

Ю. Б. Іванов  
А. І. Крисоватий  
О. М. Десятнюк

# ПОДАТКОВА СИСТЕМА



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Іванов Юрій Борисович Крисоватий Андрій Ігорович  
Десятнюк Оксана Миронівна

# Податкова система

Підручник

*Затверджено  
Міністерством освіти і науки України*



Київ • Атіка • 2006

УДК 33(ь22-М^7Ж^)  
ББК 65^(4УКР)2БТ.4я7У-  
І2П

*Затверджено Міністерством освіти і науки України  
як підручник для студентів вищих навчальних закладів  
(Лист № 14/18.2-1054 від 28.04.2006 р.)*

**Рецензенти:**

*Загорський Із. С.* - доктор економічних наук, професор, ректор Національного університету Державної податкової служби України;

*Омелянчик Л. О.* - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, перший проректор Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського;

*Федосов В. М.* - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана, заслужений діяч науки і техніки України.

**Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М.**

**І20 Податкова система. Підручник - К.: Атіка, 2006,- 920 с. ISBN  
966-326-193-5**

У підручнику викладено теоретичні та практичні питання організації та функціонування податкової системи України, відповідно до вимог Державного стандарту підготовки бакалаврів за напрямом «Економіка і підприємництво» на основі чинного законодавства України з питань оподаткування та податкового регулювання, вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Підручник знайомить з історичними аспектами становлення та розвитку податкової системи, її структурою та функціями. Значну увагу приділено також висвітленню зарубіжного досвіду організації податкових систем.

Для студентів усіх економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, слухачів центрів підготовки магістрів, аспірантів, викладачів, працівників органів державної податкової служби. Буде корисним і для працівників усіх державних установ і організацій, керівників і спеціалістів підприємств різних галузей економіки, хто виявляє інтерес до теорії та практики оподаткування.

УДК 336.221.4(477X075.8)

ББК 65.9(4УКР)261.4я73

© Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий,

О. М. Десятнюк, 2006

© Видавництво «Атіка», 2006

ISBN 966-326-193-5

# Вступ

Перехід до ринкової економіки - це шлях, яким сьогодні йде Україна, прагнучи увійти до сучасного світового співтовариства на правах рівноправного партнера. Однак успішне входження до європейської цивілізації молодій країні залежить насамперед від побудови збалансованої оптимальної податкової системи ринкового типу, яка є основою нарощування приросту валового внутрішнього продукту, наповнення державного та місцевих бюджетів, поліпшення добробуту в суспільстві, від забезпечення зайнятості населення та зміцнення національної валюти. Саме податки, їх найраціональніше використання, визначають фінансову основу практичного реформування перехідної економіки, є фактором успішного подолання кризових негараздів, підвищення рівня соціального захисту населення. Саме податкова система закладає підвалини економічного благополуччя держави й народу, є центральною ланкою фінансово-економічної доктрини країни та її розвитку.

Податкова система держави - це надзвичайно складне і багатогранне явище, яке формується під дією і об'єктивних, і суб'єктивних факторів. Об'єктивне підґрунтя податкової системи пов'язане із об'єктивним характером існування власне самих податків як економічної категорії. Суб'єктивність податкової системи - у тому, що вона виступає похідним елементом і проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державними структурами через податкове право і податкове законодавство.

Труднощі пізнання природи податкової системи пояснюються тим, що податок - це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М. М. Алексєєнко ще в XIX ст. відзначив цю особливість податку: «З одного боку, податок - один із елементів розподілу та перерозподілу... З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави».

Основне завдання дослідження сутності податків - простежити еволюцію уявлень про природу податку під впливом розвитку вчення про державу. В розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрями, які дозволяють краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. Перший - тезис про невиробничий характер державних послуг, який не тільки відокремлював фінансове господарство від державного, а й протиставляв їх. Податок у цій концепції не пов'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, оскільки обслуговує невиробничі видатки держави. Другий напрям пов'язаний із наявністю поглядів на господарську діяльність держави як на складову народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку.

У поглядах на податок відбувається поворот до розуміння податку в ринкових умовах як осмисленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганий або дуже поганий, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує їх реальні доходи. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних благ і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

*Податок* - універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності до розвитку економічного процесу.

Розуміння податку як обов'язкового платежу фізичних та юридичних осіб до бюджетів органів суспільної влади різних рівнів прийнятне лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої дії, має ще побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Тому податки варто розглядати не просто як категорію економічну, а як категорію суспільно-соціальну.

Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ, джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Такі блага, що мають характер суспільних, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому, якщо держава є органом, який забезпечує виробництво незамінних суспільних благ, то споживачі сприймають ці блага через усвідомлення цін, рівень яких встановлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, і оплата державних благ - єдине можливе використання податкових надходжень. У результаті між державою - виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода «блага - податки».

Суттєво поліпшити стан державних фінансів в Україні можна тільки шляхом послідовного і комплексного реформування соціально-економічних процесів у суспільстві, насамперед, вдосконаленням податкової системи та чинного податкового законодавства. Причому реформи у цій царині мають відбуватися не хаотично і спонтанно за бажаннями можновладців, а відповідно до такої доктрини держави, яка базується на певній науковій парадигмі фінансового забезпечення ринкового державотворення.

Податкова політика існує у суспільстві майже тисячу років, але й досі питання сплати податків є вкрай важливими як для державної влади, 4

так і для населення, оскільки оподаткування стосується майже кожного члена суспільства, будь-якої родини. У цьому контексті не можна не згадати вислів, який став крилатим, американського політика Б. Франкліна (1706-1790): «У світі не можна уникнути двох речей: смерті й податків».

Надвисокі податки ведуть до зuboжіння населення, згортання господарської діяльності, перешкоджають економічному зростанню і процвітання країни. Непосильні податки були причиною багатьох соціальних конфліктів, занепаду цілих цивілізацій. Проте, як зазначив міністр фінансів Франції ще у 1792 р., «народ ніколи не відмовляється платити розумних податків: розумних у їхньому використанні й розумно обтяжливих». Тому головним питанням у процесі розбудови податкової системи є визначення того оптимального рівня оподаткування, який відповідав би соціально-економічним інтересам держави і був прийнятним для суб'єктів господарювання і населення.

*Оптимізація оподаткування, досягнення балансу між фіскальною достатністю, економічною ефективністю та соціальною справедливістю - загальна мета стратегії податкових реформ будь-якої країни.*

При переході до суто ринкової економіки у державі змінюються як система оподаткування, так і методи розрахунків та сплати податків, а відповідно - і порядок їх адміністрування. Економічні відносини, пов'язані з податками, тією чи іншою мірою зачіпають все населення країни, тому теоретичні і практичні аспекти побудови податкової системи цікавлять не лише спеціалістів (економістів, юристів, керівників всіх рівнів, підприємців тощо), а й усіх громадян країни.

Система оподаткування в Україні, яка почала формуватись з 1991 р., є різноплановою і має практично всіх аспектів відносин між державою і підприємствами: від формування бюджету, тобто здійснення фіскальної функції щодо вилучення коштів підприємств - і до забезпечення стимулювання і регулювання виробництва.

Попри незмінність основоположних принципів побудови податкової системи, закладених у Законі України «Про систему оподаткування», деякі її елементи постійно змінюються: вносяться доповнення, уточнення, поправки, що свідчить про намагання запровадити ефективно діючі відносини між державою і суб'єктами господарювання. Внаслідок цього особлива увага має бути приділена організації і вдосконаленню всіх сторін функціонування податкової системи.

Підручник «Податкова система» підготовлено відповідно до програми навчальної дисципліни «Податкова система», яку включено до нормативних дисциплін навчального плану підготовки фахівців зі спеціальностей «Фінанси» і «Оподаткування». Його мета - сприяти отриманню студентами знань, які необхідні майбутнім спеціалістам для здійснення функціональних обов'язків у сфері оподаткування.

У підручнику розглядається основне коло питань з теорії та практики

оподаткування, організації та методики справляння податків та податкових платежів. Їх інформаційно-облікового забезпечення у контексті нормативно-законодавчих актів, що регулюють цей процес. У ньому висвітлено сутність, елементи та порядок справляння податків, функції і структуру органів державної податкової служби, систему контролю за процесом оподаткування в Україні, порядок ведення податкового обліку.

Підручник органічно поєднує напрацьований авторами раніше матеріал (зокрема: навчальні посібники Ю. Б. Іванова «Система оподаткування в схемах і таблицях» (2003 р.) та А. І. Крисоватого і О. М. Десятнюк «Податкова система» (2004 р.) та сучасний стан і розвиток вітчизняної податкової системи.

Автори висловлюють глибоку вдячність рецензентам: Докторові економічних наук, професорові, завідувачеві кафедри фінансів Донецького університету економіки і торгівлі ім. М. І. Туган-Барановського Д. О. Омелянович; докторові економічних наук, професорові, завідувачеві кафедри державних фінансів Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана В. М. Федосову і докторові економічних наук, професорові, ректорові Державного університету ДПА України В. С. Загорському за висловлені зауваження, наукові рекомендації, конструктивні пропозиції щодо матеріалу підручника.

## РОЗДІЛ I. СУТНІСТЬ І ВИДИ ПОДАТКІВ

### 1.1. Призначення, передумови виникнення та розвитку податків

Однією з найбільш динамічних сфер державного регулювання економіки України є оподаткування. Об'єктивні причини цього криються, по-перше, в революційних змінах економічних відносин 90-х років ХХ сторіччя, пов'язаних зі становленням ринкової економіки, а по-друге, - у відносно короткій історії української податкової системи та відсутності необхідного вітчизняного досвіду державного регулювання цієї специфічної сфери.

Процес приватизації державної власності і становлення ринкових відносин протягом останніх років суттєво змінили зміст фінансових ресурсів державного бюджету, при цьому все більшого значення набувають податкові методи їх акумуляції. Податки стають не тільки головним джерелом формування державного бюджету, але і важливим джерелом радикальних змін, виконуючи роль фінансового регулятора виробництва, стають засобом забезпечення соціальної сфери.

