралі. Людина стає вирішальним фактором виробництва.

І якщо символами індустріальної епохи можна визначити верстат і дисциплінованість, виконавчу майстерність людини, то символами інформаційної епохи стають комп'ютер і творчість людини. Отже, лідерство можна визначити як нову парадигму управління для потреб інформаційного суспільства, як спосіб перетворення реальності через дію, зміни самого себе та оточуючих, управління нестандартними та творчими особистостями. «Справжній лідер розвиває лідерські якості не тільки у себе, але й у оточуючих його людей, щоб разом здійснити перетворення, які позитивно впливають на наше життя» [3, 54].

Сучасні наука та практика ще далекі від того, щоб чітко визначити поняття і зміст лідерства, ми ще блукаємо у синтетичній природі лідерства, є спроби всі зміни, які відбуваються на рівні особистості й суспільства, пояснити через лідерство. Але ми можемо спробувати окреслити сутність лідерства.

Є певна множина висловів про лідерство, яка приймається дослідниками через консенсус. Серед них — у лідера є готові йти за ним послідовники; лідерство — це сфера взаємодії; лідерство складається із подій (актів) лідерства, які підтверджують факт лідерства [4, 21–24]. Лідерство відбувається як вплив на систему управління для досягнення мети; маємо справу з фактичним впливом на послідовників через бачення, надихання, власний приклад для досягнення суспільно значущих цілей [5, 43]. «Лідер замість того, щоб бути суддею, стане колегою, консультантом, який веде своїх людей, вчиться у них та разом із ними» [6, 118]. Що робить лідерство таким складним для розуміння, так це взаємодія таких чинників, як особистість, посада та досвід керівника, особистості його послідовників, контекст, у якому відбувається взаємодія, конкретна ситуація [7, 215]. Лідерство безпосередньо стосується проблем цілепокладання та корпоративної культури організації, проблем дотримання моралі в суспільстві. Лідерство веде нас до нових звершень, лідерство передбачає трансформації, перетворення людей та організацій [3].

Отже, від лідера очікують вміння бачити сутність проблеми та донесення до оточуючих свого бачення; вміння зазирнути в майбутнє або навіть створити нову реальність. Він повинен створювати атмосферу довіри в організації, поважного ставлення до всіх, його відрізняє з-поміж інших готовність брати на себе відповідальність.

Дослідники [3] відзначають, що кожна людина має здібності до лідерства. Лідерство не є прерогативою тих, хто знаходиться на піку ієрархічної драбини. Всі ми буваємо і лідерами, і послідовниками в різний час. Кожна людина проявляє свої здібності до лідерства в свій спосіб. Тому лідерство неможливо вкласти у рамки єдиної вірної моделі, яка не допускає різноманітності його проявів.

Набуття лідерських якостей приходить із досвідом, але в тому числі передбачає неперервне навчання протягом усього життя, яке спирається на знання, досвід, рефлексію та практичну діяльність. Для розвитку лідерства організації повинні мати певний ступінь свободи та внутрішніх демократичних перетворень. Ми повинні брати на себе відповідальність за нас самих, один за одного, за оточуючий світ.

Що є важливим для утвердження нової парадигми управління, так це прийняття, розуміння невідворотності динаміки змін, які відбуваються в світі. Спроби зберегти стабільність приречені на провал. Стабільність можна розглядати лише як короткий інтервал після досягнення однієї цілі організації і постановкою наступної цілі. Кризи потрібно розглядати як потенціал для розвитку, у них маємо вбачати джерело енергії й самонавчання.

В умовах, коли обсяг інформації в світі подвоюється кожний рік, керівник не зобов'язаний володіти усіма знаннями й навичками, якими володіють його підлеглі. Тому побудова і робота в командах є пріоритетним завданням для лідера, він повинен надавати підлеглим відповідальність за прийняття управлінських рішень, у сучасній організації послідовники мають бути затребуваними експертами.

Така постановка питання передбачає зміну способу думок лідера, пізнання ним себе та розуміння інших; запровадження такого стилю керівництва, який би створював відчуття, що підлеглі працюють добровільно, і зміщення акценту зі взаємин «влада-підкорення» до взаємин партнерства і співробітництва. У цих умовах мораль, етичні норми набувають вирішального значення.

Велику роль у становленні лідера відіграє освіта, не разова, а протягом усього життя. Завдяки освіті ми пізнаємо себе, оточуючий світ, реальні проблеми навколо нас. Але існуюча система освіти створювалася

для обслуговування потреб промислової революції, завдання для сучасної системи освіти — змінитися, аби відповідати потребам інформаційного суспільства. На перше місце у філософії освіти виходить ідея багатоманітності, різності на протигагу одноманітності. Ставлення до освіти як до процесу свого перетворення відзначатиме людину сучасну і виділятиме її у порівнянні з іншими.

Таким чином, лідерство сприймається як нова парадигма управління у суспільстві, яке переходить в інформаційну стадію свого розвитку. Людина, її розум та творчість стають вирішальним чинником ефективності виробництва. Від лідера очікують здатності до стратегічного планування, вміння сформувати команду та розкрити потенціал особистості. Для розвитку лідерства у вітчизняних організаціях потрібно позбутися пострадянських рис у керівництві, насамперед авторитаризму, і стверджувати демократичність, вміння формувати команди, вести підлеглих за собою, власним прикладом надихати на досягнення суспільно важливих цілей.

Література:

1. Филонович С. Р. Теории лидерства в менеджменте: история и перспективы // Российский журнал менеджмента. — 2003. — № 2. — С. 3–24.
2. Соловьев Э. Г. Информационное общество // Новая философская энциклопедия [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://iph.ras.ru/elib/1265.html>
3. Оуэн Х., Ходжсон В., Газзард Н. Призвание — лидер: полное руководство по эффективному лидерству / пер. с англ. — Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. — 384 с.
4. Бойетт Дж., Бойетт Д. Путеводитель по царству мудрости: лучшие идеи мастеров управления. — М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2009. — 416 с.
5. Калашнікова С. А. Освітня парадигма професіоналізації управління на засадах лідерства: монографія / С. А. Калашнікова. — К.: Київський ун-т імені Бориса Грінченка, 2010. — 380 с.
6. Роберто М. А. Почему великие лидеры не принимают ответ «да»: управление конфликтом ради консенсуса / М. А. Роберто. — Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2006. — 224 с.
7. Кете де Врис М. Мистика лидерства. Развитие эмоционального интеллекта / пер. с англ. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. — 311 с.

УДК 336.14:352](477)(045)

Ніколенко В. Ю.,

*головний державний ревізор-інспектор
Координаційно-моніторингового департаменту
Державної фіскальної служби України*

Свешніков С. М.,

*кандидат технічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач кафедри державного управління
та податкової політики Центру ППККК
Міністерства доходів і зборів України*

Юрченко В. В.,

*кандидат економічних наук, доцент,
директор Центру ППККК
Міністерства доходів і зборів України*

Крижановський В. І.,

*заступник директора з навчальної роботи
Центру ППККК Міністерства доходів і зборів України*

У роботі наведений огляд останніх змін у Бюджетному та Податковому кодексах, спрямованих на зміцнення власних доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації влади.

***Ключові слова:** державна регіональна політика, бюджетування, ланки місцевих бюджетів, податки і платежі.*

НОВАЦІЇ В ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У КОНТЕКСТІ ЗМІН ДО БЮДЖЕТНОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОДЕКСІВ

Однією з умов створення високорозвиненої ринкової економіки є формування сектору, що ефективно функціонує, і безпосередньо його основної складової — місцевого самоврядування. Існування самостійних органів місцевого самоврядування є необхідним для утворення засад громадянського суспільства та збереження демократичного ладу.

Кожен орган влади повинен володіти своїми фінансовими джерелами, достатніми для управління економікою і соціальною сферою на власній території. Тому місцеві бюджети можна розглядати як фонд фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні виконавчої влади відповідного органу місцевого самоврядування для виконання покладених на нього Конституцією України функцій. Згідно з Законом України «Про засади державної регіональної політики» від 05.02.2015 № 156-VIII (стаття 21), джерелами фінансування державної регіональної політики є також доходи місцевих бюджетів, кошти Державного бюджету України, зокрема державного фонду регіонального розвитку, благодійні внески, кошти міжнародних організацій та інших джерел, не заборонених законодавством.

Верховною Радою України 11 грудня 2014 року схвалено Програму діяльності Кабінету Міністрів України (Постанова № 26-VIII), яка передбачає запровадження нової політики державного управління (децентралізація, регіональний розвиток та максимальна передача функцій на місцевий рівень) та нової економічної політики (скорочення кількості податків, легалізація заробітних плат шляхом зменшення навантаження на фонд оплати праці, зниження податкового навантаження на малий та середній бізнес). Відповідні закони щодо внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України було прийнято Верховною Радою України 28 грудня 2014 року (№ 79-VIII та № 71-VIII).

Запроваджені норми [1–3] забезпечать додаткові надходження до місцевих бюджетів у частині, що контролюється органами ДФС України за рахунок зарахування до них:

- 100 відс. надходжень від новоутвореного акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів, біодизелю та скрапленого газу;
- 10 відс. від надходжень з податку на прибуток;
- 80 відс. екологічного податку (крім податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів).

Встановлюється єдиний податок на майно, до складу якого увійшли податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок та плата за землю.

Податок на нерухоме майно було введено у 2013 році з метою обліку об'єктів нерухомості та збільшення частки власних доходів місцевих органів влади.

За попередніми підрахунками прогнозувались щорічні надходження цього податку в обсязі 500–600 млн. гривень. Проте за 2014 рік фактично до місцевих бюджетів надійшло 44,9 млн. грн. податку на нерухоме майно. З метою виправлення ситуації згідно з Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII місцевим органам влади надано права встановлювати:

- ставки податку на нерухоме майно для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості в розмірі до 2% мінімальної зарплати за 1 м² площі об'єкта оподаткування;
- пільги з податку на нерухоме майно (з об'єктів житлової нерухомості) фізичним особам, виходячи з їх майнового стану та рівня доходів, у тому числі через встановлення неоподатковуваної площі таких об'єктів, та релігійним організаціям.

Також встановлено однаковий підхід до оподаткування нерухомого майна шляхом запровадження оподаткування комерційної (нежитлової) нерухомості (будівлі підприємств та склади, готелі, ресторани та бари, туристичні бази, торгові центри, магазини, СТО, їдальні, бази та склади підприємств тощо).

Запроваджено податок на розкішні автомобілі (об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3 тис. см³) за ставкою 25 000 грн. на рік.

У частині плати за землю передбачено оподаткування земельних ділянок, які знаходяться у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) за ставками, встановленими для орендної плати (тобто не більше 12% нормативної грошової оцінки).

Сьогодні значну роль у наповненні місцевих бюджетів набуває єдиний податок (у 2014 році він становив 7,3 відс. власних доходів місцевих бюджетів).

У 2015 році цей податок зазнав значних змін, зокрема Законом України від 28 грудня 2014 року № 71 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі — ЗУ від 28.12.2014 № 71) передбачено:

- скорочення кількості груп платників єдиного податку з шести до трьох, з одночасним запровадженням четвертої групи платників єдиного податку за рахунок включення до складу такого податку платників фіксованого сільськогосподарського податку;

- підвищення до 300 тис. грн. (у 2 рази) максимального порогу доходу, що дозволяє обирати першу групу єдиного податку;
- зменшення майже в 2 рази відсоткових ставок єдиного податку (з 3(5)% до 2% — у разі сплати ПДВ; з 5(7)% до 4% — без сплати ПДВ).

Вказані зміни запроваджено з метою зниження податкового навантаження на малий та середній бізнес відповідно до нової економічної політики уряду України.

У зв'язку з переведенням з 2015 року єдиного податку та податку на нерухоме майно зі спеціального фонду до доходів загального фонду міст районного значення, сільських, селищних бюджетів, можна очікувати подальше зменшення частки бюджету розвитку (спеціальний фонд) у загальних доходах місцевих бюджетів [4].

Наслідком зміцнення власної доходної бази місцевих бюджетів повинне стати поліпшення адміністрування податку з фізичних осіб, насамперед за рахунок виведення доходів із тіньового сектору. Для досягнення цієї мети внесені зміни до Закону про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування щодо поетапного зменшення навантаження на фонд оплати праці з 41 до 15 відсотків, а згідно зі внесеними змінами до Кодексу про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу підвищена відповідальність за виплати зарплати «у конвертах».

Також згідно зі статтями 25, 64 Бюджетного кодексу затверджені нові нормативи відрахувань податку на доходи фізичних осіб до бюджетів усіх рівнів (таблиця 1).

Таблиця 1

Нормативи відрахувань ПДФО до бюджетів місцевого самоврядування

Види бюджетів місцевого самоврядування	Надходження податку на доходи фізичних осіб		
Бюджет м. Києва	40 відс. до бюджету м. Києва	60 відс. до державного бюджету	
Бюджет м. Севастополя	100 відс. до доходів міста Севастополя		
Бюджети міст республіканського АР Крим та обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій	60 відс. до бюджетів міст обласного та республіканського АР Крим значення	15 відс. до обласних та республіканського АР Крим бюджетів	25 відс. до державного бюджету

Так, з 2015 року бюджет м. Києва отримує 40% (замість 50%) надходжень податку доходів з фізичних осіб, при цьому частка ПДФО в державному

бюджеті збільшиться з 50 до 60 відсотків.

Також згідно зі змінами у Бюджетному кодексі в поточному році не передбачено залишати надходження ПДФО в районному бюджеті та бюджеті територіальних громад (було 50 та 25 відсотків відповідно).

Обласні бюджети замість 25% надходжень ПДФО отримують тільки 15 відсотків, а бюджети міст обласного значення — 60% надходжень податку з доходів фізичних осіб відповідно. Треба відзначити, що з 2015 року норматив відрахувань податку з доходів фізичних осіб до державного бюджету (крім м. Київ) становить 25 відсотків, тоді як раніше такі відрахування були відсутні.

Враховуючи те, що частка надходжень податку з доходів фізичних осіб у власних доходах місцевих бюджетів України у 2014 році становила 61,9 відсотка, є загроза, що надходження від новоутвореного акцизного податку з реалізації через роздрібну мережу підакцизної продукції (100%), 10% податку на прибуток підприємств, 80% екологічного податку, податку на майно (комерційна нерухомість), 25% плати за надра, 100% державного мита не зможуть у повній мірі компенсувати втрат надходжень із ПДФО до місцевих бюджетів, у першу чергу районних, сільських та селищних рад.

Наразі очевидно, що політика держави у бюджетуванні регіонального розвитку в умовах євроінтеграції повинна бути побудована на поступовому поєднанні принципів субсидіарності та компліментарності й спрямована на формування достатнього обсягу фінансових ресурсів для виконання повноважень територіальних громад (соціальна справедливість) та раціонального перерозподілу фінансових коштів (економічна ефективність).

