

Світлана Осадчук

доцент кафедри економічної та фінансової політики
ОРИДУ НАДУ при Президентіві України, к. держ. упр.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ІНСТРУМЕНТИ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ

У статті розглянуто організаційно-правові інструменти управління податковим боргом. Визначено причини виникнення та наслідки податкової заборгованості. Розглянуто підходи до визначення понять «податковий борг» та «управління податковим боргом». Проаналізовано нормативно-правове забезпечення погашення податкової заборгованості. Запропоновано шляхи скорочення податкового боргу.

Ключові слова: податковий борг, податкова заборгованість.

Svitlana Osadchuk

LEGAL INSTRUMENTS FOR MANAGEMENT OF THE TAX DEBT

In the article the organizational-legal instruments for management of the tax debt. Defined the causes and consequences of the tax debt. Approaches to the definition of «tax debt» and «management of tax debt». Analyzed normative-legal providing of repayment of tax debts. Proposed ways of reducing the tax debt.

Keywords: tax debt.

Светлана Осадчук

ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМ ДОЛГОМ

В статье рассмотрены организационно-правовые инструменты управления налоговым долгом. Определены причины возникновения и последствия налоговой задолженности. Рассмотрены подходы к определению понятия «налоговый долг» и «управление налоговым долгом». Проанализировано нормативно-правовое обеспечение погашения налоговой задолженности. Предложены пути сокращения налогового долга.

Ключевые слова: налоговый долг, налоговая задолженность.

Постановка проблеми

Наявність податкового боргу ставить під загрозу виконання державою економічних і соціальних програм, оскільки недонадходження податків скорочує видатки бюджету на потреби суспільства. Незважаючи на розробку і реалізацію окремих заходів економіко-правового, організаційного, соціального характеру, а також прийняття законодавчих актів, що встановлюють повноваження податкових органів, обсяги податкового боргу в Україні залишаються значними. Так, станом на 01.01.2012 року обсяги податкового боргу до Зведеного бюджету склали 8729,7 млн. грн. [1], до Державного бюджету – 7185,6 млн. грн. Співвідношення податкового боргу до обсягів мобілізації податків та зборів за цей період склало до Зведеного бюджету 3,9 %, до Державного бюджету 4,8 %. Головною причиною такого стану є недостатня дієвість існуючого механізму управління податковим боргом.

Проблеми податкового боргу піднімались у наукових працях В. І. Антипова, В. А. Бортняк, А. С. Веткіна, В. П. Вишневського, В. І. Грушка, А. Є. Гутника, К. В. Павлюк, О. Онишко, Д. Б. Соколовського, О. М. Тимченко, Ю. Туника, В. Федосова, А. Яковлевої. Подальшого дослідження потребують питання, пов'язані з управлінням та відпрацюванням податкового боргу.

Метою статті є аналіз організаційно-правових інструментів управління податковим боргом та надання пропозицій з їх удосконалення.

Зменшення податкової заборгованості багатьох років є одним із головних завдань податкових органів, проте ефективність заходів у цьому напрямку все ще залишається досить низькою.

З'ясуємо поняття податкового боргу. Як зазначено у ст. 14.1.175 Податкового кодексу України, податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [2]. Податковий борг виникає в разі несплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання в установленний термін. Можна помилково вважати суб'єктом податкових дій лише платника, оскільки від його дій залежить наявність цього явища: проте, так само, як податки відображають взаємини між платником та державою, так і борг зі сплати податків є результатом взаємин цих двох суб'єктів.

Український науковець О. Довгий пропонує формулювання податкового боргу як загальної суми емітованих, але не погашених зобов'язань з нарахованими відсотками, а також прийнятих платниками податків на себе у відповідний спосіб зобов'язань [3].