Саме податки є найбільш важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання і громадян. Вони повинні стимулювати розвиток усього прогресивного та ефективного, регулювати суперечності, що виникають в процесі реалізації економічних реформ. Система оподаткування вважається тим ефективнішою, чим вона є зручнішою як для того, хто контролює сплату податків, так і для того, хто їх платить.

Податки - дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. Це – обов'язковий елемент економічної системи будь-якої держави незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона вибирає, які політичні сили перебувають при владі. Відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її недієздатною і в кінцевому підсумку – позбавленою будь-якого сенсу.

Об'єктивною реальністю є те, що за наявних економічних умов підприємницькі структури та громадяни повинні віддавати частку своїх доходів на загальнодержавні суспільні потреби, а натомість одержувати від держави безплатні блага та послуги.



Історія цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства вводились різноманітні податки – на землю майно, прибуток, цінні папери, спадщину та дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори й відрахування на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл, податки на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл, податки на неодружених чоловіків, податки на бороду, вікна, двері тощо.

Податки на різних етапах історичного розвитку відповідають особливостям самого історичного періоду, зокрема: способу виробництва, формам оподаткування, видам джерел доходів, напрямкам витрат тощо (табл.1.1).

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та виникнення держави.

Як джерело доходів державного бюджету, податки не нараховують і двохсот років. Поняття податок першим розкрив А.Сміт у роботі "Дослідження про природу та причини багатства народів" (1770 р.) [118]. За його словами "податок – це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати".

Податкова система виникла і розвивалась разом з державою. На самих давніх ступенях державної організації початковою формою оподаткування можна вважати жертвоприношення, яке не було основане виключно на добровільних засадах. Жертвоприношення було неписаним законом і, таким чином, стало примусовою виплатою чи збором.

Найдавнішим джерелом державних доходів були домени, або державне майно, землі, ліси. Спочатку вони належали до власності монарха, доходи якого служили одночасно й доходами держави. Це були приватно - правові, а не публічно-правові доходи.

Іншим джерелом державних доходів виступали регалії – доходні прерогативи казни, певні галузі виробництва, види діяльності, що приймались у виключне користування казни і виключалися з суспільного обороту, із сфери діяльності населення.

Основними видами регалій були:

- „безхазяйна регалія” – все, що не мало хазяїна, оголошувалось таким, що належить казні. Це природні явища, як наприклад, вітер, вода, надра, що тягло за собою встановлення державної монополії на вітряні млини;

## Податки на різних етапах історичного розвитку

Історичні періоди	Спосіб виробництва	Основні джерела доходів	Основні напрями державних витрат	Основні джерела фінансування	Форми оподаткування	Роль податків
Давні рабовласницькі держави (Єгипет, Греція, Рим)	Рабовласницький	Сільське господарство	Високі непродуктивні витрати на утримання верховної влади, збройні сили, видошища. Незначні продуктивні витрати – на інфраструктуру	Данина, домени, податки	Непряме оподаткування торгівлі й імпорту товарів. Епізодичне пряме натуральне чи грошове оподаткування	Мобілізація доходів
Середньовічна Європа	Феодалний	Сільське господарство, ремісництво	Високі непродуктивні витрати на утримання голови і державного апарату, збройні сили. Відносно невисокі продуктивні витрати – на інфраструктуру	Домени, регалії, податки	Прямі різноманітні, але однотипні в натуральній і грошовій формі податки на землю, індивідуумів. Непряме оподаткування торгівлі.	Мобілізація доходів, регулювання окремих сторін господарського життя
Класичний капіталістичний період	Капіталістичний	Промислове виробництво	Продуктивні витрати на інфраструктуру, у т.ч. промислову. Непродуктивні – не утримання державного апарату, збройні сили	Податки, монополії	Пряме грошове оподаткування доходів фізичних осіб. Акцизи та інші непрямі податки на торгівлю	Мобілізація і перерозподіл доходів, регулювання економічних процесів на мікрорівні
Сучасний період – розвинені держави	Змішана економіка	Надання послуг, промислове виробництво	Високі продуктивні витрати на формування людського капіталу (освіта, охорона здоров'я), НДКР, інформаційну і промислову інфраструктуру. Високі непродуктивні витрати – на соціальне забезпечення, вирішення екологічних проблем. Відносно невисокі витрати – на утримання державного апарату, національну оборону.	Податки	Непряме універсальне оподаткування споживання. Пряме грошове оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб. Обов'язкові відрахування на соціальне страхування	Мобілізація і перерозподіл доходів, інструмент мікро- і макроекономічного регулювання

- митна регалія, яка реалізовувалася шляхом встановлення зборів за право проїзду територією і стала прообразом митних платежів;
- судова регалія – це здійснення правосуддя тільки державою (судові штрафи, мито, доходи від конфіскацій);
- монетарна регалія – це право чеканити монету.

Регалії стали перехідним ступенем до податків.

З розвитком держави виникла „світська” десятина, яка утримувалась в користь впливових князів поряд з десятиною церковною. Така практика існувала в різних країнах на протязі багатьох століть: від Стародавнього Єгипту до середньовікової Європи. Так, в Стародавній Греції в 7-6 віках до нашої ери представниками знаті були введені податки на доходи в розмірі однієї десятої чи однієї двадцятої частини доходів. Це дозволяло концентрувати і витратити кошти на утримання найманих армій, побудову укріплень навколо міст-держав, храмів, водопроводів, доріг, влаштування святкувань, роздачу продуктів і грошей біднякам і на інші суспільні цілі.

Слід зазначити, що вже в той час у стародавньому світі була серйозна протидія прямому оподаткуванню. В Афінах, наприклад, вважалось, що вільний громадянин не повинен платити прямих податків. Інша справа – добровільне пожертвування. Але коли передбачались великі витрати, рада чи народні збори міста встановлювали процентні відрахування від доходів.

В Стародавньому Римі громадяни в мирний час грошових податків не платили. Витрати по управлінню містом і державою були мінімальними, оскільки вибрані магістрати виконували свої обов'язки безкоштовно, іноді вкладаючи власні кошти. Це було престижно. Головну статтю видатків складало будівництво суспільних споруд. Ці видатки зазвичай покривала здача в оренду суспільних земель. Але у воєнний час громадяни Риму обкладались податками у відповідності зі своїми доходами.

Визначення суми податку проводилось кожних п'ять років обраними чиновниками – цензорами. Громадяни Риму робили цензорам заяви про свій майновий і сімейний стан. Таким чином, закладались основи декларації про доходи.

У період розростання Римської держави (в IV-III столітті до нашої ери) проходили зміни в податковій системі. В колоніях вводились комунальні (місцеві) податки і повинності, величина яких залежала від розмірів стану грома-

дян. Римські громадяни, які проживали поза Римом, платили як державні, так і місцеві податки.

Цікаво, що у випадках переможних війн податки зменшувались, а іноді і відмінялись зовсім. Необхідні кошти забезпечувались контрибуцією із завойованих земель. Регулярно утримувались комунальні податки з тих, хто проживав поза Римом.

Слід зазначити, що єдиної податкової системи не існувало. Ті міста і землі, які вперто противились римським легіонерам, після завоювання обкладались вищими податками. Крім того, римська адміністрація часто зберігала систему податків, яка склалася в даній місцевості до її завоювання римлянами. Змінювався лише напрям і використання коштів, що поступали.

В свій час реорганізацію фінансового господарства Римської держави провів імператор Август Октавіан. Ним у всіх провінціях були створені фінансові заклади, які здійснювали контроль над оподаткуванням. Значно були зменшені послуги відкупщиків, а там, де вони зберігались, за їх діяльністю встановлювався строгий державний контроль. Була заново проведена оцінка податкового потенціалу провінцій з метою найбільш справедливого розподілу податків і збільшення їх віддачі. З цією метою були проведені заміри земельних угідь міських общин, в кожному місті складався кадастр, який містив дані про землеволодіння. Потім проводився перепис майнового стану громадян. Переписом керували намісники провінцій разом з прокураторами, які очолювали фінансові установи провінцій. Кожен житель був зобов'язаний у відповідний день представити властям общини свою декларацію. Податкові документи зберігались у фінансовому органі і служили базою для подальших переписів майнового стану (цензів).

Слід відмітити, що вже в Римській імперії податки виконували не тільки фіскальну функцію, але і відігравали роль додаткового стимулу розвитку господарства. Оскільки податки вносились грішми, населення мусило виготовляти надлишки продукції, щоб їх продавати. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесу розподілу праці, урбанізації.

У Візантії до VII століття існував 21 вид прямих податків: поземельний, подушна подать, податки на оснащення армії, податок на рекрутів, мито на продаж товарів (10-12%) та ін. Високе податкове навантаження у Візантії призвело до ослаблення держави.

Дещо пізніше почала складатися фінансова система Київської Русі. Об'єднання Давньоруської держави почалось з кінця IX століття. Основним джерелом доходів княжої казни була дань. Це був по суті спочатку нерегулярний, а потім все більш систематичний прямий податок. Князь Олег після свого затвердження в Києві зайнявся встановленням дані з підвласних племен. Дань утримувалась двома способами: „повозом”, коли вона привозилась в Київ, і „полюддям”, коли князі чи княжі дружини самі їздили за данню.

Щодо непрямого оподаткування, то воно існувало у формі торгових і судових мит. Мито „мит” утримувалось за провезення товарів через гірські застави, мито „ перевезення ” – за переправу через річку, „гостьове” мито – за право мати склади, „ торгівельне ”- за право влаштовувати ринки. Мита „вага” і „міра” встановлювались відповідно за зважування і вимірювання товарів, що було в ті роки досить складною справою. Судове мито „ віра” утримувалось за вбивство, а „ продаж ” – за інші злочини. Судові мита складали зазвичай від 5 до 80 гривень.

В період татаро-монгольського іга основним податком був „вихід”, який утримувався спочатку баскаками – уповноваженими хана, а потім самими руськими князями. „Вихід” утримувався з кожної душі чоловічого роду і зі скотини. Місцеві князі самі збирали дань в своїх володіннях і передавали її великому князю для відправки в Орду. Сума „виходу” стала залежати від договору великих князів з ханами.