Від того, наскільки ефективними та досконалими будуть механізми формування та використання доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації влади та детінізації економіки, залежить реальність виконання програми регіонального територіального розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI зі змінами та доповненнями.
2. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями.
3. Закон України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» від 28.12.2014 № 80-VIII зі змінами та доповненнями від 02.03.2015 № 217-VIII.
4. Свешніков С. М., Юрченко В. В., Крижановський В. І., Лепеха О. Ю. Окремі питання формування місцевих бюджетів в умовах децентралізації влади // Теорія і практика підвищення кваліфікації (Аспекти державної податкової служби) — 2014. — № 1 (7). — С. 3–9.

УДК 336.226–048.76(477)(045)

Богоділова М. Є.,

заступник начальника

навчально-методичного відділу

У статті розглядаються зміни окремих норм Податкового Кодексу, якими визначається порядок адміністрування та сплати податку на прибуток та податку на додану вартість, здійснення контролю за трансфертним ціноутворенням.

Ключові слова: *сплата авансових внесків, оподаткування букмекерської та страхової діяльності, трансфертне ціноутворення, система електронного адміністрування податку на додану вартість, податкова накладна, податковий кредит, бюджетне відшкодування ПДВ, камеральна перевірка.*

ПРО НОВОВВЕДЕННЯ В ОПОДАТКУВАННІ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ТА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З 01 СІЧНЯ 2015 РОКУ

Законами України від 25.12.2014 № 63-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу», від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», від 28.12.2014 № 72-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» змінено окремі норми Кодексу, якими визначається, зокрема, порядок оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість.

Розділ III «Податок на прибуток підприємств» викладено в новій редакції

Зокрема, передбачено розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування,

відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу.

У зв'язку з цим права контролюючого органу доповнено правом проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та правом на проведення перевірки правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухобліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Такий платник податку може прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про це слід зазначити у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік у такій безперервній сукупності років.

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату, у будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухобліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн. грн., такий платник визначає об'єкт оподаткування, починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

Основна ставка податку на прибуток не змінилася і становить 18%.

Для юридичних осіб платників податку на прибуток, які перебували на «податкових канікулах», розраховуючи податок на прибуток за ставкою 0%, норма залишилася працюючою до 01.01.2016.

Змінено строки подання податкової декларації з податку на прибуток за 2015 рік, звітність слід подати до 01 червня 2016 року. Також платники по-

датку на прибуток (крім новостворених і тих, чий дохід не перевищує 20 млн. грн. на рік) сплачують авансові внески з податку на прибуток щомісяця, виходячи з суми фактично отриманого доходу на місяць, без подання податкової декларації.

За наслідками діяльності у 2015 році штрафні (фінансові) санкції до платників податку на прибуток підприємств за порушення порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та повноти його сплати не застосовуються.

Нарахування та сплата щомісячних авансових внесків

Сплата авансових внесків протягом 2015–2016 років буде здійснюватись з урахуванням таких особливостей: у січні — грудні 2015 року та січні — травні 2016 року платники зобов'язані сплачувати щомісячні авансові внески з податку на прибуток підприємств відповідно до п. 57.1 ст. 57 Кодексу в редакції, що діяла до 01 січня 2015 року. При цьому сума щомісячних авансових внесків за березень — травень 2016 року обчислюється в розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за 2014 звітний (податковий) рік (п. 9 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу). Тобто сплата щомісячних авансових внесків у січні — лютому 2015 року проводиться у розмірі 1/12 нарахованої суми податку на прибуток за 2013 рік, у березні 2015 року — травні 2016 року в розмірі 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за 2014 рік.

Звертаємо увагу, що сплата щомісячних авансових внесків у січні — грудні 2015 року та січні — травні 2016 року здійснюється платниками податків з річним доходом, який враховується при визначенні об'єкта оподаткування, що перевищує десять мільйонів гривень.

Відповідно до змін, внесених Законом № 71-VIII, п. 57.1 ст. 57 Кодексу встановлено, що сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної на суму сплачених авансових внесків із цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась незарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку.

Таким чином, сума неврахованого у зменшення нарахованої суми податкового зобов'язання з податку на прибуток залишку авансових внесків при виплаті дивідендів, що відображається у рядку 13.5.2 додатка ЗП до Податкової декларації з податку на прибуток за 2014 рік, буде врахована у зменшення нарахованої суми податку на прибуток у декларації з податку на прибуток за 2015 рік при визначенні щомісячних авансових внесків, що підлягатимуть сплаті в наступний дванадцятимісячний період.

Право на припинення сплати авансових внесків із податку на прибуток у разі неотримання прибутку або отримання збитку за підсумками I кварталу звітного (податкового) року передбачалося абзацом дев'ятим п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу в редакції, що діяла до 01.01.2015.

З нової редакції цього пункту норму щодо можливості припинення сплати авансових внесків у зв'язку з неотриманням за підсумками I кварталу звітного (податкового) року прибутку або отримання збитку вилучено.

Особливості нарахування та сплати щомісячних авансових внесків при консолідованій сплаті податку на прибуток

Оскільки нова редакція розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу не містить положень щодо консолідованої сплати податку на прибуток та не визначає відокремлені підрозділи юридичної особи окремими платниками цього податку у Розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за 2014 рік, визначення щомісячних авансових внесків, що підлягатимуть сплаті у березні 2015 року — травні 2016 року, не провадиться. Загальна сума таких авансових внесків визначається в цілому по платникові податку — юридичній особі в податковій декларації з податку на прибуток, що подається такою особою за 2014 рік.

При цьому, платниками податку, які станом на 31.12.2014 перебували на консолідованій сплаті податку на прибуток, сплата щомісячних авансових внесків провадиться таким чином:

- у січні — лютому 2015 року, як і в минулому році, — за місцем реєстрації головного підприємства (юридичної особи) та його відокремлених підрозділів у сумі, що розрахована відповідно у консолідованій податковій декларації з податку на прибуток та Розрахунку податкових зобов'язань

щодо сплати консолідованого податку на прибуток за звітний (податковий) період — 2013 рік;

- починаючи з березня 2015 року — тільки за місцем реєстрації головного підприємства (юридичної особи) у сумі, що розрахована у податковій декларації за звітний (податковий) період — 2014 рік.

Особливості нарахування та сплати щомісячних авансових внесків по спільній діяльності без створення юридичної особи

Оскільки нова редакція розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу не містить положень щодо окремого обліку і подання декларації з податку на прибуток по спільній діяльності без створення юридичної особи у податковій декларації про результати спільної діяльності без створення юридичної особи за 2014 рік, визначення щомісячних авансових внесків, що підлягатимуть сплаті у березні 2015 року — травні 2016 року, не провадиться. При цьому щомісячні авансові внески, що визначені у податковій декларації про результати спільної діяльності без створення юридичної особи за 2013 рік, підлягають сплаті в тому числі у січні — лютому 2015 року та можуть бути зараховані у зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток у податковій декларації про результати спільної діяльності без створення юридичної особи за 2014 звітний рік.

Справляння авансових внесків при виплаті дивідендів

Законом № 71-VIII особливості справляння авансових внесків при виплаті дивідендів викладено в п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу.

Відповідно до підпункту 57.1^{1.2} п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу авансовий внесок при виплаті дивідендів розраховується не з усієї суми дивідендів, а із суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди. Зазначене правило застосовується лише у випадку, якщо грошові зобов'язання за відповідний рік погашені.

Звертаємо увагу, що ця норма застосовується, починаючи з виплат дивідендів у 2015 році за підсумками попередніх років.

Якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для об'єкта суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкта оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди (пп. 57.1¹.2 п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу).

У тому разі, якщо в звітному році, за рішенням власників, розподіляється нерозподілений прибуток одразу за декілька попередніх років, то, з метою визначення суми дивідендів, на яку нараховується авансовий внесок, нерозподілений прибуток, який припадає на кожен із цих років за даними фінансової звітності, порівнюється з об'єктом оподаткування податком на прибуток за відповідний рік.

Згідно з підпунктом 57.1¹.2 п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу в разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті.

Грошовим зобов'язанням у даному випадку є сума податкових зобов'язань з податку на прибуток, що самостійно нараховані платником у податковій декларації за звітний рік, за підсумками якого виплачуються дивіденди.

Слід враховувати, що з метою розрахунку суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, необхідне одночасне дотримання двох умов: подана декларація з податку на прибуток за такий рік та повністю погашені податкові зобов'язання, самостійно нараховані платником у такій декларації. В іншому випадку авансовий внесок з податку на прибуток нараховується на всю суму дивідендів.

Законом України від 21.09.2006 № 185-V «Про управління об'єктами державної власності» (стаття 11¹) визначено обов'язок державних унітарних підприємств та їх об'єднань спрямувати частину чистого прибутку (доходу) до Державного бюджету України у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Враховуючи, що таке спрямування за своїм економічним змістом відповідає визначеному пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Кодексу поняттю дивідендів, то при спрямуванні до Державного бюджету України частини чистого прибутку (доходу) державні унітарні підприємства та їх об'єднання нараховують на таку частину та вносять до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток у порядку, визначеному п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу.

Оподаткування букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино)

Відповідно до п. 136.4 ст. 136 Кодексу під час провадження букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно зі ставкою податку на прибуток у розмірі 18 відсотків ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

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

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

При цьому платники податку на дохід, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок із податку на дохід у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду. Сума щомісячних авансових внесків обчислюється за зазначеними вище ставками від суми фактично отриманого доходу протягом місячного податкового періоду, без подання податкової декларації.

Таким чином, платники податку, які провадять букмекерську діяльність, діяльність із випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино), крім щомісячного авансового внеску у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, у січні — грудні відповідного звітного року сплачують авансовий внесок із податку на дохід, отриманий від такої діяльності.

Такий авансовий внесок сплачується до 30 числа календарного місяця, у якому отримано дохід від вищезазначеної діяльності, з якого сплачується авансовий внесок. Якщо 30 число припадає на вихідний або святковий день або в лютому — не пізніше останнього банківського дня відповідного місяця.

Оподаткування страхової діяльності

Починаючи з 01 січня 2015 року, страховиків переведено на двоступеневу систему оподаткування, що складається з податку на прибуток, отриманий

від страхової та іншої господарської діяльності за ставкою 18 відсотків, та податку на дохід у вигляді страхових премій за ставкою 3 відсотки і 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

Удосконалено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням:

1. Встановлено, що поняття «звичайна ціна» не поширюється на операції, які визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу (підпункт 14.1.71. пункту 14.1. статті 14 Кодексу).

2. Визначено критерії для пов'язаних осіб — юридичних та/або фізичних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють (підпункт 14.1.159 статті 14 Кодексу).

3. Дозволено звертатися до суду щодо визнання осіб пов'язаними на основі фактів і обставин, що одна особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи (підпункт 20.1.40¹ пункту 20.1. статті 20 Кодексу).

4. Запроваджується принцип «витягнутої руки» (п.39.1 п. 39 ст. 39 Кодексу), що є основним стандартом для трансфертного ціноутворення та відповідно до якого проводиться визначення обсягу оподаткованого прибутку на умови, які б склалися між непов'язаними особами у співставних операціях, за методами, встановленими пунктом 39.3 статті 39 Кодексу.

5. Змінено умови визнання господарських операцій контрольованими (пп. 39.2.1 ст. 39 Кодексу). Перелік контрольованих операцій наразі включає: (1) операції з пов'язаними нерезидентами; (2) операції з продажу товарів через комісонера-нерезидента; (3) операції з особами-нерезидентами, зареєстрованими у державі (на території), яка включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

6. Відповідно до нових правил під контроль за трансфертним ціноутворенням не підпадають підприємства, які здійснюють операції на незначні суми.

Господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови: (1) сукупний річний дохід платника податків та його пов'язаних осіб перевищує 20 мільйонів гривень та (2) сукупний розмір операцій з одним контрагентом перевищує 1 мільйон гривень або 3% від оподатковуваного доходу (пп. 39.2.1.7. п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу).

7. Змінено критерії використання методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (пп. 39.3.2 ст. 39 Кодексу):

- введено критерії вибору найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення;
- залишено пріоритет методу порівняльної неконтрольованої ціни, разом із цим у випадку можливості застосовування платником податку з однаковою надійністю інших методів, слід застосовувати метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс»;
- під час застосування усіх методів достатньо тільки однієї співставної неконтрольованої операції. Використання діапазону цін (рентабельності) є обов'язковим тільки в разі наявності кількох співставних неконтрольованих операцій;

8. Скасовано пріоритет офіційно визнаних джерел інформації. Платники податків та податкові органи можуть використовувати будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та дають можливість отримати вищий рівень співставності комерційних та фінансових умов операції (пп. 39.5.3 ст. 39 Кодексу).

9. Змінено критерії до подання звітності платниками податків, які здійснювали контрольовані операції (пп. 39.4.2 п. 39.4 ст. 39 Кодексу). Звіт про контрольовані операції подають платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн. грн. (без урахування ПДВ). Решта платників податків, які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані надавати спрощену інформацію одночасно з поданням декларації з податку на прибуток як додаток до неї.

Вимоги до змісту документації з трансфертного ціноутворення та строків її подання також уніфіковано для всіх платників. Документація надається всіма платниками податків протягом одного місяця від дня отримання запиту з інформацією, визначеною пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу.

10. Змін зазнали норми стосовно проведення податкового контролю за встановленням відповідності умов контролюваних операцій (пп. 39.5 ст. 39 Кодексу).

Під час проведення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням здійснюється моніторинг та аналіз звітності, документації з трансфертного ціноутворення, інформаційних матеріалів і висновків, опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Враховуючи процедурні відмінності при проведенні перевірки, пов'язаної з трансфертним ціноутворенням, збільшено тривалість перевірки контролюваних операцій до 18 місяців;

11. Передбачена відповідальність за ненадання контролюючим органам інформації про проведені контролювані операції: 100 розмірів мінімальної заробітної плати — у разі неподання (несвоєчасного подання) звіту про контролювані операції; 5 відс. суми контролюваних операцій, що не задекларовані у звіті, та 3 відс. від суми операцій, щодо яких не була подана документація, але не більше 200 розмірів мінімальної зарплати.

Податок на додану вартість

Обов'язкова реєстрація суб'єктів господарювання як платників ПДВ

Збільшено поріг для обов'язкової реєстрації суб'єктів господарювання як платників ПДВ до 1 млн. грн. (замість 300 тис. грн.) (пункт 181.1 статті 181 Кодексу).

Подання декларацій

1. Встановлено обов'язок платника податків із подання декларацій щодо кожного окремого податку, платником якого він є, лише за звітний період, у якому виникають об'єкти оподаткування, або в разі наявності показників, які підлягають декларуванню (пункт 49.2 статті 49 Кодексу).