Науковець С. Теньков вважає, що податковий борг — це сума заборгованості за випущеними і непогашеними борговими зобов'язаннями платників податків, включаючи нараховані за ними відсотки. [4]

Наявність податкового боргу залежить від свідомих чи поважних причин дій самого платника податків та усвідомлення ним міри відповідальності за такі дії. В результаті несплати платником податків задекларованих сум, або донарахованих сум, узгоджених платником податків, у такого платника податків виникає податковий борг, існування якого надає право податковому органу на застосування заходів стягнення стосовно такого платника податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Мета

Виклад основного матеріалу

Набуває значущості питання управління податковим боргом. О. Тимченко визнає поняття «управління податковим боргом» як сукупність прийомів та способів впливу на платіжну поведінку боржників, спрямованих на погашення ними податкового боргу з метою його мінімізації. Особливістю об'єкта управління є те, що платники-боржники функціонують відокремлено один від одного. Відтак, управлінські дії мають бути спрямовані на кожного боржника окремо. Управління податковим боргом як несплаченої в установлений термін узгодженої суми податкового зобов'язання здійснюється через підсистему засобів впливу на платника для забезпечення погашення ним податкового боргу самостійно та заходів примусового стягнення [5].

У контексті управління податковим боргом А. Яковлева надає поняття «протидії податковому боргу» як сукупності системних заходів, що вживаються фінансовими органами держави для мінімізації наявного податкового боргу та зниження ризиків виникнення можливого податкового боргу. Мінімізація наявного податкового боргу забезпечується через реалізацію різних заходів організаційно-адміністративної спрямованості: організація роботи з платниками-боржниками, позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб тощо [6].

З точки зору науки державного управління категорію управління податковим боргом можна трактувати як сукупність податкових методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для мінімізації наявного податкового боргу та недопущення виникнення новоствореного податкового боргу, за відповідного нормативно-правового, організаційного та інформаційного забезпечення.

Організаційно-правовий складові управління податковим боргом розглянемо в контексті нормативно-правового та організаційного забезпечення.

Питанню погашення податкового боргу присвячена глава 9 Податкового кодексу України «Погашення податкового боргу платників податків»[2]. Так, в ст. 87 передбачено джерела погашення податкового боргу. Джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу визначаються будь-які власні кошти такого платника податків, у тому числі ті, що отримані від здійснення його господарської діяльності. Нормою закріплено можливість погашення податкового боргу майном платника податків. Законодавцем закріплено перелік винятків щодо джерел погашення податкового боргу. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до законодавства про виконавче провадження.

Статті 88–93 Податкового кодексу присвячені податковій заставі. Податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених у строк. Податкова застава спрямована на гарантування надходження до бюджетів податків і зборів у разі порушення платником встановленого законом терміну сплати податкового зобов'язання. Сутністю податкової застави є тимчасове обмеження щодо відчуження майна платником податків, який має податковий борг. Право податкової застави не потребує письмового оформлення. Законодавець встановлює дві підстави виникнення права податкової застави:

- несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;

- несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу.

Податковим кодексом передбачено право податкового пріоритету. Визначено, що пріоритет податкової застави щодо пріоритету інших обтяжень (включаючи інші застави) встановлюється відповідно до закону. Таким законом є Закон України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», який визначає правовий режим регулювання обтяжень рухомого майна, встановлених з метою забезпечення виконання зобов'язань. Відповідно до ст. 37 зазначеного Закону, податкова застава належить до публічних обтяжень.

Передбачено, що винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, є податковий арешт. Арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків реалізації прав розпорядження або користування його майном. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, що полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби. Арешт майна є тимчасовим заходом, спрямованим на забезпечення виконання платником податків передбачених законом обов'язків. Рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймає орган державної податкової служби у разі погашення податкового боргу платником податків; ліквідації платника податків.

Із особливостями правового режиму використання та управління грошовими коштами місцевого бюджету пов'язана необхідність, з одного боку, прийняття органом управління комунального підприємства рішення про виділення коштів місцевого бюджету на сплату податкового боргу такого платника податків, з іншого – виконання обов'язку органів податкової служби звернутися до органу місцевого самоврядування чи органу виконавчої влади, до сфери управління якого належить майно такого платника податків, з поданням щодо прийняття відповідного рішення. Податковий кодекс (стаття 100) регламентує розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Важливим є те, що рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, приймається керівником (заступником керівника) центрального контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України.