Утримання прямих податків в казну самої Руської держави було вже неможливим. Основним джерелом внутрішніх доходів стали мита.

Сплата „виходу” була припинена Іваном III в 1480 році, після чого знову почалось створення фінансової системи Русі. В якості основного прямого податку Іван III ввів „данні” гроші з чорносошних селян і посадських людей. Потім вводились нові податки: „ямські”, пищальні” – для виробництва пушок, збори на будівництво укріплень на південних кордонах Московської держави. Іван Грозний ввів стрілецьку подать для створення регулярної армії і „полонові” гроші для викупу ратних людей, захоплених в полон.

Непрямі податки утримувались через систему відкупів, головними з яких були митні і винні. В середині XVII століття було встановлене єдине мито для торгових людей – п'ять копійок з рубля обігу.

Політичне об'єднання руських земель відноситься до кінця XV століття. Однак стійкої системи управління державними фінансами не існувало ще довго. Більшість прямих податків збирав Приказ великого приходу. Однак одночасно з ним обкладанням населення займалися і територіальні прикази. Тому фінансова система Росії в XV – XVII століттях була надто складна і заплутана.

Дещо упорядкувалась вона в час царювання Олексія Михайловича, який створив в 1655 році Рахунковий приказ. Перевірка фінансової діяльності приказів, аналіз прихідних і розхідних книг дозволили досить точно визначити бюджет держави.

Епоха Петра I характеризується постійною нехваткою фінансових ресурсів через численні війни, велике будівництво, великомасштабні державні перетворення. Для поповнення казни придумувались нові способи, вводились додаткові податки. Цар утвердив особливу посаду для винаходження нових джерел доходів казни.

В той же час Петром I був прийнятий ряд мір, щоб забезпечити справедливість оподаткування, рівномірний розподіл податкового навантаження. Для усунення зловживань при переписі дворів була введена подушна подать.

При Петрі I були утворені 12 колегій, з яких чотири завідували різними фінансовими питаннями: камер-колегія, штатс-контор-колегія, ревізійн-колегія і комерц-колегія. Катерина II перебудувала систему управління фінансами. В 1780 році була створена експедиція про державні доходи, в наступному році вона розділилась на чотири самостійних експедиції. Одна з них завідувала доходами держави, друга – витратами, третя – ревізією рахунків, четверта – утриманням недоїмок, недоборів і дорахувань.

На протязі XIX століття основним джерелом доходів залишались державні прямі і непрямі податки. Основним прямим податком була подушна подать. Кількість платників визначалась згідно контрольних переписів.

Починаючи з 1863 року, з міщан замість подушної податі став утримуватись податок з міських будівель. Відміна подушної податі почалась в 1882 році. Друге місце серед прямих податків займав оброк. Це була плата казенних селян за користування землею. Ставка оброку диференціювалась за класами губерній.

Купецтво платило гільдійську подать – процентний збір з об'явленого капіталу. Даний збір був введений ще Катериною II в 1775 році для купців I, II і III гільдій замість подушної податі. Він складав 1% від капіталу, але за 50 років

виріс до 2,5% для купців III гільдії і до 4% для купців I та II гільдій. Розмір капіталу записувався „по совісті кожного”. Крім того, діяла патентна система обкладання торгівлі і промисловості. Були введені білети на лавки, тобто плата за кожен торгівельний заклад.

Поряд з основними ставками по прямих податках вводились надбавки цільового призначення. Такими були надбавки на будівництво великих державних доріг, влаштування водних сполучень, тимчасові надбавки на прискорення виплати державних боргів (діяли з 1812 до 1820 року). З дворян, які мали дохід вище встановленого розміру, утримувався тільки останній з перелічених податків – на виплату боргів. Причому дворяни, які жили за кордоном не по службі і проживали доходи поза вітчизною, повинні були платити вдвоє більше.

Крім державних прямих податків функціонували земські (місцеві) збори. Земським закладам надавалось право визначати збори з землі, фабрик, заводів, торгівельних закладів.

Серед непрямих податків в XIX столітті високі доходи Російській державі давали акцизи на тютюн, цукор, керосин, сіль, сірники, пресовані дріжджі, освітлювальні і нафтові масла та ряд інших товарів. Значними були поступлення від виробництва і торгівлі алкогольними напоями. Система акцизів, як і митні збори, мали не тільки фіскальний характер. Вона забезпечувала державну підтримку вітчизняних підприємців, захищала їх в конкурентній боротьбі з іноземцями.

Як свідчить історія, ріст податків в багатьох країнах в значній мірі був обумовлений затратами на мілітаризацію економіки. Появлялись нові державні витрати на охорону оточуючого середовища, покороення економічної відсталості окремих районів, надання субсидій і кредитів країнам, що розвиваються.

Великі витрати викликали необхідність збільшення податків – головного фінансового методу мобілізації ресурсів в державний і місцеві бюджети. Податки перетворились у важливий інструмент перерозподілу національного доходу.

Однак, не дивлячись на підвищення податків, доходів бюджету не вистачало на покриття всіх видатків держави, що постійно зростали. Бюджети капіталістичних країн в післявоєнні роки характеризувалися хронічними дефіцитами, що покривалися державними позиками, випуск яких приводив до росту державного боргу.

Після Другої світової війни різко розширилась сфера фінансових відносин. Значний розвиток отримали місцеві (регіональні) фінанси, позабюджетні спеціальні урядові фонди, фінанси державних підприємств.

У 80-ті роки у провідних країнах світу пройшла переоцінка методів і засобів державного регулювання через їх недостатню ефективність. Поширилась і отримала визнання бюджетна концепція, яка виходила з того, що податкові поступлення є продуктом двох основних факторів: податкової ставки і податкової бази. Ріст податкового навантаження веде до росту державних доходів тільки до певної межі, поки не починає скорочуватися оподатковувана податком частина національного виробництва. Коли ця межа буде перевищена, ріст національної ставки викличе не збільшення, а скорочення доходів бюджету.

В другій половині 80-х початку 90-х років ХХ століття провідні країни світу, такі, як США, Великобританія, Німеччина, Франція, Японія, Швеція та деякі інші провели податкові реформи, направлені на прискорення нагромадження капіталу і стимулювання ділової активності. З цією метою використовувалось зниження ставки податку на прибуток корпорацій. Наприклад, в США ставка корпоративного податку на прибуток зменшилась з 46 до 34 %; у Великобританії – з 45 до 35 %; у Франції – в 1986 році з 50 до 45%, а в 1991 році – до 42%; в Японії – в 1989 році з 42 до 40%, а в 1990 році – до 37,5%. В 1994 році в Данії приступили до проведення податкової реформи.

Початок 90-х років став також періодом відродження і формування податкової системи в СРСР. В особливій ситуації опинились нові держави, які утворилися на території колишнього СРСР. Вони пішли шляхом ринкових реформ, взявши курс на приватизацію підприємств державного сектора. При цьому практично повністю втрачилось управління державним сектором.

Найбільшого розквіту податки отримують за умов розвинутої ринкової економіки. Саме вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за надходженням та витрачанням.

Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Змінюються не тільки їх види і форми справляння, а й саме ставлення до них. За допомогою податків здійснюєть-



ся перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості.

## **1.2. Податки як соціально-економічна категорія**

Податок – універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності до розвитку економічного процесу [80].

У світовій фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії „податок”.

Перший ґрунтується на визнанні необхідної обов’язковості податків і податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ у цій концепції одночасно розглядаються у двох аспектах – цільовому і примусовому. Цей напрям фінансової думки базується на тезі, запропонованій ще Е.Саксом, - послух і примус є необхідними елементами податкової теорії. В теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов’язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за А. Пігу. Коригувальні податки за А. Пігу є досить ефективним і відносно простим методом централізації валового внутрішнього продукту в руках держави. Побудова оподаткування базується на тому, що будь-який податок, окрім чисто фіскальної функції, має ще й зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти. Тим самим держава в процесі оподаткування може регулювати економічні і соціальні процеси, спрямовувати їх у потрібне русло, незважаючи на погляди і побажання платників податків.

На відміну від розуміння податку як примусу законслухняних платників-виконавців, другий напрям фіскальної теорії визначає податок як громадянський обов’язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального

вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем - податкоплатником, одержав назву „податку Кларка”, від імені американського економіста Едварда Кларка.

Отже, відбувається певна трансформація від розуміння податку як принципово обов’язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності. Е. Кларк формує проблему фіскального вибору як економічну теорію демократії, де існує згода громадян – виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення. Він науково пояснює залежність добробуту платників податків від їхньої власної поведінки.

Взаємозв’язок між суспільним вибором і оподаткуванням повною мірою реалізується лише в умовах свідомої й масової участі громадян – платників у діяльності державних інститутів. У світлі концепції Е. Кларка демократія – це не лише свобода думки й законслухняної діяльності, а й обтяжливий фіскальний обов’язок свідомо оплачувати свободу.

Чисте оподаткування за Е. Кларком можливе тільки в умовах абсолютно досконалого громадянського суспільства, що в реальній суспільній практиці блокується недосконалим і корисливим товарно-грошовим фетишизмом людини, як біологічної істоти. Тому демократичному суспільству, що зробило вибір на користь соціально-орієнтованої ринкової економіки, потрібно знаходити рівновагу між примусом і самооподаткуванням, між тягарем і вигодами оподаткування.

Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватися не тільки як джерело одержання доходів бюджету, а й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження концептуальних засад природи податку як соціально-економічної категорії.