2. Визначено подання всіма платниками податку податкової звітності з ПДВ в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб (пункт 49.4 статті 49 Кодексу).

Ставка податку

Збережено ставку податку у розмірі 20 відсотків (пункт 10 підрозділу 2 Розділу XX Кодексу виключено).

Система електронного адміністрування ПДВ

1. Запроваджується Система електронного адміністрування ПДВ (поетапно):

- з 01 лютого по 30 червня 2015 року — у тестовому режимі;
- з 01 липня 2015 року — на постійній основі.

2. Джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань із ПДВ визначено суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

3. Розрахунки з бюджетом після 01.02.2015. У зв'язку з поданням уточнюючих розрахунків, сплата податкових зобов'язань, визначених контролюючим органом, та сплата штрафних санкцій і пені здійснюються платником податку до бюджету не з електронного рахунка, а зі власного поточного рахунка.

4. У разі, якщо платником податку, який застосовує спеціальний режим оподаткування, визначений ст. 209 Кодексу, за результатами звітного періоду задекларовано суми податку, які підлягають сплаті як до бюджету, так і на його спеціальний рахунок, кошти з його електронного рахунка насамперед перераховуються до бюджету, а в разі повного розрахунку з бюджетом — на спеціальний рахунок такого платника.

Зазначене правило стосується також і платників податку — сільгоспприємств, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 Кодексу, але не зареєструвалися як суб'єкти спеціального режиму оподаткування.

Для спрямування сум ПДВ на підтримку власного виробництва платники ПДВ повинні зазначити актуальну інформацію про реквізити поточного рахунка, на який має бути перераховано відповідну суму з електронного рахунка, у поданій податковій декларації.

Камеральна перевірка

1. Доповнено дані, на підставі яких проводиться камеральна перевірка, зокрема, на підставі даних системи електронного адміністрування ПДВ (даних

органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних (далі — ЄРПН) та даних митних декларацій) (підпункт 75.1.1 пункту 75.1. статті 75 Кодексу).

2. Виключено пункт 200.22. статті 200 Кодексу, відповідно до якого камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом п'яти календарних днів із дня подання податкової декларації.

Податкова накладна

1. Скасовано вимогу щодо видачі податкових накладних на «паперових носіях» — податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця, виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та реєструється в ЄРПН (пункти 201.1, 201.4 статті 201 Кодексу).

2. Доповнено, що розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних зі зміною суми компенсації вартості товарів/послуг (абзац другий пункту 192.1 статті 192 Кодексу).

3. 301 лютого 2015 року реєстрації в ЄРПН підлягають всі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних (у тому числі ті, які не надаються покупцю, виписані за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування) незалежно від розміру ПДВ в одній податковій накладній / розрахунку коригування.

4. Порушення платниками податку на додану вартість граничних термінів реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН, встановлених статтею 201 Кодексу, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі:

- **10 відсотків** від суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;

- **20 відсотків** від суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- **30 відсотків** від суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- **40 відсотків** від суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення терміну реєстрації на 61 і більше календарних днів;
- **50 відсотків штрафу** від суми ПДВ, зазначеної в такій податковій накладній/розрахунку коригування — у разі відсутності з вини платника реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН протягом 180 календарних днів із дати їх складання (стаття 120¹ Кодексу).

5. У період з 01 лютого 2015 року до 01 липня 2015 року 10% штрафу в разі порушення терміну реєстрації в ЄРПН податкових накладних/розрахунків коригування до 15 календарних днів не застосовуються (пункт 35 підрозділу 2 розділу XX Кодексу).

6. Покупці — платники податку мають можливість отримувати з ЄРПН електронні копії податкових накладних / розрахунків коригування, які зареєстровані в ЄРПН їх контрагентами — постачальниками.

З метою отримання податкової накладної / розрахунку коригування, зареєстрованих в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді (пункт 201.10 статті 201 Кодексу).

Податкова накладна, складена в електронному вигляді, яка отримана з ЄРПН покупцем, вважається такою, що отримана від постачальника та є підставою для включення сум податку, зазначених у такій податковій накладній, до складу податкового кредиту відповідного звітного періоду.

7. Відповідно до пункту 201.11і статті 201 розділу V Кодексу, починаючи з 01 січня 2015 року, платник податку повинен вести реєстр документів, зазна-

чених у підпунктах «а» — «в» пункту 201.11 статті 201 розділу V Кодексу (транспортний квиток, касові чеки, бухгалтерська довідка, податкова накладна).

8. Скасовано обов'язок платника — подання контролюючому органу копії записів у реєстрах виданих та отриманих накладних (*змінено редакцію пункту 201.15 статті 201 Кодексу*).

Визначення бази оподаткування

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 Кодексу база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається не нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг — не нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій із постачання необоротних активів — не нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів — виходячи із звичайної ціни), за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

Формування податкового кредиту

1. Для операцій із постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в ЄРПН (пункт 198.2 статті 198 Кодексу).

2. Виключено норму, яка надавала право платникам податку в разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в ЄРПН сформувавши податковий кредит звітного періоду на підставі заяви зі скаргою на такого постачальника.

3. Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих у ЄРПН із порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний подат-

ковий період, у якому зареєстровано податкову накладну в ЄРПН, але не пізніше:

- ніж через 180 календарних днів із дати складення податкової накладної;
- для платників податку, що застосовують касовий метод, — ніж через 60 календарних днів із дати списання коштів з банківського рахунка платника податку;
- для банківських установ — ніж дата одержання ними права власності на заставне майно (пункт 198.6 статті 198 розділу V Кодексу).

4. 301 липня 2015 р. змінюється порядок формування податкового кредиту — право на нарахування податкового кредиту виникатиме незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного періоду (з 01.07.2015 пункт 198.3 статті 198 Кодексу буде змінено, а пункт 198.4 цієї ж статті буде виключено).

До складу податкового кредиту будуть ставитися всі суми ПДВ за придбаними товарами і послугами з ПДВ. Але для коригування буде застосовуватися механізм нарахування податкових зобов'язань на вартість товарів і послуг, які не застосовуються в господарській діяльності (наприклад, раніше вони не давали права на податковий кредит з ПДВ).

Крім того, з 01.07.2015 змінюється порядок нарахування податкового зобов'язання, яке визначається за товарами/послугами, необоротними активами:

- придбаними для використання в неоподатковуваних операціях — на дату їх придбання;
- придбаними для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях — на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з 01.07.2015 пункт 198.5 статті 198 Кодексу буде змінено).

Бюджетне відшкодування ПДВ

1. Виключено пункт 200.6 статті 200 Кодексу, яким передбачалось декларування платниками податку бюджетного відшкодування ПДВ у зменшення податкових зобов'язань наступних звітних (податкових) періодів.

2. Прискорено, на місяць у часі, можливість платника для отримання бюджетного відшкодування ПДВ (пункт 200.3 статті 200 Кодексу виключено).

3. З 01 січня 2015 року скасована низка критеріїв на автоматичне бюджетне відшкодування, а саме щодо:

- середньої заробітної плати;
- наявності розбіжностей між податковим кредитом платника та податковими зобов'язаннями його контрагентів;
- чисельності працівників, які перебувають у трудових відносинах із платником податку;
- наявності основних фондів;
- рівня податкового зобов'язання з податку на прибуток.

Та введено в дію нові критерії:

- наявність необоротних активів, інвестицій у необоротні активи, фінансова гарантія банківської установи, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Зверніть увагу! Нові правила бюджетного відшкодування ПДВ не застосовуються до сум бюджетного відшкодування, які були заявлені до 01 січня 2015 року. Зазначені суми підлягають відшкодуванню згідно з редакцією статті 200 Податкового кодексу України, яка діє до 01 січня 2015 року.

4. У зв'язку із зупиненням 31.12.2014 дії пункту 1 підрозділу 2 розділу XX «Прикінцеві положення» Кодексу щодо особливого режиму оподаткування переробних підприємств, залишок від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, відображений у рядку 24 декларації з ПДВ переробного підприємства (0140) за грудень 2014 року, включається до складу податкового кредиту звітного (податкового) періоду січень 2015 року та відображається у рядку 21.2 «значення рядка 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду» податкової декларації з ПДВ (0110) за січень 2015 року.

Підрозділ 2 розділу XX Кодексу доповнено новим:

1. пунктом 33:

передбачено обов'язок платника подання заяви у складі податкової декларації щодо вибору ймовірного погашення залишків сум від'ємного значення та/або бюджетного відшкодування ПДВ за звітні (податкові) періоди до 01.02.2015:

а) або без проведення перевірок, збільшують розмір суми податку, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних у ЄРПН, з одночасним збільшенням розміру суми податкового кредиту в податковій декларації за звітний (податковий) період, у якому було здійснено таке збільшення.

Суми такого від'ємного значення та/або бюджетного відшкодування можуть бути перевірені контролюючим органом у загальновстановленому порядку;

б) або підлягають поверненню платникові у порядку, визначеному статтею 200 Кодексу в редакції, що діяла станом на 31 січня 2014 року.

2. пунктом 34:

Встановлено, що 01 липня 2015 року зареєстрованим платникам податку автоматично збільшується розмір суми податку, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних у ЄРПН, на суму середньомісячного розміру сум податку, задекларованих платником для сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців/4 квартали.

Така сума збільшення щокварталу підлягає автоматичному перерахунку з урахуванням показника середньомісячного розміру сум податку, задекларованих платником для сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців/4 квартали, станом на дату такого перерахунку.

Суми помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань із податку на додану вартість станом на 01 липня 2015 року автоматично збільшують суму податку, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних у ЄРПН.

На суму такого збільшення:

зменшується сума, задекларована для сплати до бюджету звітного періоду або збільшується сума від'ємного значення, задекларована в звітному періоді;

помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання з податку на додану вартість вважаються погашеними.

3. пунктом 36:

з 01 липня 2015 року — про включення **на підставі бухгалтерської довідки до податкового кредиту** суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року (**виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 Кодексу**).

4. пунктом 37:

заборонено **контролюючим органам** здійснювати документальні позапланові виїзні перевірки **щодо достовірності сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, заявлених платниками** у звітних періодах, що настають після 01 липня 2015 року;

призупиняється з 01 липня 2015 року проведення документальних позапланових виїзних перевірок платників, якими подано декларації із заявленими сумами до **відшкодування з бюджету ПДВ та/або з від'ємним значенням з ПДВ (призупинення підпункту 78.1.8 пункту 78.1 статті 78, абзацу четвертого пункту 82.4 статті 82, пункту 200.11 20014 статті 200 Кодексу)**.

5. У 2015 та 2016 роках перевірки контролюючими органами підприємств, установ та організацій, фізичних осіб — підприємців з обсягом доходу до 20 млн. грн. за попередній календарний рік здійснюються виключно з дозволу КМУ, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України. Зазначене обмеження не поширюється:

з **01 січня 2015 року на перевірки** суб'єктів господарювання, що ввозять на митну територію України та/або виробляють та/або реалізують підакцизні товари, на перевірки дотримання норм законодавства з питань наявності ліцензій, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, **відшкодування податку на додану вартість**.

Зміни до переліку пільгових операцій у частині оподаткування податком на додану вартість:

1. Продовжено звільнення від оподаткування податком на додану вартість:

- до 01 січня 2018 року операцій з:

ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів за умови цільового використання таких товарів у виробництві космічної техніки;

постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються платниками податку за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України на користь резидентів — суб'єктів космічної діяльності.

- до 01 січня 2017 року операцій з:

постачання, у тому числі операцій з імпорту та експорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД (пункт 23 Підрозділу 2 Розділу XX Кодексу).

Переліки таких відходів та брухту чорних і кольорових металів затверджені Кабінетом Міністрів України (постанова від 12 січня 2011 року № 15 зі змінами та доповненнями).

2. До 31 грудня 2017 року включно призупинено дію пункту 197.21 статті 197 Кодексу (у частині звільнення від оподаткування операцій із постачання зернових культур та технічних культур).

3. Викладено у новій редакції підпункт 197.1.25 пункту 197.1 статті 197 Кодексу:

- від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва, підготовки (літературне, наукове і технічне редагування, коригування, дизайн та верстка), виготовлення (друк на папері чи запис на електронному носії), розповсюдження книжок, у тому числі електронного контенту (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови вітчизняного виробництва на митній території України.

4. Доповнено новим пунктом 15² Підрозділ 2 Розділу XX Кодексу.

Передбачено тимчасово, до 31 грудня 2017 р. включно, звільнення операцій із постачання на митній території України зернових культур товарних позицій 1001–1008 згідно з УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД, крім першого постачання таких зернових та технічних культур сільськогосподарськими підприємствами — виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові та технічні культури у сільськогосподарських підприємств — виробників.

Операції з вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур, зазначених в абзаці першому цього пункту, звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

При формуванні податкового кредиту за придбаними та/або виготовленими необоротними активами, які одночасно використовуються в оподатковуваних і не оподатковуваних податком на додану вартість операціях, зазначених в абзацах першому та другому цього пункту, норми статті 199 цього Кодексу не застосовуються, сплачені (нараховані) суми податку на додану вартість за такими необоротними активами включаються до податкового кредиту.

А операції з постачання зернових культур товарної позиції 1006 (рис) та товарної підкатегорії 1008 10 00 00 (гречка) згідно з УКТ ЗЕД оподатковуються за ставкою 20%.

На офіційному сайті Міністерства фінансів України з'явилося повідомлення про створення робочої групи з податкових реформ у рамках Національної ради реформ. Ця група має розробити проекти реформування системи оподаткування та внесення змін до Податкового кодексу.

Податковою реформою, яка перманентно триває, скоріш за все передбачається концептуальний перегляд і нещодавно змінених податкових правил.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV (із змінами та доповненнями).
2. Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи».
3. Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням».
4. Постанова Кабінету міністрів України від 16.10.2014 № 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» (із змінами).
5. Наказ Мінфіну від 23.01.2015 № 13 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України».
6. Лист ДФС України від 23.03.2015 № 9964/7/99-99-15-01-05-17 «Про податок на додану вартість».

УДК 336.225.673:[338.5:336.56](477)(045)

Ищенко Т.М.,

заступник начальника відділення —

начальник навчально-методичного

відділу, викладач відділення Центру ППКККМДЗУ

У статті здійснено спробу систематизації матеріалів науково-практичної конференції «Контроль за трансфертним ціноутворенням», основним змістом якої було обговорення актуальних проблем професійної діяльності та власного передового досвіду фахівців органів фіскальної служби України щодо проведення аудиту взаємозалежних підприємств у межах трансфертного ціноутворення.

***Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, принцип «витягнутої руки», метод порівняльної контрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілу прибутку.*

МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ

Необхідність запровадження податкового контролю за трансфертним ціноутворенням (далі — ТЦ) пояснюється поширенням практики штучного створення фінансових потоків між підприємствами, які входять до складу однієї транснаціональної корпорації або промислово-фінансової групи та розташовані у різних країнах, що дозволяє їм виводити фінансові ресурси за межі України і, відповідно, мінімізувати свої податкові зобов'язання.

Одним із елементів врегулювання таких процесів стало запровадження системи податкового контролю за ТЦ. В Україні з 01.09.2013 набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04.07.2013 № 408-VII (далі — Закон № 408), розроблений з урахуванням стандартів Організації економічної співпраці та розвитку і прогресивних міжнародних практик. Окрім ТЦ, Закон № 408 запровадив такі нові для податкового законодавства поняття, як контрольовані операції, пропо-

рційне коригування, процедура узгодження цін, а також вніс зміни до понять «звичайна ціна» та «пов'язані особи» для цілей трансфертного ціноутворення.

28 грудня 2014 року з метою вдосконалення існуючої системи державного регулювання ТЦ Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» № 72-VIII. У загальному прийнятий закон змінює правила контролю за ТЦ, зокрема вводиться один з основних принципів трансфертного ціноутворення, так званий «Принцип на відстані витягнутої руки» (arm's length principle; поширеною є більш скорочена назва — принцип «витягнутої руки»). У світовій практиці [4; 5; 7] підприємства за критерієм зв'язків між ними поділяють на незалежних та пов'язаних (асоційованих, як зазначено в Типовій податковій конвенції ОЕСР, 1969 р.). Коли незалежні підприємства співпрацюють одне з одним, умови їх комерційних та фінансових відносин (наприклад, ціна поставлених товарів чи наданих послуг) зазвичай визначаються ринковими чинниками. При взаємодії асоційованих підприємств між собою зовнішні ринкові чинники можуть і не впливати безпосередньо на їх торговельні та фінансові відносини. У такому випадку основним чинником може стати бажання «ухилитися» від податків, внаслідок чого бюджети відповідних країн недоотримують значні суми коштів, які вони отримують, якщо такі операції відбуваються між незалежними підприємствами. У зв'язку з існуванням таких негативних явищ, як маніпулювання асоційованими підприємствами прибутками та недоотримання бюджетами відповідних країн значних коштів, світове співтовариство розробило систему для запобігання, виявлення та усунення таких явищ, основу якої становить принцип «витягнутої руки». Суть даного принципу в наступному: якщо співпрацюють два незалежних підприємства, то, як правило, умови їх комерційних і фінансових взаємин максимально наближені до ринкових. У той же час, якщо взаємодія відбувається між асоційованими підприємствами — зовнішні ринкові показники можуть і не впливати безпосередньо на їхні торговельні й фінансові взаємини (зокрема, може відбуватися «перенесення прибутку» до одного з підприємств, що знаходяться в державі з більш лояльним оподаткуванням). Це відбувається, тому що асоційовані підприємства працюють «рука об руку», у той час як незалежні підприємства — на відстані «витягнутої руки».

Принцип «вितягнутої руки» відображає економічні реалії конкретних фактів й обставин за операціями платника податків, що перебувають під податковим контролем, та приймає як базову величину нормальне функціонування ринку. Він дає змогу максимально наблизитися до стандартів відкритого ринку в разі, коли товари, інші види матеріальних або нематеріальних активів передаються чи послуги надаються між взаємозалежними підприємствами [8].

Мета використання принципу «витягнутої руки» — забезпечення належної податкової бази у кожній юрисдикції та уникнення подвійного оподаткування.

Основні методи трансфертного ціноутворення, що використовують країни — члени ОЕСР, подано в табл. 1.

Таблиця 1

Методи трансфертного ціноутворення країн — членів ОЕСР

Назва методу	Основна сфера застосування	Основний параметр	Використання принципу «віддаленої руки»	Ступінь використання країнами-членами ОЕСР
Методи традиційних угод (традиційні методи) (traditional transaction methods)				
Метод порівнянної неконтрольованої ціни (comparable uncontrolled price method)	Найширше застосування при наявності порівнянної угоди та інформації про ціну в даній угоді	Ціна (price)	Пряме і найбільш послідовне використання	Є найбільш рекомендованим до застосування
Метод ціни перепродажу (resale price method)	При аналізі трансфертного ціноутворення продавця продукції незалежній компанії	Маржа ціни перепродажу (resale price margin)	Пряме використання	Рекомендується до застосування
Метод витрати плюс (cost plus method)	При аналізі трансфертних цін постачальника продукції асоційованій компанії	Витрати плюс націнка (cost plus mark up)	Пряме використання	Рекомендується до застосування
Методи прибутку від угоди (transactional profit methods)				
Метод розподілу прибутку (profit split method)	У випадках відсутності даних для застосування традиційних методів	Методика розподілу прибутку (profit split method)	Опосередковане використання	Використання при неможливості застосування традиційних методів
Метод чистої маржі від угоди (transactional net margin method)	У випадках відсутності даних для застосування традиційних методів	Чиста маржа (net margin)	Опосередковане використання	Використання при неможливості застосування традиційних методів
Інші методи (other methods)				
Глобальної формули (Global formulaary apportionment)	Альтернатива методам, що використовують принцип «віддаленої руки»	Фіксована формула розрахунку трансфертної ціни	Не використовується	Не використовують

Джерело: залучено автором [13].

З метою виявлення платників податків, які здійснюють контрольовані операції та в порушення норм Податкового кодексу України не подають Звіти про контрольовані операції [1; 3], проводиться аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Схему алгоритму виявлення відповідності (наявності) критеріїв віднесення господарських операцій до контрольованих операцій [11] наведено на рис. 1.

Алгоритм виявлення відповідності (наявності) критеріїв віднесення господарських операцій до контрольованих операцій

Операції з нерезидентами	Операції з пов'язаними особами-резидентами
I етап	I етап
Відбір СГ з обсягом імпорتنих операцій ≥ 25 млн. грн. та експортних операцій ≥ 25 млн. грн. одночасно	Відбір СГ, які є платниками ПДВ з обсягом операцій з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) ≥ 25 млн. грн.
II етап	II етап
Встановлення у відібраному переліку імпорتنих та експортних операцій з одним контрагентом з обсягом ≥ 50 млн. грн.	Відбір по СГ розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5)
III етап	III етап
Аналіз країни реєстрації нерезидента на наявність в Переліку, затвердженому розпорядженням КМУ від 23.12.2013 №1042-р.	Встановлення у відібраному переліку контрагентів з обсягом з придбання + продажу товарів (робіт, послуг) ≥ 50 млн. грн.
Якщо нерезидент відсутній у Переліку	
IV етап	IV етап
Аналіз пов'язаності контрагентів	Визначення пов'язаності осіб
	V етап
	Аналіз додаткових критеріїв (пп. 39.2.1 ПКУ) по контрагентах, які:
	5.1 задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік;
	5.2 застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року;
	5.3 сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до ПКУ станом на початок податкового (звітного) року;
	5.4 не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року.

Рис. 1. Алгоритм віднесення господарських операцій до контрольованих операцій.

За результатами аналізу встановлюється перелік підприємств, якими, можливо, здійснювалися господарські операції, що підпадають під критерії контрольованих операцій, та проводиться робота для з'ясування обставин (підтвердження або спростування виявлених ризиків неподання звіту) та встановлення факту неподання платником податків Звіту. Нормами Податкового кодексу України передбачені фінансові санкції за неподання (несвоєчасне) подання Звіту про контрольовані операції та документації щодо трансфертного ціноутворення [1; 6, 17].

В Україні визначення ціни з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за одним із методів трансфертного ціноутворення, поданих у табл. 2.

Таблиця 2

Методи трансферного ціноутворення

Метод трансферного ціноутворення	Умови, які досліджуються	Трансфертні ціни ґрунтуються
1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Ціна, встановлена на товари або послуги	на цінах на подібні/зіставні товари за схожих обставин.
2. Метод ціни перепродажу	Коефіцієнт валового прибутку = $\frac{\text{Валовий прибуток/обсяг продажу (виручки від реалізації)}}{\text{}} \cdot 100\%$	на ціні перепродажу товарів непов'язаним особам із вирахуванням витрат платника податку на такий перепродаж. Цей метод прийнятний у разі продажу товарів без їх значної зміни.
3. Метод «витрати плюс»	Приріст «валового прибутку»	ціна в операції має бути визначена як сукупність відповідних витрат (прямих та непрямих) та ринкової націнки. Він застосовується для послуг, що надаються в межах групи, та інших операцій між пов'язаними особами.
4. Метод чистого прибутку	Коефіцієнт прибутковості = $\frac{\text{Відношення чистого прибутку до обсягу реалізованої продукції.}}{\text{}}$	ціна ґрунтується на порівнянні чистого прибутку в контрольованій операції з чистим прибутком у неконтрольованій операції. Цей метод застосовується, якщо інформація стосовно зіставних операцій є недостатньою.
5. Метод розподілу прибутку	Розподіл прибутків (може ґрунтуватись на валових прибутках, чистих прибутках) або інших показниках залежно від застосування)	дає можливість ринкового розподілу прибутку між контрагентами в операції. Цей метод застосовується в разі наявності ланцюга тісно пов'язаних операцій, а також значного впливу нематеріальних активів на трансфертне ціноутворення.

Джерело: систематизовано автором за даними [1; 10; 12].

Хоча перелік методів зі врахуванням змін, внесених Законом № 72-VIII від 28.12.2014, залишився незмінним, порядок їх застосування зазнав певних змін та відповідно [1; 2; 6, 16; 9; 10] здійснюється за одним із методів:

1. Метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Метод вважається пріоритетним над іншими методами. Платник податку використовує будь-який метод, який він обґрунтовано вважає найприйнятнішим, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28 грудня 2014 року N 72-VIII визначене виключне застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни до окремих операцій. Відповідно до пп. 39.2.1.3 ПКУ: для контрольованих операцій із нерезидентами, зареєстрованими у державах (територіях), визначених відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни базується на порівнянні ціни, застосованої під час контрольованої операції, з ціною (діапазоном цін) у співставних неконтрольованих операціях.

Під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни проводиться порівняння ціни контрольованої операції з ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами.

Порівняння ціни контрольованої операції з ціною (діапазоном цін) співставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі наявної інформації про ціни, застосовані протягом періоду, який аналізується, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

При цьому використовуються фінансові показники, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»:

- характеристики товарів (робіт, послуг);
- кількість товарів, обсяг виконаних робіт (наданих послуг);
- строк виконання господарських зобов'язань;
- умови проведення платежів під час здійснення операції;
- офіційний курс гривні до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, у разі використання такої валюти у розрахунках під час здійснення операції, зміни такого курсу;
- розмір звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг), зокрема знижок, зумовлених сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами споживчих якостей, закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації), збутом неліквідних або низьколіквідних товарів;
- розподіл прав та обов'язків між сторонами операції, визначених за результатами функціонального аналізу.

Якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває:

- у межах діапазону, вважається, що така ціна відповідає принципу «витягнутої руки»;
- поза межами діапазону цін (рентабельності), використовується медіана діапазону цін (рентабельності).

Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) затверджується Кабінетом Міністрів України.

Застосування для цілей оподаткування медіани діапазону цін (рентабельності) здійснюється за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Вибір показника рентабельності може здійснюватися з урахуванням таких факторів:

- виду діяльності сторони контрольованої операції;
- розподілу функцій, ризиків, активів сторін;

- економічної обґрунтованості обраного показника;
- незалежності показника від доходів та/або витрат, визнаних в операціях між пов'язаними сторонами.

Показники рентабельності визначаються на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що використовуються в Україні, з відповідним коригуванням для забезпечення співставності показників.

Переваги методу: найбільш прямий і надійний спосіб визначення ціни у контрольованій операції, тобто оцінки дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». При наявності інформації та високому ступеню порівнянності зіставних операцій даний метод забезпечує найбільш точний результат перевірки відповідності цін контрольованих операцій із цінами у співставних неkontrolьованих операціях.

Недоліки: потребує високого ступеню зіставності операцій, тоді як на практиці в значній кількості випадків важко відшукати неkontrolьовані операції зіставні настільки, що їх відмінності суттєво не впливають на ціну. Як наслідок, часто потребує складного коригування зіставності для врахування відмінностей операцій. Тому, незважаючи на пріоритетність, на практиці метод застосовується рідко у зв'язку з відсутністю належної інформації про ідентичні (однорідні) товари (роботи, послуги).

Найкраще застосування: до операцій, при яких одна і та сама продукція продається пов'язаній особі та непов'язаній особі (внутрішня зіставність); до операцій, при яких непов'язана особа здійснює продаж тієї ж продукції, що і пов'язана особа (зовнішня зіставність).

Разом із цим за можливості застосовування платником податку з однаковою надійністю інших методів, слід застосовувати метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс».

Податковим Кодексом України зі врахуванням змін і доповнень визначено алгоритм вибору сторони контрольованої операції, що досліджується при застосуванні методів ціни перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку.

Відповідно до пп. 39.3.2.7 ПКУ: під час вибору сторони, що досліджується, аналізується застосовність обраного методу (комбінації методів) до кожної із сторін контрольованої операції. Стороною, що досліджується, обирається сторона:

- щодо якої застосування такого методу (комбінації методів) є найбільш обґрунтованим;
- для якої можна знайти найбільш зіставні операції та/або зіставні особи;
- яка виконує найменш складні функції щодо контрольованої операції;
- приймає найменші економічні (комерційні) ризики стосовно контрольованої операції; не володіє об'єктами нематеріальних активів, які мають значний вплив на рівень рентабельності.

2. Метод ціни перепродажу.

Метод ціни перепродажу полягає в порівнянні результату перепродажу, який покупець товару в контрольованій операції отримує від перепродажу товару в неконтрольованій операції, із результатом перепродажу, який отримується у співставній неконтрольованій операції купівлі та операціях перепродажу.

Також даний метод може використовуватися, якщо під час перепродажу товару здійснюються такі операції:

- підготовка товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепаккування);
- змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.

Переваги: відмінності в продукції менш важливі, тобто малоймовірно, що вони суттєвим чином вплинуть на маржу прибутку, а не на ціну. Потребує меншого коригування зіставності для врахування відмінностей продукції, оскільки основна увага приділяється функціям.

Недоліки: на обсяги чистого валового прибутку може вплинути ефективність керівництва, що в свою чергу може вплинути на прибутковість, а не на вартість товарів (робіт, послуг). Для цілей співставлення важливою є постійність та повнота ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності,

оскільки використання методу може бути ускладнене відсутністю розуміння відображення окремих показників у фінансовій звітності компаній. Метод важко використовувати у тих випадках, коли товари проходять подальшу переробку перед продажем або перепродавець вносить суттєвий вклад у створення або обслуговування нематеріального активу (далі — НМА), пов'язаного з такою продукцією. Перепродавець не має володіти НМА, які суттєво впливають на рівень його рентабельності.