Міністерством доходів і зборів України було затверджено 12 відомчих актів, якими врегульовано процедури погашення податкового боргу. Так, зокрема, у затверджених документах чітко визначені функції та повноваження податкового керуючого під час здійснення заходів з погашення податкового боргу, порядок складання ним акта опису майна, яке передається у податкову заставу, та акта перешкодження платником податків виконанню повноважень податковим керуючим. Разом з тим, врегульовано питання застосування органами доходів і зборів податкової застави, яка застосовується при наявності у платника податкового боргу на суму, що перевищує 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Спрощено процедуру надання розстрочення грошових зобов'язань, роз'яснено порядки направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків, проведення перевірок стану

збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Розроблені та прийняті нормативно-правові акти мали на меті сприяти упорядкуванню нормативного поля щодо погашення податкового боргу, інформуватимуть платників про зазначені процедури, а працівники служби, у свою чергу, отримали своєрідні правила для роботи.

Наказ Міндоходів України від 10.10.13 № 569 «Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу» [7] визначає механізм стягнення з дебіторів платника податків, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи доходів і зборів, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків. У разі коли здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи доходів і зборів.

Наказом Міндоходів України від 10.10.13 № 574 «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» [8] визначено, що розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) можуть надавати в межах повноважень за кожним окремим випадком:

- Міністерство доходів і зборів України – без обмежень суми;
- головні управління Міндоходів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Київ, Севастополь та Міжрегіональне головне управління Міндоходів – Центральний офіс з обслуговування великих платників – на суму не більше 3 млн. грн.;
- державні податкові інспекції, спеціалізовані державні податкові інспекції – на суму не більше 300 тис. гривень.

Рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) щодо загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, приймається керівником (заступником керівника) Міністерства доходів і зборів України, про що повідомляється Міністерство фінансів України.

Наказ Міндоходів України від 10.10.13 № 577 «Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків» [9] визначає механізм списання безнадійного податкового боргу. Під терміном «безнадійний податковий борг» слід розуміти:

1) податковий борг платника податків, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута;

2) податковий борг фізичної особи, яка: визнана в судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; понад 720 днів перебуває у розшуку;

3) податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений статтею 102 глави 9 розділу II Кодексу;

4) податковий борг платника податків, що виник унаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Окремі заходи процедури погашення податкового боргу 10 жовтня 2013 року затверджено наказами Міндоходів №№ 566-578, якими визначено порядки: призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого; застосування податкової застави органами доходів і зборів; направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків; проведення перевірок стану збереження майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі; проведення цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі; розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків; використання додаткових джерел погашення податкового боргу; списання безнадійного податкового боргу платників податків; застосування адміністративного арешту майна платника податків; взаємодії між підрозділами органу доходів і зборів під час роботи з безхазяйними речами та майном, що переходить у власність держави.

Застосування у практичній діяльності вищезазначених нормативно-правових актів з питань погашення податкового боргу сприятиме упорядкуванню нормативного поля, надасть можливість платникам податків мати уяву про зазначені процедури, а органам доходів і зборів керуватися в роботі при виконанні від імені держави покладених на них обов'язків щодо повернення до бюджету належних до сплати коштів.

Організаційне забезпечення у сфері погашення податкового боргу передбачає удосконалення організаційної та функціональної структури органів Міндоходів у досліджуваній сфері, для чого треба провести аналіз відповідності організаційної структури органів податкової служби їх функціям. Тобто побудова структури органів Міндоходів, які здійснюють функції податкового контролю у сфері погашення податкового боргу, повинна ґрунтуватися на визнанні первинності функцій і вторинності структури органу (підрозділу). Аналіз структури й функцій уповноважених органів управління і контролю у сфері погашення податкового боргу сприятиме підвищенню ефективності їх діяльності, усуненню зайвих бюрократичних елементів в організаційній і функціональній структурі, що заважають налагодженню оптимальної контрольної діяльності у сфері погашення податкового боргу.

У зв'язку із адміністративною реформою та структурною перебудовою у системі органів виконавчої гілки державної влади, відповідно до яких розпочало функціонування Міністерство доходів і зборів України, та на підставі змін, що відбулися у податковому законодавстві, пов'язаних із наділенням органів доходів і зборів відповідними функціональними повноваженнями, упорядковано нормативне поле, що стосується процедури погашення податкового боргу. Міністерство доходів і зборів України є правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України.