Ґрунтовні дослідження функціонального призначення податків, прояву їх впливу на всі сфери економічного та соціального життя тісно пов’язані з іменами видатних фінансистів минулих століть і сучасності: найперше представників італійської (Маффео Пантелеоні, Уго Мадзолію, Джованні Монтемартіні, Енріко Бароне, Франческо Нітті) та шведської шкіл фінансової науки (Кнут Віксель, Ерік Ліндаль), а також видатних теоретиків оподаткування Адольфа Вагнера (Німеччина), І.М.Озерова, Й.М.Кулішера, М.І.Тургенева (Росія), Джона М.Кейнса (Великобританія), лауреатів Нобелівської премії Поля Самуельсона і

Джеймса Б'юкенена, їхніх менш титулованих, але всесвітньо відомих співвітчизників Ричарда Масгрейва й Артура Лаффера (США) тощо. Їхній науковий доробок заклав концептуальні основи і став провісником сучасної фіскальної теорії.

У розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрями, які дають змогу краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. Перший, проголошуючи невиробничий характер державних послуг, не тільки відділяв фінансове господарство від державного, а й протиставляв їх. Податок у цій концепції не пов'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, оскільки обслуговує невиробничі видатки держави. Другий напрям визначав господарську діяльність держави як складову частину народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку.

У поглядах на податок відбувається трансформація у бік розуміння податку в ринкових умовах як усвідомленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганий або дуже поганий, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує їхні реальні доходи. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково об'єктивних основ пізнання фінансової науки дає змогу ученим – економістам по-новому розглядати теоретичні засади функціонування податків та формування категорії «податок». Економічна сутність податків знайшла відповідне відображення у їх визначеннях (табл.1.2) .

Таблиця 1.2

### Визначення категорії „податок”

Примусовий збір, який держава стягує з громадян для задоволення своїх грошових потреб	Кулішер І.М., Слуцкий М.І., Твердохлебов В.М., Тургенев М.І та ін. [67]
Примусовий збір, що справляється державною владою з окремих господарюючих осіб для покриття витрат, що здійснюються нею або для досягнення будь-яких завдань економічної політики без надання платникам його спеціального еквіваленту	Соколов О.О. [119]
Збір, що встановлюється в односторонньому порядку державою та справляється на підставі законодавчо визначених правил для задоволення суспільних потреб	Горський І.В. [55]

Обов'язковий індивідуально безоплатний платіж, що справляється з організацій та фізичних осіб в формі відчуження належних їм на правах Власності, господарського ведення або оперативного управління грошових коштів в цілях фінансового забезпечення діяльності держави або муніципальних утворень	Податковий кодекс Російської Федерації [88]
Форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, в державну чи комунальну власність, який вноситься в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) та виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний та безповоротний платіж	Кучерявенко М.П. та ін. [92]
Обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж в державні чи місцеві бюджети в законодавчо встановленому порядку з організацій і фізичних осіб у формі відчуження коштів, що належать їм на правах власності, господарського ведення чи оперативного управління, у цілях фінансового забезпечення діяльності держави і (чи) муніципальних утворень	Черник Д.Г. та ін. [87]
Законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант виконання державою її суспільних функцій, інструмент регулювання економічного розвитку	Мельник П.В. [83]

Економічна теорія характеризує податок як специфічну форму економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства. Специфіка цих відносин полягає в тому, що держава є визначальною діючою особою, а платник податку - виконавцем вимог держави. Хоча податки та механізм оподаткування будуються на певному фундаменті правових відносин, однак сторони не скріплюють ці відносини у формі певного договору, контракту. Стягнення податку виступає одностороннім процесом і має безвідплатний та обов'язковий характер для конкретного платника. Податкові відносини мають односторонню спрямованість - від платника до держави. Повернення переплат не можна розглядати як зворотний рух, оскільки воно пов'язане не з сутністю цих відносин, а з конкретним механізмом розрахунків з бюджетом.

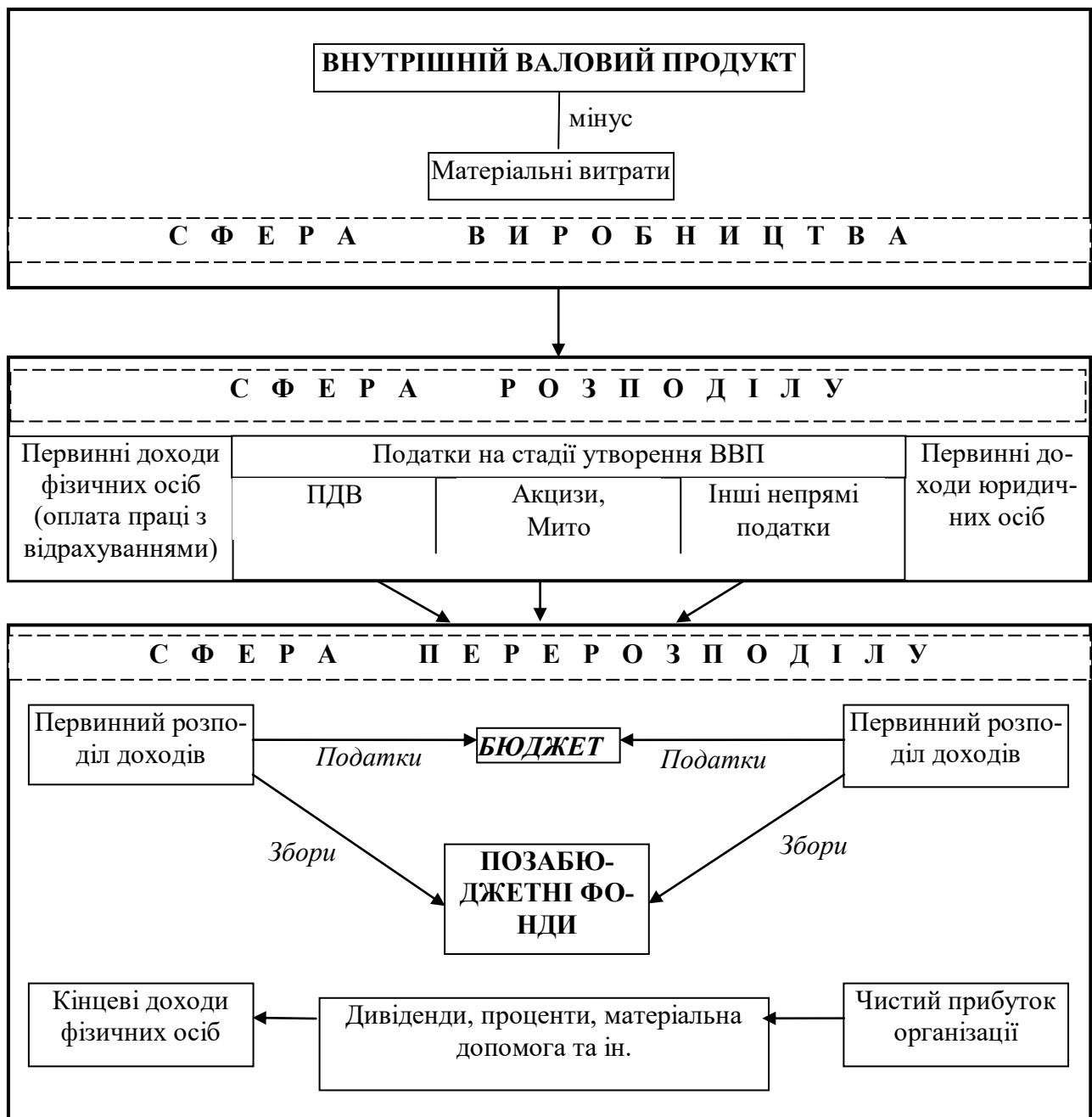
Стягнення державою на користь суспільства певної частки вартості ВВП у вигляді обов'язкового внеску і складає сутність податку. Економічний зміст податків відображається взаємовідносинами господарюючих суб'єктів та громадян, з одного боку, та держави — з іншого, з приводу формування державних

фінансів. Незалежно від об'єкта оподаткування загальним джерелом податкових надходжень є ВВП. Він формує первинні грошові доходи основних учасників суспільного виробництва і держави як організатора господарської діяльності у національному масштабі.

Однак, процес вартісного розподілу валового продукту не обмежується утворенням первинних грошових доходів. Він продовжується в розподілі грошових доходів основних учасників суспільного виробництва на користь держави: від працівників - у формі прибуткового податку і відрахувань у пенсійний фонд, а від господарюючих суб'єктів – у формі податку на прибуток та інших податкових платежів і зборів. Тобто за своїм економічним змістом податки є основним інструментом державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів (рис.1.1). Податки як частина валового внутрішнього продукту держави набувають самостійного руху. Вони відображають роль держави, ступінь її втручання в процес перерозподілу нової вартості. Податки як частина перерозподільних відносин функціонують також у процесі розподілу національного доходу, заробітної плати і прибутку.

Джерелом податків є нова вартість національного доходу. Податки мобілізують значну частину вартості додаткового продукту і частину вартості необхідного продукту, яка призначена на відтворення робочої сили. Державна частка національного доходу перетворюється у фонд грошових коштів держави, який використовується не тільки для досягнення загальнодержавної мети, але й для підтримки приватного сектора. Ця мобілізація національного доходу через податки здійснюється у сфері перерозподілу і обміну. Присвоєння державою частки нової вартості здійснюється не на основі об'єктивно діючих економічних законів, а на основі юридичних законів, шляхом примусу. Держава стає власником частки національного доходу не як учасник процесу виробництва, а як орган, який володіє політичною владою. Суспільний зміст податків дає політичній владі можливість впливу на сферу економічних відносин суспільства.

Таким чином, виходячи із сутності категорійного поняття, **податки** – це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій.