Найкраще застосування: найчастіше застосовується до операцій дистриб'юторських/торгових компаній (маркетингова діяльність), коли дистриб'ютор (посередник) не додає суттєво до вартості продукції, а також до операції з надання внутрішньогрупових послуг.

3. Метод «витрати плюс».

Даний метод складається з порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у співставній неконтрольованій операції.

Метод «витрати плюс» застосовується, зокрема, під час:

- виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг);
- реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами;
- реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.

Переваги: відмінності в продукції менш важливі, тобто малоймовірно, що вони суттєвим чином вплинуть на маржу прибутку, а не на ціну. Потребує меншого коригування зіставності для врахування відмінностей продукції, оскільки основна увага приділяється функціям.

Недоліки: на практиці в значній кількості випадків важко визначити відповідний базис витрат/собівартості. Понесені витрати не завжди є визначальними для рівня прибутку. Не завжди явним є зв'язок між рівнем понесених витрат та ринковою ціною. Для цілей співставлення важливою є постійність та повнота ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оскільки

використання методу може бути ускладнене відсутністю розуміння відображення окремих показників у фінансовій звітності компаній.

Найкраще застосування: використовується при: здійсненні робіт (наданні послуг) особами, які пов'язані з отримувачами таких робіт (послуг); реалізації товарів, сировини, напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами. Наприклад, метод підходить для аналізу контрольованих операцій у постачальника (продавця), зокрема в експортерів, що реалізують продукцію пов'язаним особам:

- при виконанні робіт (наданні послуг)/тобто для внутрішньогрупових послуг, наприклад, з дослідження та розробки; провайдерів послуг;
- з реалізації виробником товарів, сировини або напівфабрикатів; з реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами.

4. Метод чистого прибутку.

Метод чистого прибутку операції ґрунтується на порівнянні чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку в контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неконтрольованій операції.

Переваги: на показники чистого прибутку (тобто прибуток на загальну суму активів, операційний прибуток від продажу) операційні відмінності впливають меншою мірою, ніж на ціну. Показники чистого прибутку менш чутливі до окремих функціональних відмінностей між контрольованими та неконтрольованими операціями, а також до відмінностей у порядку обліку. Показники валового прибутку надають можливість уникнути проблеми, яка виникає в деяких країнах, пов'язаної з недостатньою ясністю щодо відкритих даних про класифікацію витрат із валового або операційного прибутку.

Недоліки: на показник чистого прибутку можуть вплинути фактори, які не мають суттєвого впливу на ціну або валову маржу, що ускладнює можливість точного та надійного визначення показників чистого прибутку. Платники податків не мають доступу до достатньо специфічної інформації щодо чистого прибутку з неконтрольованих операцій.

Найкраще застосування: до операцій виробника, якщо недостатньо надійних зіставностей для методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку

на базі витрат. Найбільш часто використовується у випадках надання послуг дистриб'юторами, які несуть незначні ризики внаслідок операцій обробки (переробки) та/або інших типових/звичайних операцій. Також метод найчастіше використовується у відношенні НМА.

У разі застосування методів ціни перепродажу, «витрати плюс» та чистого прибутку здійснюється вибір сторони, що досліджується, для якої перевіряється показник відповідно до обраного методу трансфертного ціноутворення.

Вибір сторони, що досліджується, повинен здійснюватися відповідно до виконаних кожною стороною контрольованої операції функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних зі здійсненням такої операції.

Під час вибору сторони, що досліджується, аналізується застосовність обраного методу (комбінації методів) до кожної зі сторін контрольованої операції. Стороною, що досліджується, обирається сторона:

- щодо якої застосування такого методу (комбінації методів) є найбільш обґрунтованим;
- для якої можна знайти найбільш зіставні операції та/або зіставні особи;
- яка:
- виконує найменш складні функції щодо контрольованої операції;
- приймає найменші економічні (комерційні) ризики стосовно контрольованої операції;
- не володіє об'єктами нематеріальних активів, які мають значний вплив на рівень рентабельності.

У разі здійснення зовнішньоекономічних операцій сторона, для якої перевіряється показник відповідно до обраного методу трансфертного ціноутворення, не обов'язково повинна бути резидентом.

5. Метод розподілення прибутку.

Метод розподілення прибутку операції складається з виділення кожному пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б не пов'язане підприємство отримало від участі у співставній неконтрольованій операції.

Сторони контрольованих операцій, сукупний прибуток яких підлягає розподіленню, ведуть бухгалтерський облік та фінансову звітність відповідно до єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку.

Метод розподілення прибутку може використовуватися, зокрема, у разі наявності:

- істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами;
- власності (користуванні) сторін контрольованої операції прав на об'єкти нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності.

Розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі результатів оцінки їх вкладу в сукупний прибуток відповідно до критеріїв, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються інформацією у зіставних операціях та/або внутрішніми даними сторін контрольованих операцій з урахуванням виконаних кожною з них функцій, використаних під час здійснення контрольованих операцій активів та прийнятих економічних (комерційних) ризиків, пов'язаних із таким здійсненням.

Сукупним прибутком усіх сторін контрольованих операцій є сума прибутку від таких контрольованих операцій усіх сторін контрольованих операцій за період, що аналізується. При цьому залишковий прибуток (збиток) визначається як різниця між сукупним прибутком (збитком), отриманим за результатами здійснення контрольованих операцій, та сумою розрахункового прибутку (збитку) всіх сторін контрольованих операцій.

Розрахунковий прибуток (збиток) визначається на основі методів ціни перепродажу, «витрати плюс» та чистого прибутку для кожної особи, що є стороною контрольованих операцій, на основі ринкового діапазону ціни товарів (робіт, послуг) або показників рентабельності для кожної сторони з урахуванням виконаних такою стороною функцій, використаних активів та прийнятих комерційних ризиків, що є типовими для зіставних операцій.

Визначення підсумкової величини прибутку (збитку) кожної сторони контрольованих операцій здійснюється шляхом підсумовування відповідних розрахункового прибутку (збитку) і залишкового прибутку (збитку).

Для розподілу між сторонами контрольованих операцій сукупного або залишкового прибутку (збитку) всіх сторін зазначених операцій можуть враховуватися, зокрема, такі показники:

- розмір витрат, понесених кожною зі сторін контрольованих операцій у зв'язку зі створенням нематеріальних активів, використання яких впливає на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) від контрольованих операцій;
- характеристика персоналу, залученого кожною стороною контрольованих операцій, включаючи його чисельність і кваліфікацію; витрачений персоналом час; обсяг витрат на оплату праці, що мають вплив на розмір фактично отриманого прибутку (понесеного збитку) кожною стороною контрольованих операцій;
- ринкова вартість активів, що були використані кожною стороною контрольованих операцій та мали вплив на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) контрольованих операцій;
- інші показники, які пов'язані з виконанням функцій, використанням активів, прийнятими комерційними ризиками та розміром фактично отриманого прибутку (збитку) кожною стороною контрольованих операцій.

Переваги: надає певну гнучкість, якщо брати до уваги специфічні, ймовірно виключні факти та умови для пов'язаних осіб, які відсутні для непов'язаних осіб. Менш залежить від наявної інформації щодо пов'язаних осіб. Менш ймовірно, що одна зі сторін — учасників контрольованих операцій залишиться з надмірним (надзвичайним) прибутком, оскільки оцінюються обидві сторони операції. Для досягнення розподілу прибутку від економії на масштабі чи інших спільних перевагах також може бути використаний двохсторонній підхід, який задовольняє як платника податків, так і контролюючий орган.

Недоліки: у значній кількості випадків складно отримати інформацію стосовно закордонних філіалів, особливо у випадках, коли філіал є компанією — засновником або сестринською компанією, а не дочірньою компанією платника податків. Складно визначити виручку і витрати всіх пов'язаних осіб, оскільки для цього необхідним є ведення на загальних засадах бухгалтерських книг та здійснення коригування в практиці ведення бухгалтерського обліку та від-

повідних валютах. Коли застосовується у відношенні операційного прибутку, може бути складно визначити відповідні операційні витрати, пов'язані з операціями, а також здійснити розподіл витрат між операціями та видами діяльності пов'язаних осіб.

Найкраще застосування: до значною мірою інтегрованих операцій, наприклад, глобальна торгівля фінансовими інструментами; до операцій, у яких обидві сторони роблять виключний та цінний внесок до неї (наприклад, НМА).

Слід зазначити, що відповідно до чинного законодавства, платник податку може використовувати будь-який із п'яти методів, який він обґрунтовано вважає найбільш прийнятним, залежно від виду господарської діяльності та типу контрольованої операції (наданих/отриманих товарів (робіт, послуг)). Допускається використання комбінації двох і більше методів, передбачених ПКУ. ПКУ визначає як пріоритетний перший метод, однак, за даними світової статистики, він застосовується менше ніж у 30 % випадків, найчастіше використовується метод чистого прибутку.

Як правило, дані про трансфертні ціни обмежені, вони складають комерційну таємницю, а їх рівень і співвідношення значно відрізняються від цін при постачанні продукції. Останні можуть бути в кілька разів вищі при продажі на ринку.

Трансфертна ціна може встановлюватися як на готові вироби, напівфабрикати, сировину, так і на послуги (роботи), у тому числі управлінські. Використання трансфертних цін здатне істотно впливати на конкурентоспроможність фірми. Так, шляхом заниження цін на сировину і матеріали, що поставляються дочірніми підприємствами, можна помітно підвищити свою конкурентоспроможність.

Головна мета введення трансфертних цін у практиці господарювання — це мінімізація оподаткування внутрішньокорпоративних розрахунків і митних платежів, а також акумуляція прибутку в збутових структурах, зареєстрованих у зонах із пільговим оподаткуванням.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. **Порядок розрахунку та застосування ринкового діапазону цін і ринкового діапазону рентабельності для цілей трансфертного ціноутворення, затверджено постановою КМУ від 17 жовтня 2013 р. № 763** [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/763-2013-%D0%BF>
3. Звіт про контрольовані операції та Порядок складання Звіту про контрольовані операції, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 № 669 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2190-13>
4. Балюк Т. Практика встановлення трансфертних цін транснаціональними корпораціями в Україні // Дослідження міжнародної економіки: збірник наукових праць. — 2011. - № 2 (67). — С. 209-223.
5. Задоя А.О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі / А.О. Задоя, С.А. Венгер // Академічний огляд. — 2011. - № 2 (35). — С. 156-163.
6. Мішин М.О. Трансфертне ціноутворення / М.О. Мішин // Вісник Міністерства доходів і зборів України. — 2015. - № 2. — С. 14-17.
7. Никитин С.М., Глазова Е.С. Степанова М.П. Трансфертное ценообразование в развитых странах // Деньги и кредит. — 2006. - № 4. — С. 35-41.
8. Романюк М.В. Трансфертне ціноутворення в податковій системі України // Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України: зб. матер. X Міжн. наук.-практ. конференції, 24-25 жовтня 2013 р. / Київський національний університет імені Тараса Шевченка — Київ, 2013. — С.15-17
9. Документація зі трансферного ціноутворення: зміст, контроль за поданням та аналіз. Проблемні питання під час проведення аналізу документації та пропозиції щодо їх вирішення // Випускна робота Грубої І.Ю., завідувача сектору податкового контролю відділу податкового супроводження підприємств кольорової металургії СДПІ з ОВП у м. Запоріжжя МГУ Міндоходів. — Козин, 2015 — 14 с.
10. Методи встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Критерії використання цих методів // Випускна робота Белки М. А., заступника начальника відділу організації та супроводження перевірок платників податків управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Запорізькій області — Козин, 2015 — 22 с.
11. Особливості виявлення контрольованих операцій, звіт про які не подано або які не включено до поданого звіту. Алгоритми виявлення та пропозиції щодо вдосконалення даного напрямку роботи в територіальних органах ДФС // Випускна робота Сіренка К.В., начальника відділу інформаційно-аналітичного відділу управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Дніпропетровській області — Козин, 2015 — 15 с.
12. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні. Питання організації та проведення такого контролю у територіальних органах ДФС України. Проблемні питання та пропозиції щодо їх вирішення // Випускна робота Білокоренко Т.В., начальника відділу спеціальних перевірок та перевірок окремих платників управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Київській області — Козин, 2015 — 18 с.
13. Принцип «витягнутої руки» як основний світовий стандарт для трансфертного ціноутворення. Вітчизняні правила та особливості застосування принципу «витягнутої руки» // Випускна робота Лилак Н. Я., ГДРІ відділу перевірок платників податків управління податкового аудиту ДПІ у м. Івано-Франківськ ГУ Міндоходів в Івано-Франківській області — Козин, 2015 — 19 с.

УДК 338.465.073.6-027.236:004.6](477:430)(045)

Костюк Л. М.,

начальник відділу обслуговування

платників податків Гадяцької ОДПІ

Головного Управління в Полтавській області

Пошук принципово нових підходів до вирішення питання належної організації надання адміністративних послуг населенню зі врахуванням зарубіжного досвіду не викликає сумнівів. На прикладі діяльності «Універсамів послуг», «єдиних офісів» (Німеччина) автором показана практична робота районного ЦОП щодо формування єдиних баз звернень електронної системи управління чергою, використання можливостей дистанційного доступу до інформації, які дозволяють оптимізувати та прискорити процес обробки та проходження документів і підвищити таким чином якість адміністративних послуг.

Свешніков С.М.,

завідувач кафедри державного управління

та податкової політики

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЕФЕКТИВНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ НАДАННЯ ПОСЛУГ ПЛАТНИКАМ

ВСТУП

Актуальність роботи. Як у розвинених країнах світу, так і в окремих країнах Східної Європи удосконалення обслуговування платників податків у ході модернізації податкової служби є одним із найдосконаліших методів підвищення ефективності податкового менеджменту. Діяльність податкових органів у інших країнах ґрунтується на поєднанні нових методів управління з новими концепціями «орієнтації на клієнта (споживача) — платника». Платник податків повинен мати доступ до найновішої інформації про функціонування податкової системи, про порядок розрахунків сплачуваних ним податків, бути поінформованим про свої права.

У сучасному українському суспільстві дотримання прав людини повинно стати найголовнішою метою, яка покликана принципово змінити історичну парадигму стосунків держави з громадянином. Саме тому відносини органів виконавчої влади з громадянами та юридичними особами є однією з найактуальніших проблем українського суспільства, а надання адміністративних послуг — однією з основних категорій таких відносин.

На сьогодні проблема регулювання побудови та забезпечення ефективного функціонування механізму надання послуг, зокрема адміністративних, є досить актуальною і привертає увагу законодавців, науковців та практиків.