Донині не існує загальноприйнятої наукової методики структурно-функціонального аналізу контролюючих органів. Уперше спробу викласти основні положення й висновки щодо основних засад, методів, напрямів, форм і засобів поетапного проведення функціонального аналізу діяльності органів управління було зроблено в роботі «Виконавча влада і адміністративне право». Наведені положення повною мірою відповідають сучасним положенням Концепції адміністративної реформи в Україні щодо раціоналізації структурної побудови та діяльності органів управління.

18 березня 2013 року Указом Президента було затверджено Положення «Про Міністерство доходів і

зборів» [10]. Відповідно до цього Положення, основними завданнями Міністерства доходів і зборів в частині погашення податкового боргу були визначені наступні:

- П. 15 – організовує та контролює погашення податкового боргу з податків і зборів платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;
- П. 16 – організовує та контролює роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань або податкового боргу, погоджує з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу;
- П. 66 – проводить роботу зі стягнення заборгованості суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії;
- П. 67 – застосовує санкції за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством;
- П. 68 – організовує в межах своїх повноважень погашення заборгованості з інших платежів.

В процесі написання статті знову відбулися зміни в законодавстві. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 р. № 67 [11] було ліквідовано Міністерство доходів і зборів. Даною постановою припинено здійснення заходів щодо реорганізації Державної податкової служби та Державної митної служби, що розпочаті відповідно до Указу Президента України від 24 грудня 2012 р. № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», та визначено, що Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства.

Отже, Державна податкова служба і в подальшому буде координуючим центром в питанні погашення податкової заборгованості.

Виділимо найбільш проблемні питання щодо стягнення податкового боргу.

Податковий кодекс України не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Законодавство передбачає, що податковий борг у вигляді коштів може бути стягнений із платника податків – юридичної особи на підставі постанови адміністративного суду, винесеної відповідно до ст. 183-3 КАС України й ухваленої судом у спрощеній процедурі за заявою податкового органу (за відсутності спору між платником податків і податковим органом). Якщо спроби стягнення коштів із платника податків були безуспішними, податковий орган звертається в адміністративний суд з позовом про стягнення податкового боргу шляхом звернення стягнення на майно платника податків.

Податковий кодекс (п. 89.3 ст. 89) передбачає чітку процедуру опису майна, яке перебуває в податковій заставі, а також неможливість звернення стягнення на

майно, яке не перебуває в податковій заставі (п. 95.1 ст. 95). Тому орган податкової служби у своєму позові має вказувати конкретне майно платника податків, рідше ним описане. При цьому податковий орган має довести суду, що дії зі стягнення податкового боргу за рахунок коштів платника податків не дали результату.

Ще одну проблему правозастосування в цій сфері породжує невдале законодавче формулювання п. 56.18 ст. 56 ПК, згідно з яким при зверненні платника податків до суду з позовом про визнання недійсним рішенням контрольного органу грошове зобов'язання залишається неузгодженим до дня набрання рішенням законної сили. Теоретично, керуючись п. 56.18 ПК, відмовити в позові або – як мінімум – зупинити провадження до ухвалення рішення щодо поданого платником податків позову. Питання суперечливе. На нашу думку, суд може взяти до уваги формулювання п. 56.18, який говорить не про неузгоджене зобов'язання, а про зобов'язання, що вважається неузгодженим. Остання категорія не визначена чинним законодавством, як не визначені й наслідки на випадок, коли податкове зобов'язання вважається неузгодженим. Однак, якщо застосовувати такий підхід до тлумачення норми, то будь-яке оскарження платником податків (у тому числі найперше) ППР до суду не може зупинити процедуру стягнення податкового боргу, що також неправильно. Безперечно, норма п. 56.18 ст. 56 підлягає уточненню законодавцем.

Органи стягнення застосовують примусові методи виключно в порядку черговості. Так, для початку вони зобов'язані ініціювати позов на вилучення готівки та стягнення коштів, а лише згодом на продаж майна. Такі дії доволі часто приводять до затягування часу щодо стягнення заборгованості, адже між моментом виникнення та погашення суми податкового боргу проходить доволі значний період, а інколи він виходить за межі бюджетного року.