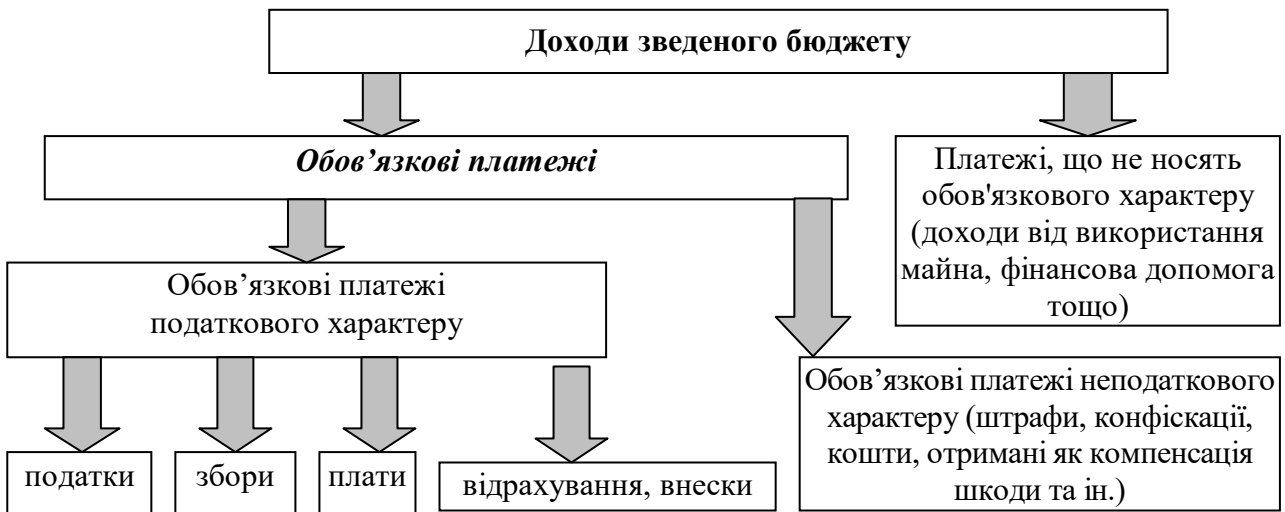
**Рис. 1.1. Податки в розподілі і перерозподілі валового внутрішнього продукту [87]**

Однак, податки не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними централізованими фондами (рис.1.2).

Отже, в структурі доходів бюджету, крім податків існують інші **обов'язкові платежі податкового характеру**, а саме:

- **збори** - обов'язкові платежі, які носять разовий фіскальний характер і їх сплата пов'язана із компенсацією певних витрат організації діяльності;
- **плати** – обов'язкові платежі, які справляються з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між ними та державою;

➤ **відрахування, внески** – обов’язкові платежі з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення.



**Рис.1.2. Структура доходів зведеного бюджету**

Як економічна категорія податки мають характерні ознаки, які виділяють їх з поміж інших складових доходів бюджету (рис1.3).



**Рис.1.3. Характерні ознаки податку [60]**

Основними характерними особливостями податку в порівнянні з іншими обов’язковими платежами є те, що він:

- справляється на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо даного податку;

- має односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які в основному відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;

- може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;

- не має цільового призначення;

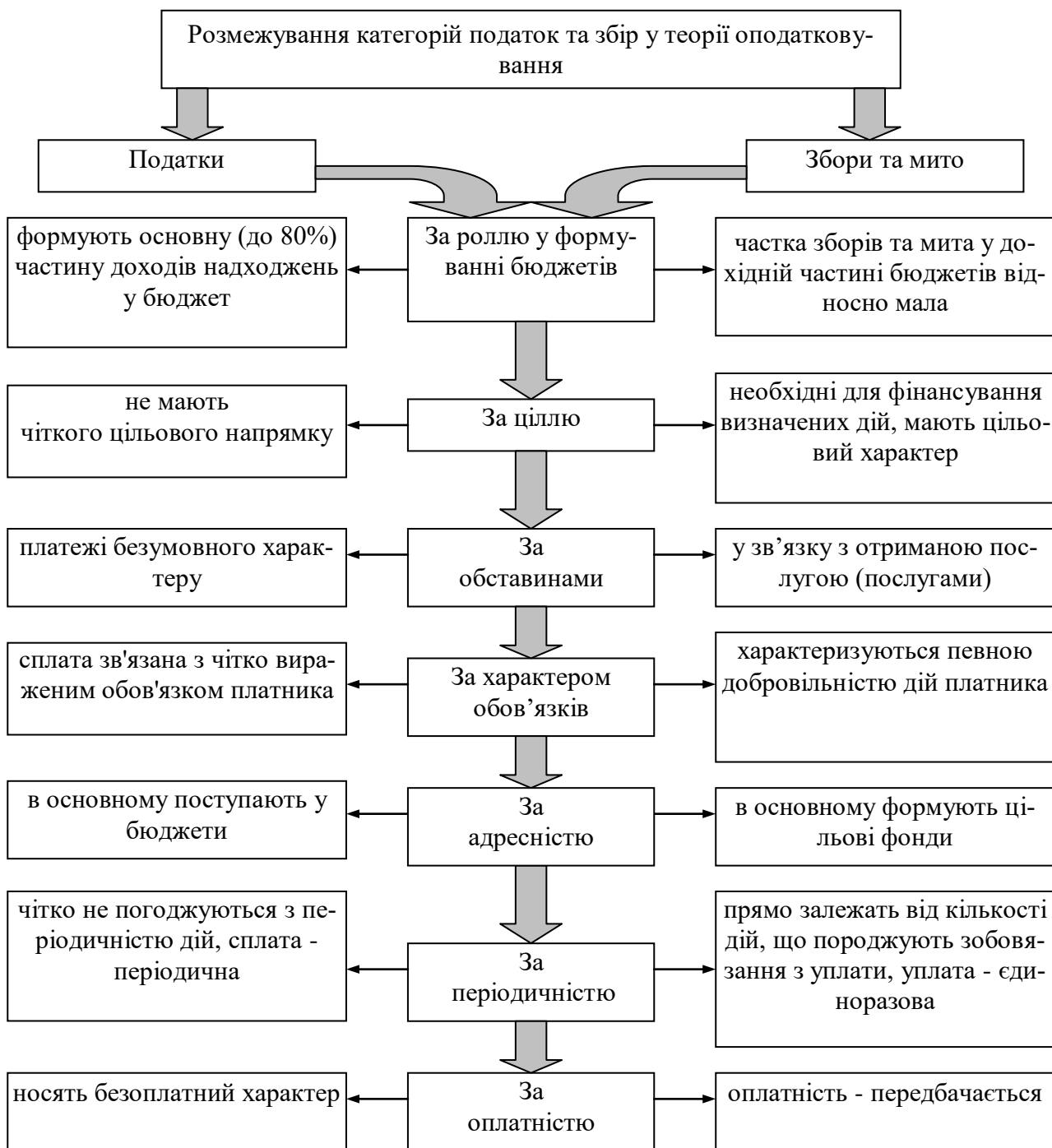
- є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

Таким чином, **податки** – це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

На відміну від практики, в теорії оподаткування існує розмежування категорій податок і збір (рис.1.4).

Виходячи із сутності податків, дана категорія розглядається не тільки як економічна, але і як суспільно-соціальна. Процес стягнення податків пов'язаний із соціальним статусом (рівнем добробуту) конкретних платників податків. Через сплату податків реальні доходи понижуються, але при отриманні від держави суспільних благ та трансфертних платежів реальний добробут покращується. Тому, використовуючи податки як інструмент врівноваження соціального добробуту, держава повинна враховувати суспільно-соціальний характер податків та податкових платежів. Цей характер проявляється при обміні податків на суспільні блага і трансфертні платежі. Причому цей обмін є нееквівалентний для конкретного платника на мікрорівні, але на макрорівні сума сплачених податків та податкових платежів через бюджет повинна перерозподілятися для всієї кількості платників податків і повернутись у вигляді суспільних благ та трансфертних платежів (теорія Ліндаля). Цей обмін в фіскальній науці називається "ціни по Ліндалю".





**Рис. 1.4. Розмежування категорій податок і збір у теорії оподаткування [92]**

Таким чином, суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого прибутку конкретними платниками, яку через бюджет перерозподіляють між усіма членами суспільства. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ. Під державними благами мається на увазі такі види благ, джерелом

забезпечення яких є кошти органів державної влади. Такі блага, що мають характер суспільних, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому якщо держава – орган із виробництва незамінних суспільних благ, то ці блага реалізуються споживачам за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, а оплата державних благ – єдине можливе використання податкових надходжень. У результаті між державою – виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода «блага-податки».

Таким чином, податки відображають складні економічні відносини і тому мають бути адекватними цим відносинам. У протилежному випадку вони не зможуть повною мірою виконувати покладені на них функції.

### 1.3. Функції податків, їх природа

Вітчизняна фінансова наука при вивченні природи податку традиційно приділяє значну увагу дослідженню проявів конкретних функцій цієї категорії, без визначення яких неможливе розкриття суспільного призначення податків.

*Функції податку – це проявлення його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей.*

Виходячи із сутності податку як категорійного поняття та враховуючи те, що податки виступають необхідним елементом централізації частини вартості національного продукту в бюджеті для державних суспільних благ і засобом перерозподілу цієї вартості, можна визначити дві функції даної категорії: фінансову і розподільчо-регулюючу (рис.1.5).

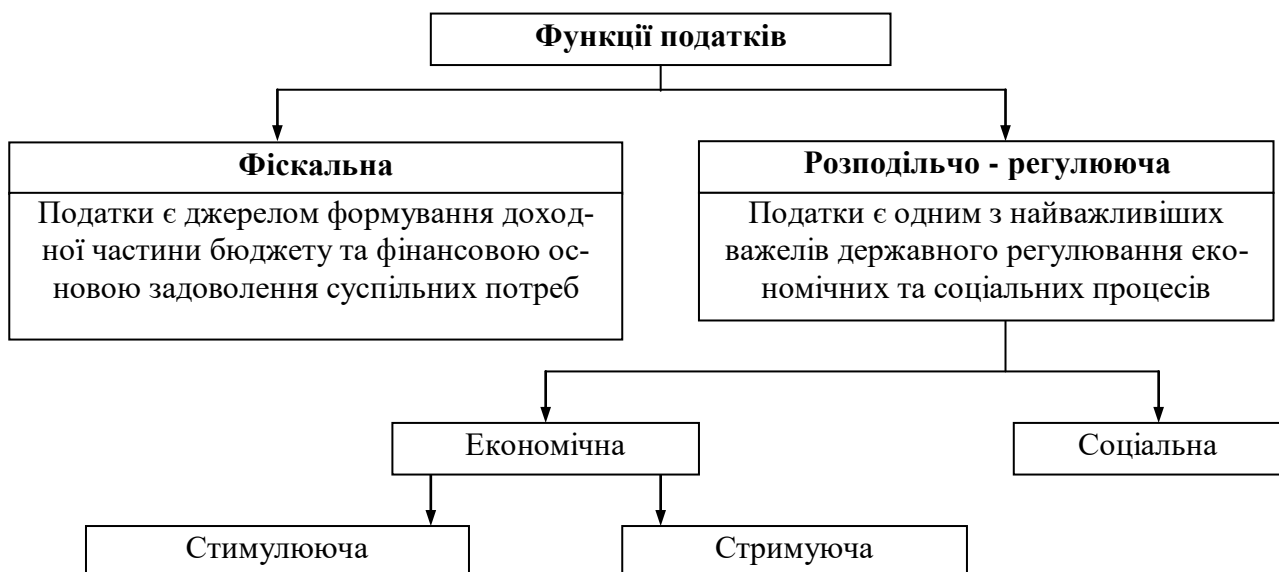


Рис. 1.5. Основні функції податків

Вказані функції носять об'єктивний характер і існують з моменту виникнення податків. Але конкретні прояви їх рис пов'язані з умовами суспільного розвитку. Тому пошук основних функцій – це хибний шлях дослідження податків як економічної категорії[80].