З огляду на необхідність формування нових механізмів співпраці з Європейським Союзом набуває дедалі більшого значення впровадження в Україні європейських стандартів надання адміністративних послуг, зокрема з питань ведення підприємницької діяльності. Структура суб'єктів підприємництва в Україні в цілому відповідає структурі суб'єктів підприємницької діяльності в економічно розвинених країнах. Це дає право не тільки на порівняння показників розвитку підприємництва з показниками цих країн, але й на аналіз організації та функціонування відповідних інституцій, що забезпечують діяльність суб'єктів підприємництва, та підготовки пропозицій для подальшого вдосконалення їхнього розвитку в Україні. Зокрема, до таких органів належать офіси з надання адміністративних послуг.

Метою даної роботи є узагальнення міжнародного досвіду організаційного забезпечення процедур надання адміністративних послуг у зарубіжних системах державного управління, придатного для застосування на практиці державного регулювання підприємницької діяльності в Україні; розроблення пропозицій щодо впровадження в Україні європейських стандартів надання адміністративних послуг.

Завданням роботи є:

- розглянути особливості надання адміністративних послуг офісами в Німеччині, Польщі та Латвії;
- сформулювати пропозиції щодо застосування зарубіжного досвіду при наданні адміністративних послуг платникам податків в Україні.

Предметом дослідження є питання доцільності використання зарубіжного досвіду щодо функціонування ЦОП регіональними податковими органами на прикладі Гадяцької ОДП ГУ Міндоходів у Полтавській області.

РОЗДІЛ І. Зарубіжний досвід надання адміністративних послуг платникам в європейських країнах

1.1. Офіси для громадян ФРН

Ідея створення офісів для громадян (універсами послуг) виникла в 90-х роках, коли органи влади були перетворені на заклади з надання послуг. З метою отримання громадянином без ускладнень, швидко і, за можливості, в рамках одного візиту адміністративної послуги в багатьох європейських країнах була розроблена модель єдиного офісу для громадян («one — stop-shop»).

На початку запровадження цієї новації у ФРН активно вивчався зарубіжний досвід, зокрема Нідерландів. Офіси для громадян у ФРН набагато повільніше створювали в великих містах, аніж у малих. Проте навіть у Берліні нині вже 46 таких офісів. Ініціативи зі створення таких офісів у Німеччині були віднесені на розсуд муніципалітетів, оскільки ні спеціального законодавства, ні урядових програм не було.

Універсами послуг (далі УП) є візитною карткою адміністрації (відображають її імідж у громадськості), оскільки в УП відбувається до 80 % контактів адміністрації з приватними особами. Тому створювати УП рекомендується незалежно від розмірів громади, оскільки він є центральним місцем звернень громадян до адміністрації.

Кожен УП ухвалює рішення про спектр послуг, які ним будуть надаватись. У ФРН такий перелік включає послуги, які є часто затребуваними та надання яких не вимагає тривалого опрацювання. Як правило, 80% послуг УП складають видача посвідчень та паспортів, реєстрація про прибуття (вибуття), переєстрація, надання податкових карток. Фінансові органи також дедалі частіше створюють УП для отримання податкових документів.

Така невелика кількість процедур, що надаються УП у Німеччині, пов'язана з упровадженням у цій країні процедури видачі документів дозвільного характеру за декларативним принципом. За українським законодавством передбачається також впровадження декларативного принципу, згідно з яким суб'єкт підприємницької діяльності отримує право на здійснення господарської діяльності без одержання документа дозвільного характеру, шляхом повідомлення адміністратора або дозвільного органу про відповідність його матеріально-технічної бази вимогам законодавства.

Структура та організація УП у Німеччині передбачає:

- Організацію великого офісного приміщення з місцями обслуговування замовників.
- Створення «фронт — офісу» (зони обслуговування замовників) «бек — офісу» (зони для роботи співробітників УП), де опрацьовуються документи, розподіляється пошта, працює телефонна служба.
- Широку компетенцію працівників, яка полягає у тому, що усі послуги повинні опрацьовуватися в УП всіма співробітниками (принцип загальних повноважень).
- Порівняно великі міста (понад 30000 жителів) при вході мають інфотеки, де замовники отримують інформацію та вирішують дрібні питання (отримують бланки заяв, забирають готові посвідчення особи; така організаційна форма сприяє скороченню часу прийому (черг) та регулює потоки відвідувачів).
- Якщо деякі місця обслуговування відвідуються споживачами частіше, рекомендується періодично (щотижня) практикувати зміну робочих місць між співробітниками (принцип ротації), що сприяє збалансованому розподілу навантаження та урізноманітненню сфер діяльності працівників.
- Починаючи з певного розміру міста (понад 40000 жителів), черга регулюється різними системами організації прийому (системою талонів із номерами); необхідність впорядкування черги, серед іншого, зумовлюється відсутністю у споживачів можливості бачити всі місця обслуговування.
- Організацію позмінної роботи через подовжені години прийому з тією метою, щоб у години «пік» була забезпечена достатня чисельність персоналу.

Рекомендується, щоб кожен УП планував випробувальний період для критичного аналізу свого режиму роботи, оскільки у процесі моніторингу багато УП змінили свій режим роботи в бік його скорочення або розширення.

Вимоги до співробітників УП:

- Уміння працювати у всіх напрямках роботи УП;
- Бути привітними та стійкими до стресів;

- Уміння працювати в команді та бути гнучкими (у зв'язку з позмінною роботою).

Постійно підвищувати рівень кваліфікації (вивчати законодавство та працювати з «важкими відвідувачами»).

Кількість співробітників УП залежить від спектру завдань та кількості годин роботи УП на тиждень, тобто від завантаженості, а не від кількості мешканців.

Приклад. Крім звичайних організаційних моментів, притаманних усім офісам для громадян Німеччини, варто звернути увагу на кілька особливостей м. Гейдельбург. Офіс для громадян цього міста має центральний офіс та десять філій.

Станом на початок 2009 року в офісах для громадян Гейдельбурга було 112 робочих місць та 144 співробітники. У центральному офісі є 13 робочих місць, у філіях від двох до п'яти працівників. Один працівник обслуговує за день близько 30-ти відвідувачів. Загалом в офісах для громадян у м. Гейльдебург приймають 250 тис. відвідувачів щороку.

Жителі міста не зв'язані районом і можуть відвідати будь-який офіс. У територіальних офісах немає окремих посад керівників. Керівництво здійснюється з центрального офісу. Номенклатура послуг однакова і для центрального офісу, і для територіальних офісів.

Усі робочі місця універсальні, за потреби працівники бек-офісу ведуть прийому відвідувачів. Цікавим є досвід такої посади спеціального працівника, як «стрибунець» (для підстрахування працівника, що захворів, у територіальних офісах).

Офіс для громадян працює навіть у суботу після обіду. У разі потреби громадянин може домовитись про зустріч і в «позаробочий» (режимний) час.

1.2 Обслуговування мешканців у Польщі, на прикладі ділянки (району) Таргувек у м. Варшава

Створення централізованої системи Відділів Обслуговування Мешканців (WOM) було заплановане в усіх районах Варшави задля забезпечення мешканцям міста належної якості послуг та прискорення адміністративних процедур. Зазначені Відділи створено як установи, де кожен мешканець Варшави

має можливість легко вирішувати свої справи в офіційній сфері, зокрема, питання обміну ID-карток, реєстрації транспортного засобу, отримання ліцензії тощо. Відділи WOM пропонують споживачам надійні, кваліфіковані та швидкі послуги: якщо раніше споживачам потрібно було відвідати декілька кабінетів у приміщенні установи, то зі створенням Відділів адміністративні процедури було значно спрощено.

Графік роботи Відділу з 8:00 до 16:00 з інформацією про наявність у Відділі чергового до 18:00 щопонеділка.

На сторінках Інтернет-ресурсу WOM містяться бланки документів для звернення до будь-якого з 18-ти локальних відділів у дільницях. Окрім того, на сайті наявна повна контактна інформація про ці дільничні відділи; встановлені стандарти обслуговування споживачів, сторінка загальноміського Центру обслуговування мешканців, перелік справ, нормативна база (список нормативно-правових актів у сферах архітектури і планування, транспорту, зв'язку, фінансів, місцевого самоврядування, господарської діяльності, економіки, справ щодо подання скарг і висновків, публічної інформації та адміністративної процедури); також зазначаються засоби зв'язку з іншими установами.

Побудова ресурсу WOM дозволяє з кожної сторінки сайту отримувати інформацію щодо основних сфер публічних відносин, за якими надаються послуги та розглядаються адміністративні справи. Разом із тим, існує спеціальна сторінка «Алфавітний перелік справ», де зазначено інформацію про 268 адміністративних справ та послуг. Щодо кожної послуги існує детальна інформація: номер картки (бланк заяви, яку необхідно заповнити), необхідні для подання документи; місце надання документів та отримання рішення у справі, порядок оплати послуг.

До структури WOM належать: пункти розгляду звернень споживачів і надання їм адміністративних послуг із питань реєстрації транспортних засобів, у сферах культури, освіти, архітектури, геодезії, охорони довкілля; сплати податків і місцевих зборів; щодо актів цивільного стану — реєстрація народження, смерті, укладення шлюбу та видача відповідних офіційних копій. Складовою WOM є також каси для оплати адміністративних послуг, інформаційні пункти, пункти страхування, надання ксерокопіювальних послуг та фотопослуги.

1.3. Практика надання адміністративних послуг у Латвії

На пострадянському просторі привертає увагу така країна Європейського Союзу, як Латвія, що досягла найбільших успіхів у розвитку інформатизації процесів у царині надання адміністративних послуг державними органами та органами місцевого самоврядування.

У рамках політики впровадження електронного уряду в країні створена і продовжує розвиватися мережа Центрів інформаційних технологій. Вони координують розвиток інфраструктур інформаційного забезпечення в органах місцевого самоврядування, розроблення послуг, впровадження і підтримку електронного урядування. Також центри стежать за якістю послуг, що розробляються, займаються консультуванням і навчанням співробітників органів самоврядування з питань інформаційних технологій.

Однією з головних цілей проекту електронного міста, що запроваджується Ризькою думою, є підвищення якості послуг та їх електронізація. Передбачається, що послуги, які надаються органами місцевого самоврядування у такий спосіб, стануть максимально простими та доступними.

Через офіційний портал латвійської столиці — міста Риги вже можна одержати реальні інтерактивні послуги. Адже офіційний сайт або портал може бути не лише дошкою оголошень чи інформаційним стендом — він здатен виконувати ще й багато поточної роботи, від якої задихаються посадовці. Однією з послуг, яка надається через ризький портал, що має латиську, англота російськомовну версії, є оформлення сплати податку на нерухомість.

Раніше відділ нерухомого майна повідомляв платників податку про суму до сплати лише поштою. Тепер ці платники можуть обрати один із чотирьох варіантів отримання повідомлення: звичайною поштою, електронною поштою, через інтернет-банк чи портал ризького самоврядування. Аби отримувати електронні повідомлення, клієнт подає заявку на даний спосіб обслуговування й підтверджує свою електронну адресу. Користувач інтернет-банку має ще ширші можливості: крім інформації про податок, штрафи, пеню на конкретний день, він отримує автоматично оформлені й заповнені платіжні документи.

РОЗДІЛ II. Питання доцільності застосування зарубіжного досвіду в системі надання адміністративних послуг в Україні

Розглянувши практику організації надання адміністративних послуг у країнах західної Європи, можна надати пропозиції щодо впровадження в Україні європейських стандартів надання адміністративних послуг.

Адміністративні послуги, напевно, є однією з найчутливіших сфер у взаємовідносинах «громадянин — держава», «юридична особа — держава». Платники податків очікують від суб'єкта надання адміністративних послуг не лише здійснення владних повноважень для набуття, зміни чи припинення своїх прав та обов'язків, а й відповідну якість. Простіше кажучи, важливе не просто отримання довідки, свідоцтва, а й мінімум часу на їх отримання, простота подачі відповідних документів, мінімум візитів й гаяння часу в чергах, максимальне наближення до місця проживання отримувачів послуг, а також, що не менш важливо, повага та ввічливість чиновника, який здійснює прийом. Однак найчастіше зустрічаємося з такою ситуацією: довідку можна отримати за 10 грн., але в одному кабінеті, який працює дві години кожен другий четвер місяця, а також вистоявши чергу в 100 осіб, запис до неї починається з 5-ї години ранку. Але це ще не все: якщо хочете мінімізувати витрачання свого часу, то зверніться до якогось ДП чи ТОВ, які можуть інколи розташовуватися поряд, і вже за 100 грн. вам зроблять цю довідку за два дні. Все це ознака того, що система надання адміністративних послуг потребує не просто змін, а глибокого реформування, де найголовніше — зміна самого підходу, а не вивісок чи форм бланків.

Україна наразі долає шлях реформування системи надання адміністративних послуг. У свій час низка органів місцевого самоврядування в обласних центрах ініціювала створення різного роду структур — реєстраційні палати, дозвільні офіси, «єдині вікна», де громадяни могли з мінімальною витратою часу та мінімумом контактів із чиновниками отримати певні адміністративні послуги, за надання яких відповідали виконавчі комітети міських рад чи їх структурні підрозділи. Проте це були поодинокі ініціативи і багато що залежало чи то від доброї волі керівників, чи вміння різних органів державної влади та місцевого самоврядування домовлятися між собою про узгоджену роботу. Ці ініціативи не були марними, оскільки досвід показав, що якість та-

ких послуг, наданих у подібний спосіб, була достатньо високою, а громадяни забули про таке явище як тяганина, дрібне хабарництво і біганина по кабінетах.

Із набранням у 2012 році чинності Закону України «Про адміністративні послуги» маємо новий етап цієї складної роботи, якою є реформування системи надання адміністративних послуг. Остаточного було визначено принципи, на яких базується державна політика у цій сфері:

- верховенство права, у тому числі законності та юридичної визначеності;
- стабільності;
- рівності перед законом;
- відкритості та прозорості;
- оперативності та своєчасності;
- доступності інформації про надання адміністративних послуг;
- захищеності персональних даних;
- раціональної мінімізації кількості документів та процедурних дій, що вимагаються для отримання адміністративних послуг;
- неупередженості та справедливості;
- доступності та зручності для суб'єктів звернень.

Отже, організовуючи надання адміністративних послуг, органи державної влади, місцевого самоврядування мають передусім виходити з цих принципів, а також інтересів громадян та юридичних осіб — отримувачів таких послуг.

Відповідно до законодавства на 1 січня 2014 року в усіх містах обласного значення та райцентрах мають бути створені центри надання адміністративних послуг (ЦНАП) — це установи, що працюватимуть за принципом «єдиного вікна». Разом це має бути 684 центрів. На жаль, поки що ці проекти не втілюються в життя за відсутності державного фінансування та через напружену політичну обстановку в країні.