Процедура стягнення податкового боргу має багато суперечностей і неузгодженостей, що потребують уваги законодавця.

Серед основних причин виникнення податкового боргу можемо назвати: різке погіршення фінансового стану більшої частини платників внаслідок руйнування традиційних економічних зв'язків, криза платежів, поширення моделей девіантної поведінки платників, значні прогалини у законодавстві, негативні наслідки заострення фінансової кризи.

⇒ **Значний потенціал щодо мінімізації податкового боргу закладено у формуванні належної податкової дисципліни серед платників, усунення причин і умов, що сприяють або уможливають скоєння правопорушень. Мінімізація наявного податкового боргу забезпечується через реалізацію різних заходів організаційно-адміністративної спрямованості: робота з платниками-боржниками: позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб. Зниження ризиків виникнення можливого податкового боргу забезпечується переважно через використання організаційних та економічних інструментів: роз'яснення податкового законодавства, проведення семінарів і «круглих столів» з питань застосування податкових приписів, застосування правила «податкового компромісу», моделювання податкових ризиків та ухвалення відповідних державних рішень.**

Доцільним є подальший розвиток технологій встановлення податкового компромісу (в розумінні податкового законодавства) через досягнення законної і обґрунтованої домовленості між державою в особі податкового

органу та платником податків, який має податкову заборгованість. Важелем профілактики податкового боргу є економічне стимулювання впровадження сучасних облікових технологій на підприємствах, установах та організаціях. Також податкові органи мають здійснювати ґрунтовну аналітично-моніторингову роботу, в рамках якої виявляти причини утворення податкової заборгованості, а також визначати напрями і засоби її мінімізації.

Пропонується забезпечення оптимізації роботи зі стягнення податкового боргу в частині внесення змін до законодавчих актів, що регулюють процедуру стягнення податкового боргу податковими органами (стягнення готівкових та безготівкових коштів, реалізація заставного майна боржника) на підставі єдиного судового рішення, замість існуючої законодавчо встановленої практики винесення судовими органами в певній послідовності двох окремих рішень щодо стягнення боргу.

Законодавство у сфері оподаткування юридично неоднорідне. Частина цього законодавства відноситься до господарського, частина – до бюджетного, частина – до кримінального права. Необхідно узгодити між собою окремі положення податкового законодавства, а також привести його у відповідність до загальних принципів господарського законодавства України. Контролюючі органи, уповноваженні здійснювати стягнення податкового боргу, наділені доволі значними правами. Проте, як свідчить вітчизняна практика, навіть використання усіх вищезгаданих методів не завжди призводить до скорочення податкової заборгованості. Тому, на нашу думку, необхідно приділити значну увагу превентивним заходам щодо недопущення виникнення податкового боргу, а також підвищення рівня добровільної сплати податкового боргу.

Література.

1. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України. – Режим доступу: <http://www.minrd.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Довгий О. О. Структурно-галузева характеристика податкового боргу: загальнодержавний та регіональний аспекти // Збірник матеріалів науково-практичної конференції: «Бюджетно-податкова політика: теорія, практика. Проблеми». — Ірпінь: НАДПС України, 2003. – С. 45–47.
4. Теньков С. Заборгованість і способи її ліквідації // ВПСУ. – 2009. – № 46. – С. 52.
5. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : автореф. дис. д.е.н. : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О. М. Тимченко. – К., 2010. – 28 с.
6. Яковлева А. М. Податковий борг: економічний зміст і дискусійні питання / А. М. Яковлева // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 3. – С. 230–234.
7. Про затвердження Порядку використання додаткових джерел погашення податкового боргу - Наказ Міндоходів України від 10.10.13 № 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/569>.
8. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків. – Наказ Міндоходів України від 10.10.13 № 574/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi>.

9. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків – Наказ Міндоходів України від 10.10.13 № 577 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/577>.

10. Про Міністерство доходів і зборів: Положення затверджене Указом Президента України від 18 березня 2013 року №141/2013:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61>

11. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 р. – № 67.