Спочатку податки у всіх державах вводились з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. Пізніше держави в більшій чи меншій ступені почали використовувати податкові ставки і податкові пільги з метою регулювання соціально-економічних процесів, і податки стали виконувати регулюючу функцію, тобто впливати на відновлення (стимулювати чи стримувати його темпи, збільшувати чи зменшувати нагромадження капіталу і платіжеспособний попит населення) і сприяти рішенню різноманітних соціальних завдань (таких, як захист низькооплачуваних осіб, перерозподіл доходів для забезпечення соціально незахищених верств населення, здійснення ефективної демографічної політики).

Однак на сучасному етапі розвитку і модернізації механізмів оподаткування відбувається свого роду диверсифікація функціонального призначення фіску, тому на теоретичному рівні в складі основних податкових функцій можна умовно виділити певні підфункції залежно від того, на реалізації якого з аспектів впливу оподаткування акцентується увага або прояв якого ефекту в межах головної функції є найбажанішим у конкретній соціально – економічній ситуації.

Такий підхід, по-перше, суттєво не ускладнює понятійного апарату фінансової науки. По-друге, дає змогу чітко і з достатнім ступенем деталізації зрозуміти специфічне призначення податків як самостійного фінансового явища і в той же час уникнути концентрації уваги на дії податків, що має „побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки”.

Так, суть *фіскальної функції* полягає в тому, що з допомогою податків формуються фінансові ресурси держави. Фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. За її допомогою реалізується велика частина суспільного призначення податків, проявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій. Податки виступають

основним (найважливішим) джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Об'єктивне існування податків як основного джерела доходів передбачає:

а) надходження їх рівномірно в календарному розрізі (рівнонапруженість);

б) стабільність надходження;

в) податки повинні рівномірно надходити по всіх територіальних рівнях.

Що ж до інтерпретації фіскальної функції, то в сучасній фінансовій літературі спостерігається використання змішаної марксистської і немарксистської наукової термінології. Так, одна група науковців і практиків вважає, що податки акумулюють у бюджетних фондах держави частину створеного національного доходу (вартості необхідного і додаткового продукту). Друга вже застосовує понятійний апарат західної економічної науки, де податки виступають частиною вартості ВВП чи ВВП, а третя комбінує обидва підходи. Таку дещо заплутану ситуацію в науці у перехідний період ми розцінюємо як об'єктивно неминучу. Адже фінансова наука також переживає трансформацію. Так чи інакше, держава, будучи учасником розподільних процесів, примусово відчужує у вигляді податкових вилучень частину вартості створених у суспільстві благ (продукту) для формування своєї казни, що доводить тісний взаємозв'язок між податковими функціями.

**Розподільчо-регулююча функція** полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги тощо) держава в змозі регулювати вартісні пропорції такого розподілу. Змінюючи пропорції функціонування ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процес виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і пропозицію. Завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні – впливати на конкретну поведінку платника податків. Так, маніпулюючи пропорціями та режимами вилучення в суб'єктів господарювання або домогосподарств частки їх доходів, податок може відповідно міняти напрями їхньої діяльності.

З наведеного визначення випливає, що застосування терміну „розподільчо-регулююча функція” є найдоцільнішим, бо він точно розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву, підкреслює органічне поєднання розподільчого

призначення з регулюючим впливом оподаткування. Крім цього, „амортизуючи” кризові явища, усуваючи диспропорції в ринковій економіці та сприяючи раціональнішому використанню виробничих факторів, ця функція стабілізує і розширює податкову базу і відповідно забезпечує успішне здійснення фіскальної функції, а це ще один аргумент на користь тісного взаємозв’язку та взаємобумовленості фіскального і регулюючого аспектів функціонування податків.

Сьогодні, поряд з переліченими, виділяють стимулюючу функцію податків. Однак, ми вважаємо, що податкове стимулювання – один із наслідкових ефектів розподільчо–регулюючого впливу податків на економічну діяльність, а тому стимулюючу дію оподаткування слід розглядати як підфункцію регулюючої функції.

По-перше, сам термін „регулювати” означає вносити певний порядок в якусь діяльність, спрямовувати розвиток чи зміну чого-небудь у певне русло. Керуючись таким тлумаченням, вважаємо, що „регулювання” поєднує в собі і стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії чи до певних змін процесів, явищ, і реверсний вплив – стримування, сповільнення, послаблення, обмеження.

По-друге, заперечення стимулюючої здатності або, навпаки, виділення самостійної стимулюючої функції податків значною мірою зумовлені психологічними факторами. Так, депресивність вітчизняної системи оподаткування щодо підприємницької та інвестиційної активності породжує заперечення будь-якої стимулюючої дії податків взагалі. З іншого боку – применшення їх значення в директивно – плановій економіці радянського типу і зростання ролі оподаткування на нинішньому етапі соціально-економічного розвитку країни іноді викликають певну гіперболізацію його значимості як стимулятора економічного зростання. Західні вчені до дослідження регулюючого впливу фіску на соціально-економічні сторони життя суспільства підходять із виваженіших позицій, без надмірних емоцій. Адже циклічність розвитку зрілих ринкових економік потребує використання податкового механізму не тільки для економічного пожвавлення, а й для захисту від „перегріву” господарської кон’юнктури ринку (кризи перевиробництва).

По-третє, говорити про виконання податками окремої стимулюючої функції недоречно через те, що конкретні заходи податкової політики впливають на економіку опосередковано, через процеси розподілу і перерозподілу вартісних

пропорцій ВВП. Тому між застосуванням форм податкового заохочення платників податків та проявом результатів їх впливу минає певний час. Інколи внаслідок наявності останнього економічна ситуація змінюється настільки, що податкове стимулювання не лише втрачає доцільність, а й може стати деструктивним фактором. Крім цього, сам стимулюючий вплив матиме суперечливий характер, викликаючи поряд із позитивними ефектами негативні. Інакше кажучи, економічну реакцію суб'єктів господарювання на зміну податкового механізму спрогнозувати дуже важко, бо вона залежить від цілого ряду інших чинників, які можуть впливати на цей механізм, суттєво віддаляючи його від початкового задуму.

Із з'ясування сутності податків та єдності їх функцій випливає важливий у теоретичному плані висновок про те, що специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Справляння податку пов'язано з вартісними пропорціями розподілу ВВП та національного продукту. Причому держава через конкретні ставки та пільги може регулювати ці вартісні пропорції розподілу. Іншими словами, податки – це інструмент державного втручання в економічні процеси та розподільчі відносини, що проходять в суспільстві (рис.1.6).



**Рис. 1.6. Схема розподільних відносин**

Використовуючи такий інструмент, держава повинна оптимально врахувати інтереси 3-х сторін оподаткування:

- держава;
- платники податку;
- громадяни – виборці, які отримують суспільні блага.

Соціально-економічний характер податку проявляється в одночасному існуванні податку як фіскального інструменту формування дохідної частини бюджету, а також як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу ВВП та національного продукту. В цьому і проявляється *природа податку*.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок – це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М.М.Алексєєнко в ХІХ столітті відзначив цю особливість податку: „З одного боку податок – один із елементів розподілу та перерозподілу. З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави”[46].

Теоретично, економічна природа податку полягає у визначенні призначення податку, об’єкту оподаткування і джерела сплати, а також визначення того впливу, який чинить податок в кінцевому рахунку на суб’єктів оподаткування і на всю економіку, як одне ціле. Тому основне завдання пізнання природи податків – прослідкувати еволюцію уявлень про природу податку під впливом учення про державу.