ЦНАП — це постійно діючий робочий орган або структурний підрозділ виконавчого органу міської, селищної ради або Київської, Севастопольської державної адміністрації, у якому надаються адміністративні послуги через адміністраторів шляхом їх взаємодії з суб'єктами надання адміністративних послуг. У населених пунктах, які є адміністративними центрами областей, районів і Автономної Республіки Крим, а також у містах Києві та Севастополі цен-

три надання адміністративних послуг утворюються за рішенням відповідних селищних або міських рад і можуть забезпечувати надання адміністративних послуг, у тому числі відповідними обласними, районними та міськими державними адміністраціями, на основі узгоджених рішень. З метою забезпечення належної доступності адміністративних послуг можуть утворюватися територіальні підрозділи центру надання адміністративних послуг.

Перелік адміністративних послуг, які надаються через центр надання адміністративних послуг, визначається органом, який прийняв рішення про утворення центру надання адміністративних послуг. Цей перелік також має включати адміністративні послуги органів виконавчої влади, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України. На основі узгоджених рішень із суб'єктами надання адміністративних послуг через центр надання адміністративних послуг також можуть надаватися інші адміністративні послуги. Суб'єктам надання адміністративних послуг забороняється здійснювати прийом заяв суб'єктів звернень щодо надання адміністративних послуг, видавати суб'єктам звернень оформлені результати надання адміністративних послуг, якщо такі послуги за законом надаються через центри надання адміністративних послуг. За рішенням органу, який утворив центр надання адміністративних послуг, у такому центрі також може здійснюватися прийняття звітів, декларацій, скарг.

Важливо пам'ятати, що створення ЦНАП — це лише формальний бік справи. Меблі, пристрої, ремонти приміщень важливе, але не основне. Головне — це організація його роботи, професіоналізм персоналу та забезпечення належної якості самих послуг (оперативність, доступність тощо). І тут важливо пам'ятати про базові принципи роботи подібних установ:

- «принцип єдиного вікна», коли для отримання бажаної послуги відвідувач контактує лише з одним працівником в одному місці, а не відвідує низку кабінетів чи нескінченну кількість чиновників;
- «принцип єдиного простору», коли в одному приміщенні можна звернутися за адміністративними послугами різних установ, наприклад, отримати паспорт громадянина, зареєструватися приватним підприємцем чи отримати довідку про місце проживання тощо;

- «принцип відкритого і прозорого простору, інформативності», коли організація роботи центру побудована так, що в ньому немає нескінченної кількості зачинених кабінетів, а працівники здійснюють прийом відвідувачів фактично на очах в інших відвідувачів. При цьому система інформування побудована таким чином, що відвідувач без сторонньої допомоги може дістати вичерпну інформацію, у який спосіб отримати ту чи іншу адміністративну послугу.

Логіка полягає в тому, щоб у громадянина був доступ до необхідних, базових адміністративних послуг якомога ближче до місця його проживання. Це мають бути належно облаштовані приміщення й кваліфікований персонал, орієнтований на громадянина як клієнта. Звичайно, це вартує певних коштів для бюджету. І робити гарні офіси для кожного відомства нераціонально — і з точки зору публічних витрат, бо це недешево, і з точки зору громадянина, бо йому буде потрібно надалі бігати між різними органами влади. Переваги ЦНАП однозначно підтверджує вже наявний український досвід. Зокрема, очевидний позитив мають мешканці міст, у яких уже відкрито центри надання адміністративних послуг. Сьогодні це щонайменше: Вінниця, Івано-Франківськ, Кривий Ріг, Луганськ, Луцьк, Харків, Хмельницький, Черкаси та інші. У таких центрах громадяни й суб'єкти господарювання мають можливість у зручний спосіб в одному місці/офісі отримати велику кількість необхідних їм адмінпослуг із різних сфер. Серед переваг ЦНАП, наприклад, можна назвати орієнтований на громадян режим роботи: за законом — не менше ніж 42 прийомні години на тиждень, без перерв на обід.

Прийняття закону України «Про адміністративні послуги» від 06 вересня 2012 року № 5203-VI забезпечило розвиток системи надання послуг на чітко визначених правових засадах.

Прийнятий Закон України «Про адміністративні послуги» став рушійним важелем для створення Центрів обслуговування платників податків. Центри обслуговування платників — постійно діючий робочий орган Міндоходів, у якому послуги надаються структурними підрозділами державної податкової інспекції або відділення, відповідальними, згідно з функціональними обов'язками, за надання відповідних послуг.

На сьогодні обслуговування платників здійснюється у 536 Центрах, що охоплюють всю територію країни.

З метою забезпечення виконання вимог Закону України від 06 вересня 2012 року за № 5203-VI «Про адміністративні послуги» в Гадяцькій ОДПІ створено центр обслуговування платників, який надає адміністративні послуги з 9-00 до 18-00 години у робочі дні (вівторок та четвер: з 9-00 до 20-00 години) та з 9-00 до 16-00 години в суботу. Одним із основних завдань Центру є організація надання адміністративних послуг та додаткових сервісів під час виконання платниками своїх зобов'язань. Комплекс послуг, що надаються центром обслуговування платників, включає :

- надання адміністративних послуг;
- надання консультаційних послуг;
- надання інформаційних послуг;
- прийняття звітності;
- прийняття вхідної кореспонденції;
- видачу ключів електронного цифрового підпису.

Протягом 2013 року Гадяцькою ОДПІ в Центрі обслуговування платників надано 25 925 послуг, із них: адміністративних послуг — 5 225; інформаційно-консультаційних — 15 550; прийом вхідної кореспонденції — 5 150.

Серед адміністративних послуг найбільш запитуваними є послуги з реєстрації реєстраторів розрахункових операцій, книг обліку розрахункових операцій, книг обліку доходів та книг обліку доходів і витрат, видачі свідоцтв про реєстрацію платника ПДВ та єдиного податку, довідок про відсутність заборгованості, карток платників податків тощо.

Центр обслуговування платників Гадяцької ОДПІ обладнано згідно з вимогами чинних наказів, створено умови для зручності відвідувачам, вхід обладнано вхідною групою, технічно пристосованою для людей з обмеженими фізичними можливостями. В залі очікування встановлено плазмовий екран, на якому транслюються відеоролики з соціальною рекламою, відеоінструкції з питань порядку заповнення та подання податкової звітності, а також інший відеоматеріал, корисний для платників. Також оформлено 7 інформаційних стендів для інформування платників, на столах і полицях розміщена тематична друкована продукція для відвідувачів (буклети, листівки, брошури тощо)

у необхідній кількості. У ЦОП встановлено комп'ютер виключно з доступом до мережі Інтернет із можливістю підключення та обробки різноманітних носіїв інформації.

Для інформування платників податку у ЗМІ та на веб-порталі податкової служби у мережі Інтернет постійно висвітлюються основні питання щодо порядку подання податкових декларацій, категорії платників податків, які зобов'язані подавати звіти, терміни подання цієї звітності, переліку витрат, які включаються до складу податкової знижки.

Для забезпечення сприятливих умов при поданні громадянами податкових декларацій сервісний центр працює за принципом «до останнього відвідувача». Крім того, створені додаткові місця для реєстрації податкової звітності й усі умови задля того, аби забезпечити надання усім охочим консультацій і роз'яснень щодо заповнення звітності. Практично кожен громадянин, який звітує про доходи, отримує необхідний комплекс послуг щодо заповнення декларації, сплати податку або отримання податкової знижки.

Висновки

Пошук принципово нових підходів до вирішення питання оптимізації надання адміністративних послуг та вивчення досвіду зарубіжних країн потребує зосередження не на кількісних показниках, а на організаційних питаннях забезпечення процедур надання послуг та підвищення якості послуг для населення й бізнесу на основі використання новітніх інформаційних технологій.

Узагальнення досвіду організаційного забезпечення процедур надання адміністративних послуг у зарубіжних системах державного управління дозволяє сформулювати ряд пропозицій щодо вдосконалення організації та функціонування Центрів обслуговування платників в Україні.

Зокрема, з досвіду діяльності берлінських «Універсамів послуг» нами виділені наступні принципи, що є актуальними для втілення в практиці ЦОП з надання адміністративних (державних) послуг:

1. Важливим критерієм створення «універсамів послуг» є те, що кожен із них орієнтований на певний район міста, або на один «універсам» припадає п'ятдесят-шістдесят тисяч жителів. Даний критерій реалізується дуже гнучко, тобто якщо певні райони міста заселені щільно, «універсами послуг» мають

відповідну кількість персоналу. Зараз у Берліні налічується 46 «універсамів послуг» (для порівняння: в Україні ЦОП створюються без урахування кількості клієнтів, яких вони будуть обслуговувати).

2. Принцип всебічної юрисдикції. Усі співробітники ЦОП мають вміти обробляти всі послуги, які надаються їхніми установами.

Також пропонуємо адаптувати та запровадити в Україні систему моніторингу діяльності «єдиних офісів», розроблену німецьким дослідним інститутом публічного управління (м. Шпейер).

У роботі ЦОП максимально застосовувати можливості сучасних інформаційних технологій: електронну систему управління чергою, формування єдиних баз звернень, використання можливостей дистанційного доступу до інформації тощо.

Очевидно, що важливим механізмом, який забезпечуватиме оперативність та комплексність надання адміністративної послуги, є перехід на електронні форми розробки та узгодження документації. У зв'язку з цим потребує подальшого дослідження та наукового обґрунтування впровадження сучасних інформаційних технологій, які дозволять оптимізувати та прискорити процес обробки та проходження документів та підвищити таким чином якість надання адміністративних (державних) послуг.

Цілеспрямований розвиток державної податкової служби України в умовах перетворень, що відбуваються у нашому суспільстві, має здійснюватись на усвідомленні необхідності докорінної зміни філософії спілкування з платниками податків з фіскальної на добровільну сплату податків, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні.

Отже, можна констатувати, що неабияку актуальність має знання вітчизняного та зарубіжного досвіду організації надання адміністративних послуг за принципами єдиного вікна та простору. Ознайомлення з позитивною практикою, адаптація його місцевих умов з урахуванням можливостей та меж компетенції допоможуть відповідальним особам з органів влади краще виконати вимоги законодавства, а не просто рапортувати цифрами, а громадським активістам — здійснювати належний моніторинг та просувати необхідні стандарти, підходи, щоб адміністративні послуги надавалися якісно та професійно.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної ради України 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України - 1996. - № 30.
2. Адміністративні послуги: посібник / [В. Тимощук]; Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні — DESPRO». — К. : ТОВ «Софія-А». — 2012. — 104 с.
3. Тимощук В.П. Оцінка якості адміністративних послуг / В.П. Тимощук, А.В. Кірміч - К. : Факт, 2005. — 88 с.
4. Жарая С.Б. Удосконалення процедури видачі документів дозвільного характеру за декларативним принципом / С.Б. Жарая // Держава та регіони. Серія: Державне управління. — 2006. - № 4. — С.65-70.
5. Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг: Указ Президента України від 03 липня 2009 року N508/2009 // Ліга: Еліт 7.8.1. ІАЦ «Ліга», ЛІГАБізнесІнформ, 2009.
6. Надання адміністративних послуг: кращі практики / упоряд.: В.Купрій — Київ. Херсон : МО «Нова генерація», 2013.- 33 с.
7. Закон України від 06.09.2012 р. № 520317 «Про адміністративні послуги».
8. Тимощук В.П. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України: навчальний посібник. — Київ : Факт, 2003 — 496 с.

УДК 336.225.3:[338.5:336.56](477)(045)

Морозов М.М.,

головний державний ревізор-інспектор

відділу перевірок платників податків

управління податкового аудиту

ДПІ у м. Суми ГУ ДФС у Сумській області

Становлення податкової системи в Україні та запровадження інституту трансфертного ціноутворення потребує посиленої уваги до реалізації суб'єктивних прав і виконання обов'язків окремих учасників податкових відносин, а саме «пов'язаних осіб». З огляду на це найбільш виважено слід поставитись до регламентації правового статусу різних груп пов'язаних платників податків у податковій системі. Адже захист фіскальних інтересів держави неможливий без спеціального врегулювання правовідносин за участю категорій платників податків, між якими відбуваються відносини пов'язаності. Наявність такого зв'язку між особами є підставою не лише для збільшення контролю з боку державних органів, а й накладення визначених законом обмежень чи заборон. У даній статті представлено особливості визначення пов'язаних осіб для цілей трансфертного ціноутворення в Україні. Заслужовують на увагу наведені в дослідженні приклади визначення пов'язаності осіб згідно з чинним законодавством, оскільки питання пов'язаності осіб є дуже актуальним тоді, коли платник податків визначає обсяг контрагентів, з якими у звітному періоді були здійснені операції, що підпадають під ознаки контрольованих, а також на етапі заповнення і надання звіту про контрольовані операції.

Іщенко Т.М.,

заступник начальника відділення —

начальник навчально-методичного відділу,

викладач відділення Центру ППКККМДЗУ

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ, ЯКІ МОЖУТЬ ВИНИКАТИ ПРИ ОБҐРУНТУВАННІ ПОВ'ЯЗАНОСТІ, ПОШУКУ ТА РОЗКРИТТІ ВІДОМОСТЕЙ (ІНФОРМАЦІЇ) ПРО ПОВ'ЯЗАНІСТЬ ОСІБ

РОЗДІЛ 1. Поняття «пов'язані особи» в трансфертному ціноутворенні

Пов'язані особи — юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій із наведених нижче ознак:

- юридична особа, що здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку або контролюється таким платником податку чи перебуває під спільним контролем із таким платником податку;
- фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль за платником податку;
- посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени її сім'ї;
- платники податку — учасники об'єднання підприємств незалежно від його виду та організаційно-правової форми, що провадять свою господарську діяльність шляхом утворення такого об'єднання (пп. 14.1.159 ст. 14 Податкового кодексу України до 01.09.2013).

Після набрання чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» № 408-VII від 04.07.2013 відбулися деякі зміни у визначенні поняття «пов'язані особи».

По-перше, тепер у пп.14.1.159 ст.14 ПКУ немає такого неоднозначного від сильного формулювання, як «члени сім'ї» фізичної особи. Отже, чинна редакція пп.14.1.159 ст.14 ПКУ не відсилає до поняття «члени сім'ї», що раніше породжувало чимало спірних питань. Це, очевидно, слід вважати проявом удосконалення юридичної техніки під час формулювання пп.14.1.159 ст.14 ПКУ.

По-друге, найголовнішим є те, що ознаки визначення осіб пов'язаними також зазнали певних змін. Підпункт 14.1.159 ст.14 ПКУ тепер закріплює десять

ознак, наявність хоча б однієї з яких визначає осіб пов'язаними (пп. «а» — «з»). Ці ознаки відображено й у Порядку складання Звіту про контрольовані операції, затвердженому наказом Міндоходів від 11.11.2013 за № 669.

Так, у додатку 2 до Порядку складання Звіту про контрольовані операції визначено коди пов'язаності осіб, що відповідають підпунктам «а» — «з» пп.14.1.159 ст.14 ПКУ. Ознаки пов'язаності осіб та присвоєні їм коди подано у таблиці 1.