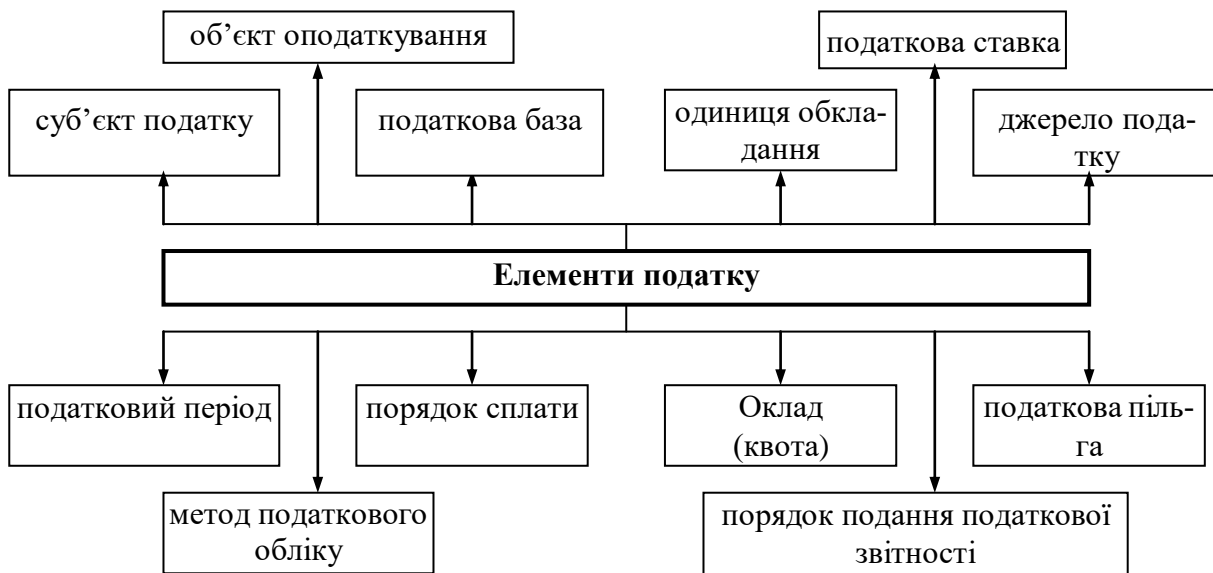
#### **1.4. Елементи податку, їх характеристика**

В основі вивчення податкової системи і механізмів оподаткування повинно лежати повне і точне розуміння податкової термінології і понять, які розкривають суть оподаткування. Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які визначають внутрішній зміст даного категорійного поняття (рис.1.7).

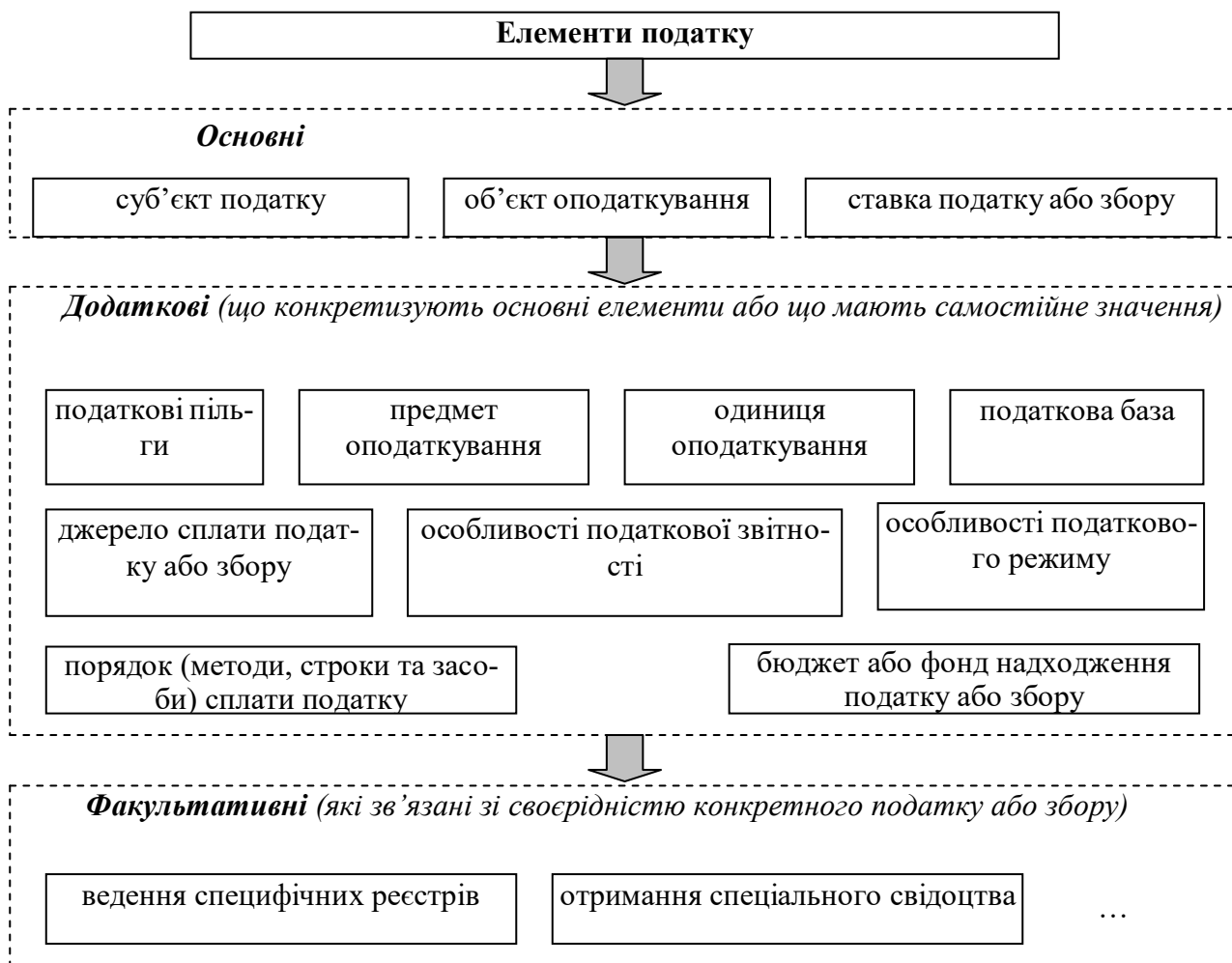
За ієрархією елементи податку можна згрупувати наступним чином (рис.1.8).

До *основних елементів* податку відносять:

*1) суб’єкт податку* – це учасник процесу справляння податку (платник, держава, державні органи).



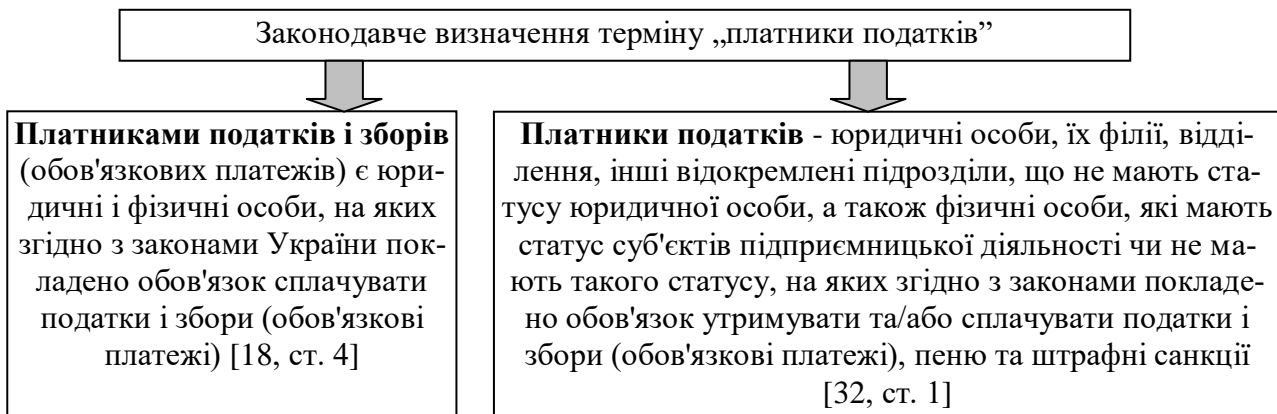
**Рис.1.7. Елементи податку**



**Рис.1.8. Ієрархія елементів податку [92]**

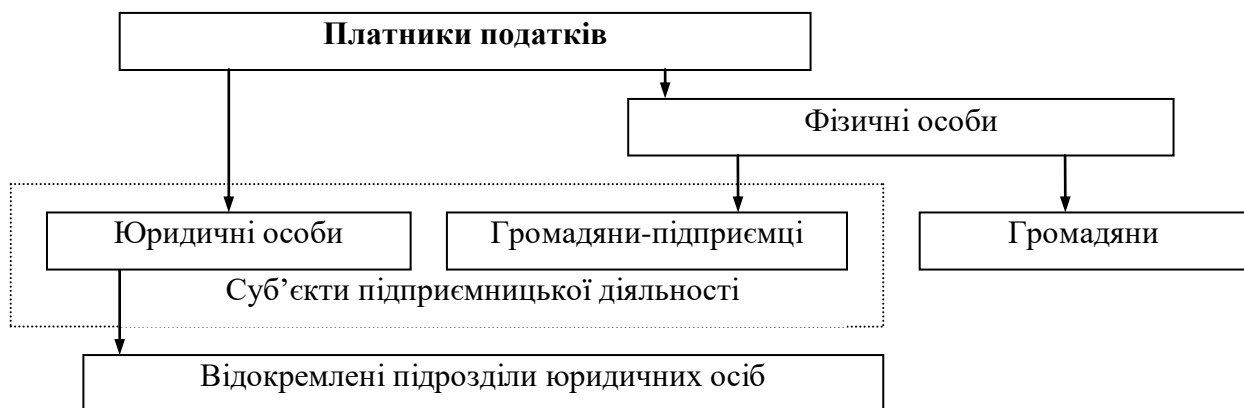


Важливою складовою суб'єкту податку є платник податку, який згідно чинних законодавчих актів визначається наступним чином (рис.1.9).



**Рис.1.9. Визначення терміну „платники податків” в чинному законодавстві**

В податковій практиці платники податків класифікуються наступним чином (рис.1.10.)