Таблиця 1

Ознаки пов'язаності осіб та присвоєні їм коди

Норми пп.14.1.159 ст.14 ПКУ	Ознака	Код пов'язаності особи
пп.«а»	Юридичні особи — у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків	501
пп.«б»	Фізична та юридична особа — у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків	502
пп.«в»	Юридичні особи — у разі якщо одна і та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків	503
пп.«г»	Юридична особа й особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради	504
пп.«ґ»	Юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)	505
пп.«д»	Юридичні особи, у яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу)	506
пп.«е»	Юридичні особи, у яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи	507
пп.«є»	Юридична особа та фізична особа — у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи	508
пп.«ж»	Юридичні особи, у яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа	509
пп.«з»	Фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, малолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування	510

Під час складання Звіту про контрольовані операції платникам податків слід приділяти особливу увагу питанню пов'язаності осіб.

По-перше, у додатку до Звіту про контрольовані операції (він є невід'ємною частиною Звіту і заповнюється окремо щодо кожної особи, яка бере участь у контрольованій операції) необхідно заповнити графу «Код пов'язаності особи», обравши код (коди) із тих, що наведені у таблиці.

По-друге, у разі зазначення у цій графі кодів 501-503, 505-507, 509, 510 разом із додатком до Звіту надається інформація про пов'язаність осіб за формою, встановленою наказом Міндоходів від 11.11.2013 за № 669. Наприклад, якщо у додатку до Звіту про контрольовані операції щодо певного контрагента зазначено код пов'язаності особи 501, то потрібно надати контролюючому органу не лише Звіт про контрольовані операції та додаток до нього щодо контрольованих операцій із певним контрагентом, а й ще третю форму — інформацію до додатка, у якій буде деталізовано інформацію щодо ознак пов'язаності з контрагентом.

У разі, коли у додатку до Звіту зазначено код 501, в інформації про пов'язаність осіб буде додатково наведено:

- відсоток володіння корпоративними правами;
- вид володіння корпоративними правами: безпосередньо, опосередковано, володіє платник, володіє особа, що бере участь у контрольованій операції;
- у разі опосередкованого впливу — особу (осіб), через яку (які) здійснювався вплив (повне найменування особи, місцезнаходження, код, назва країни, код країни).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про пов'язані сторони та її розкриття у фінансовій звітності підприємств, організацій, інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

Отже, питання пов'язаності осіб стає надзвичайно актуальним тоді, коли платник податків визначає обсяг контрагентів, з якими у звітному періоді здійснено операції, що підпадають під ознаки контрольованих, а також на етапі заповнення та подання Звіту про контрольовані операції, додатка до Звіту та інформації про пов'язаність осіб.

РОЗДІЛ 2. Особливості визначення пов'язаних осіб для цілей трансфертного ціноутворення в Україні

2.1. Аналіз змін у Податковому кодексі України щодо пов'язаних осіб з 01.01.2015

З набранням чинності Закону України від 28.12.2014 №72-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» (далі Закон №72) визначено нові ознаки пов'язаності осіб. Підпункт 14.1.159 ПКУ у попередній редакції закріплював десять ознак пов'язаності осіб, відповідно до яких Додатком 2 до Порядку складання Звіту про контрольовані операції було визначено десять кодів пов'язаності (коди пов'язаності: 501-510).

Підпункт 14.1.159 ПКУ в редакції Закону № 72 зберіг попередні ознаки пов'язаності: через володіння корпоративними правами на підставі майнових відносин; на підставі організаційно-управлінських та договірних відносин; через зв'язок між юридичною особою та її керівником; на підставі родинних відносин.

Проте діюча редакція підпункту 14.1.159 ПКУ містить ряд нових положень.

По-перше, визначено нову ознаку пов'язаності осіб: суму кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, гарантованих однією особою, стосовно іншої особи — якщо така сума перевищує розмір власного капіталу юридичної особи-платника податків більш ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю більш ніж в 10 разів).

По-друге, уточнено методику розрахунку долі володіння корпоративними правами юридичної особи. Підпункт 14.1.159 ПКУ у редакції Закону № 72 окремо визначає правило, за яким розраховується сума корпоративних прав, що належать юридичній особі в іншій юридичній особі, та правило, за яким розраховується розмір володіння фізичною особою корпоративними правами юридичної особи. А саме щодо юридичної особи: усі корпоративні права, які належать (безпосередньо та/або опосередковано) юридичній особі в іншій юридичній особі, є сумою часток корпоративних прав, які:

- безпосередньо належать такій юридичній особі в іншій юридичній особі;

- належать будь-якій із пов'язаних сторін такої юридичної особи в іншій юридичній особі.

Щодо фізичної особи: для цілей визначення, чи володіє фізична особа безпосередньо та/або опосередковано корпоративними правами у розмірі 20 і більше відсотків у юридичній особі, усі корпоративні права, які належать (безпосередньо та/або опосередковано) фізичній особі, є сумою часток корпоративних прав, які:

- безпосередньо належать такій фізичній особі в юридичній особі;
- належать будь-яким пов'язаним особам такої фізичної особи у зазначеній юридичній особі.

Визначення даних методик має наслідком не лише вдосконалення юридичної техніки, деталізацію та конкретизацію правил трансфертного ціноутворення. Вважаємо, що застосування методики розрахунку сумарної долі володіння корпоративними правами для фізичних осіб може призвести до розширення кола пов'язаних осіб. Ця думка ґрунтується на наступному. Згідно з підпунктом 14.1.159 ПКУ в попередній редакції, для фізичної особи загальна частка корпоративних прав платника податку (голосів у керівному органі), якою вона володіє, визначалася як частка корпоративних прав, що безпосередньо належить такій фізичній особі, та частка корпоративних прав, що належить юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою. Отже, «ланцюжок» пов'язаності між фізичною особою та юридичною особою мав місце лише через інших юридичних осіб, контрольованих такою фізичною особою. Тобто «ланцюжок» пов'язаності між фізичною особою та юридичною особою через пов'язаних фізичних осіб не діяв.

Підпункт 14.1.159 ПКУ в чинній редакції не обмежує опосередковане володіння фізичною особою корпоративними правами лише «частками корпоративних прав, що належать юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою». Натомість діюча методика розрахунку включає до «ланцюгу» пов'язаності між фізичною та юридичною особою будь-яких пов'язаних осіб такої фізичної особи (як юридичних, так і фізичних).

Розглянемо на прикладі. Умови: Іванова А.А. (дружина) володіє 60% корпоративних прав підприємства А, Іванов І.І. (чоловік) — 80% корпоративних прав підприємства Б.

Пов'язані особи відповідно до пп. 14.1.159 ПКУ у попередній редакції:

- безпосередньо пов'язані особи — Іванова А.А. і підприємство А, Іванов І.І. і підприємство Б;
- опосередковано пов'язаних осіб немає.

Пов'язані особи відповідно до пп. 14.1.159 ПКУ в чинній редакції:

- безпосередньо пов'язані особи — Іванова А.А. і підприємство А, Іванов І.І. і підприємство Б;
- опосередковано пов'язані особи: 1) Іванова І.І. і підприємство Б (через частку корпоративних прав чоловіка), 2) Іванов І.І. і підприємство А (через частку корпоративних прав дружини); 3) підприємство А і підприємство Б (через володіння однією фізичною особою 20% і більше корпоративних прав в обох юридичних особах — Іванова І.І. безпосередньо володіє 60% корпоративних прав підприємства А та опосередковано, через чоловіка, володіє 80 % корпоративних прав підприємства Б).

Таким чином, на даному прикладі бачимо, що з огляду на положення «нових» правил трансфертного ціноутворення, коло пов'язаних осіб у вищевказаному випадку розшириться. По-третє, «нові» правила трансфертного ціноутворення надають додаткове право контролюючому органу доводити здійснення фактичного впливу однієї особи на іншу/інших. Так, пп. 14.1.159 визначено: «Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, у судовому порядку може довести на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи».

2.2. Алгоритм дій для визначення пов'язаних осіб платника податків

Під час здійснення перевірок платників податків, які знаходяться на обліку в ДПІ м. Суми ГУ ДФС у Сумській області, визначення кола пов'язаних осіб здійснюється відповідно до наступного алгоритму:

- 1) аналіз Звіту про контрольовані операції, додатки до нього щодо контрольованих операцій із певним контрагентом та інформація до додатка,

- у якій буде деталізовано інформацію щодо ознак пов'язаності з контрагентом, якщо ці документи подані платником;
- 2) аналіз інформації, що міститься в АІС «Податковий блок» та в обліковій справі платника;
 - 3) аналіз інформації, що міститься на сайті Державного підприємства «Інформаційно-ресурсний центр» (<http://irc.gov.ua/>) та Державної установи «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України» ([http://smida.gov.ua /](http://smida.gov.ua/));
 - 4) аналізуються джерела формування статутного капіталу підприємства;
 - 5) аналізуються повноваження осіб, які беруть участь в ухваленні рішень про склад виконавчого органу і наглядової ради підприємств (на підставі інформації в засновницьких документах);
 - 6) аналіз посадових осіб підприємства щодо їх участі в управлінні інших підприємств і володіння ними корпоративних прав інших підприємств;
 - 7) аналіз підприємства щодо володіння корпоративними правами інших підприємств;
 - 8) аналіз рішень установчих та загальних зборів господарських товариств, спостережної ради або інших органів управління;
 - 9) аналіз документів про спостережну раду, правління, інші наглядові та виконавчі органи господарських товариств, їх персональний склад;
 - 10) аналіз прав, переданих загальними зборами господарських товариств до компетенції наглядового або виконавчого органу господарських товариств (спостережна рада, правління або інший орган, передбачений статутом);
 - 11) аналіз персонального складу наглядового органу господарських товариств (спостережної ради або іншого органу) та порядок його формування;
 - 12) аналіз інформації та договорів (контрактів) щодо основних покупців і постачальників платника;
 - 13) аналіз інформації щодо підприємств Російської Федерації з сайту Федеральної податкової служби (<http://egrul.nalog.ru/>);
 - 14) запити про надання інформації про іноземні держави.

РОЗДІЛ 3. Проблемні питання, які можуть виникати при обґрунтуванні пов'язаності, пошуку та розкритті відомостей (інформації) про пов'язаність осіб та пропозиції щодо їх вирішення

Як бачимо, для встановлення наявності ознаки пов'язаності юридичних осіб контролюючому органу необхідно мати досить детальну інформацію. Пошук і з'ясування такої інформації потребує багато часу та зусиль.

Відповідно до положень Податкового кодексу України платники повинні повністю розкривати юридичну структуру групи, однак змогу ефективно перевірити дану інформацію податкові органи на даний час не мають. Виняток становить випадок, коли компанія розкриває інформацію для Антимонопольного комітету, а податкові органи звідти її отримують.

Інформація щодо юридичних осіб з інших країн у більшості випадків надається на платній основі. Серед таких ресурсів можна зазначити Європейський бізнес-реєстр (EBK) (<http://www.ebr.org>), який об'єднує інформацію з державних реєстрів 25 країн Європи. Також бізнес-довідку щодо більше ніж 230 млн. компаній можна отримати в базі даних Dun&Bradspet: (<http://www.dnb.ru>).

В АІС «Податковий блок» у меню «Пов'язані особи» через недосконалість системи в більшості випадків інформація відсутня, що унеможливорює визначення пов'язаних осіб в автоматичному режимі та робить цей процес таким, який потребує багато часу.

Податкові органи з 01.01.2015 в судовому порядку можуть довести на основі фактів й обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи, але на сьогодні залишається незрозумілим, на основі яких фактів й обставин може бути доведено такий практичний контроль та яким шляхом піде судова практика з цих питань.

Таким чином, для ефективної роботи податкових органів із питань трансфертного ціноутворення при дослідженні пов'язаних осіб треба:

- 1) надати змогу податковим органам отримувати інформацію щодо іноземних підприємств із платних ресурсів;
- 2) модернізувати в АІС «Податковий блок» меню «Пов'язані особи»;

3. продовжувати використовувати зарубіжний досвід із питань трансфертного ціноутворення для реформування податкового законодавства України з цього питання;
4. через істотне збільшення документообігу і навантаження через уведення нового виду податкового контролю треба створити окремі відділи, що будуть займатися трансфертним ціноутворенням в обласних і міських районних інспекціях;
5. з метою уникнення непорозумінь у практиці законодавче закріплення критеріїв пов'язаності осіб у цілях трансфертного ціноутворення повинне бути максимально повним та однозначним.

ВИСНОВКИ

Дослідження пов'язаних осіб як особливої категорії платників податків спрямоване насамперед на побудову ефективного правового регулювання податкових правовідносин за їх участю. Підсумовуючи, варто зазначити, що поняття «пов'язані особи» є правовою конструкцією, що відображає склад юридичних фактів та характеристик, наявність яких припускає виникнення у пов'язаних осіб особливого правового становища. Визначення вичерпних критеріїв «пов'язаності» платників податків (фізичних та юридичних осіб) у цілях трансфертного ціноутворення, безумовно, спрямоване на вдосконалення податкового законодавства. Разом із тим мають місце певні прорахунки.

Після проведення аналізу законодавства України та проаналізувавши діяльність ДПП у м. Суми ГУ ДФС у Сумській області у сфері трансфертного ціноутворення у визначенні пов'язаних осіб, можна зробити такі висновки:

- 1) можна впевнено стверджувати, що за 2013-2014 роки в законодавстві України внесені суттєві зміни щодо пов'язаних осіб, що свідчить про подальше покращення механізму трансфертного ціноутворення та підвищення рейтингу конкурентоспроможності національної податкової системи;
- 2) при визначенні податковим органом пов'язаних осіб підприємств нагальною залишається проблема відсутності автоматизації визначення

пов'язаних осіб підприємства та відсутності інформації щодо іноземних держав;

3) поняття «вплив» не визначене і може трактуватися широко, що зумовить судові процеси, які будуть не на користь податкової.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 02.12.2010 № 2755-VI]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 04.07.2013 № 408-VII]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: закон України [прийнято Верховною Радою України 28.12.2014 № 72-VIII]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]: наказ [прийнято Міністерством доходів та зборів України 22.11.13 № 699]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>
5. Практические аспекты трансфертного ценообразования / Є. Ветер, І. Чуфаров, К. Рудзіяка, М. Попко та ін. // ЕУ-Украина. — 17 июня 2014 г. — 57 с. — Режим доступу: <http://www.eu.com>
6. Пов'язані особи в трансфертному ціноутворенні / Л. Керімова, М. Мішин // Вісник податкової служби України — 2014. - № 46 — С. 10-17.
7. До питання пов'язаних осіб у податковому законодавстві України / Д. Гетманцев, О. Коряк // Вісник Національної академії прокуратури України — 2014 - № 4(37) — С. 63-68.