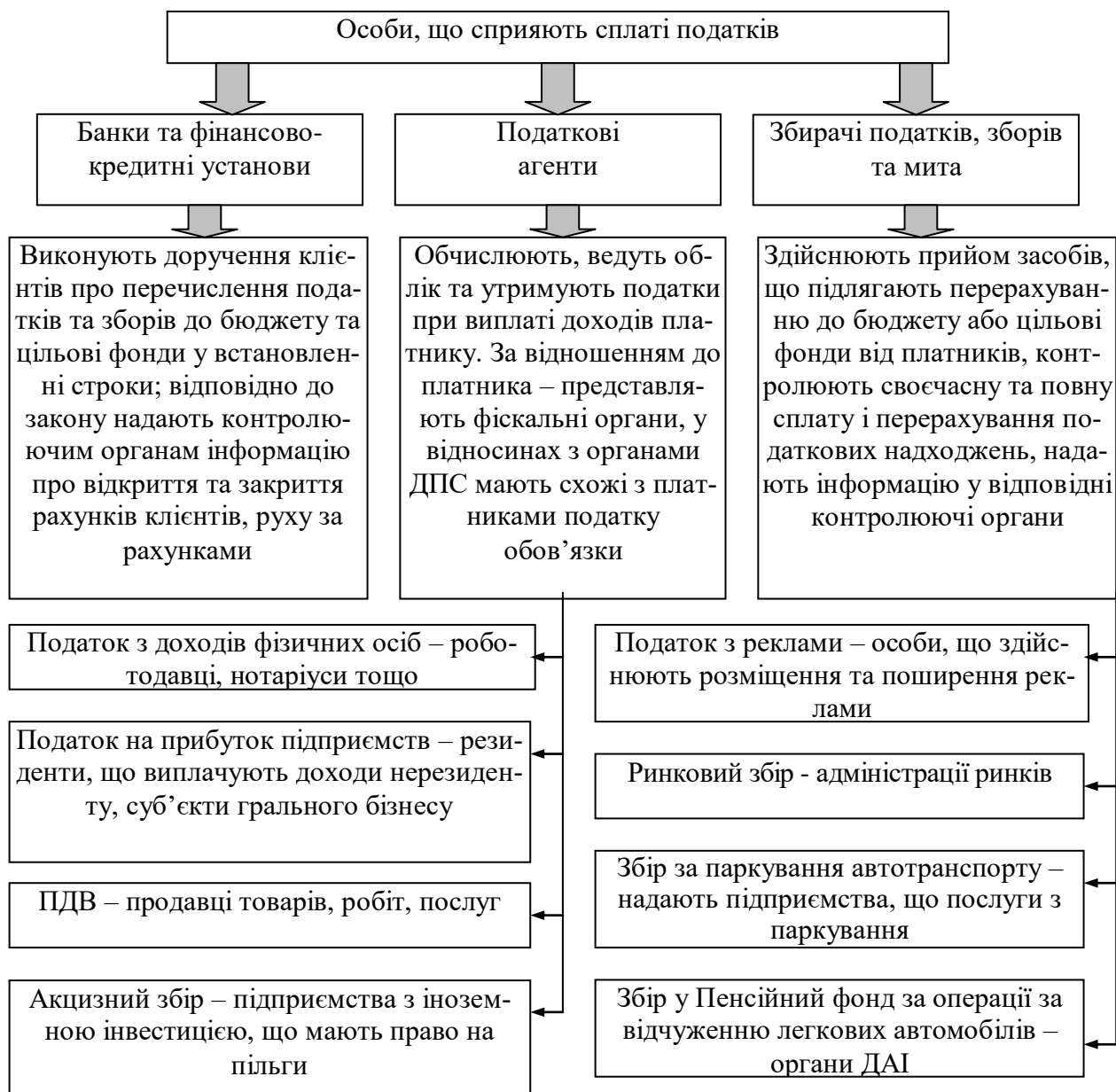


**Рис.1.10. Класифікація платників податків**

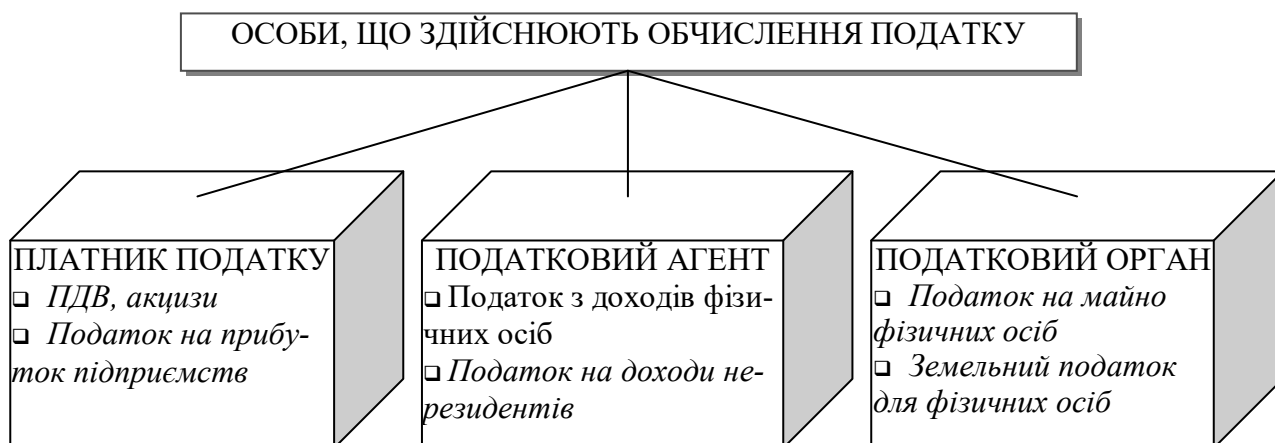
Крім платника податку до суб'єктів податку відносяться особи, що сприяють сплаті податків (рис.1.11) та особи, що здійснюють обчислення податку (рис.1.12.).

Розглядаючи елемент «суб'єкти податку», необхідно відмітити, таку його складову як пов'язані особи. Пов'язана особа – це юридична особа, котра здійснює контроль над платником податку або контролюється таким платником, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку; фізична особа або члени її сім'ї, котрі здійснюють контроль над платником податку; посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника

податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї [21] .

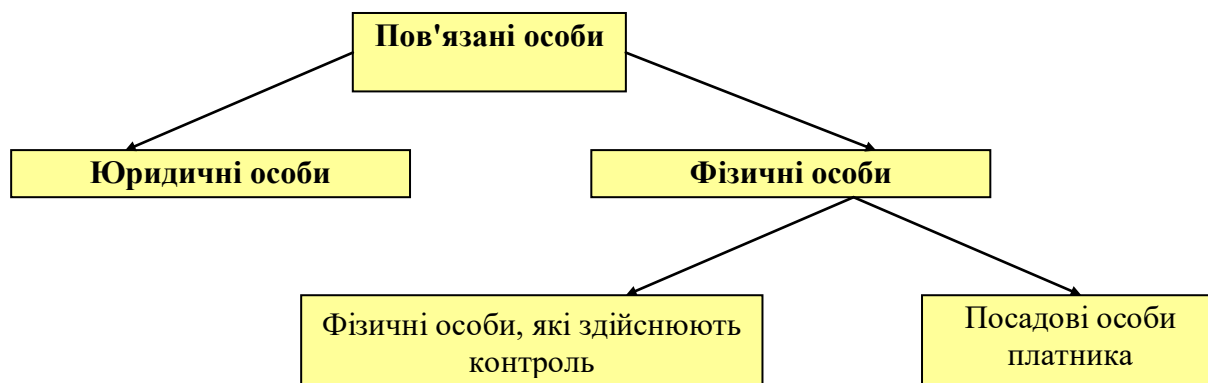


**Рис.1.11. Класифікація осіб, що сприяють сплаті податків та зборів [92]**



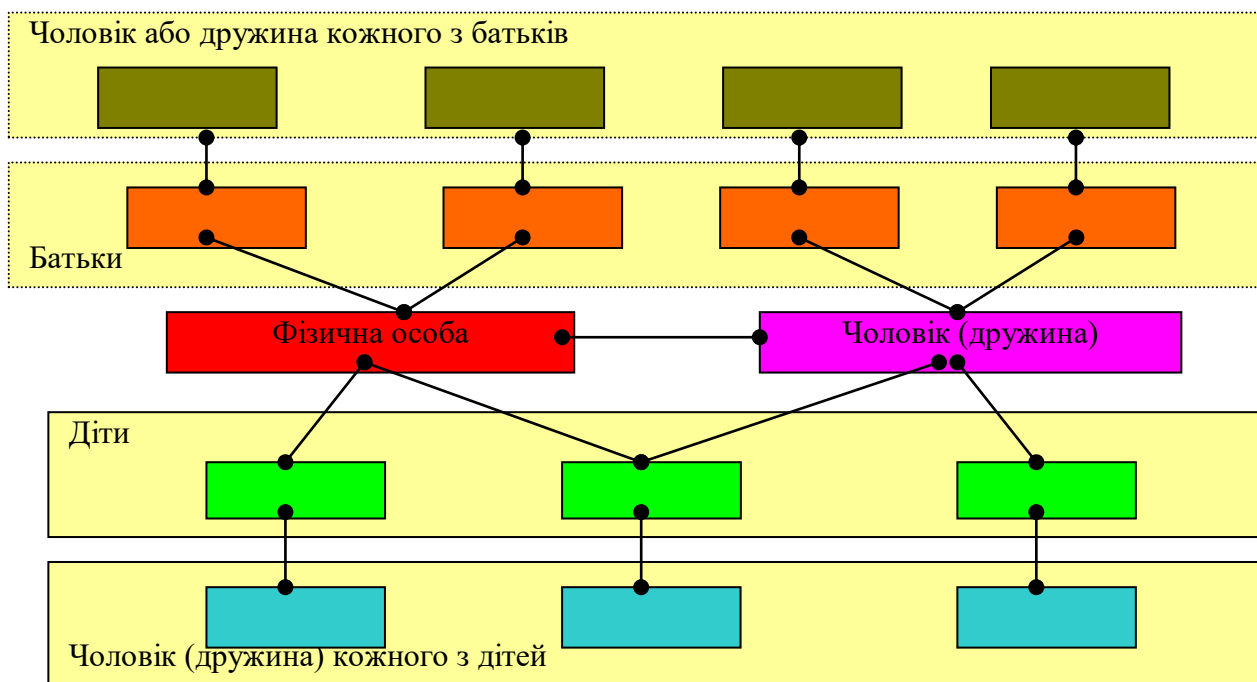
**Рис. 1.12. Особи, що здійснюють обчислення податкових зобов'язань**

Пов'язаними особами можуть бути як фізичні так і юридичні особи (рис.1.13.)



**Рис. 1.13. Класифікація пов'язаних осіб**

Схематично варіанти віднесення до пов'язаних осіб можна відобразити наступним чином (рис.1.14, 1.15 та 1.16).

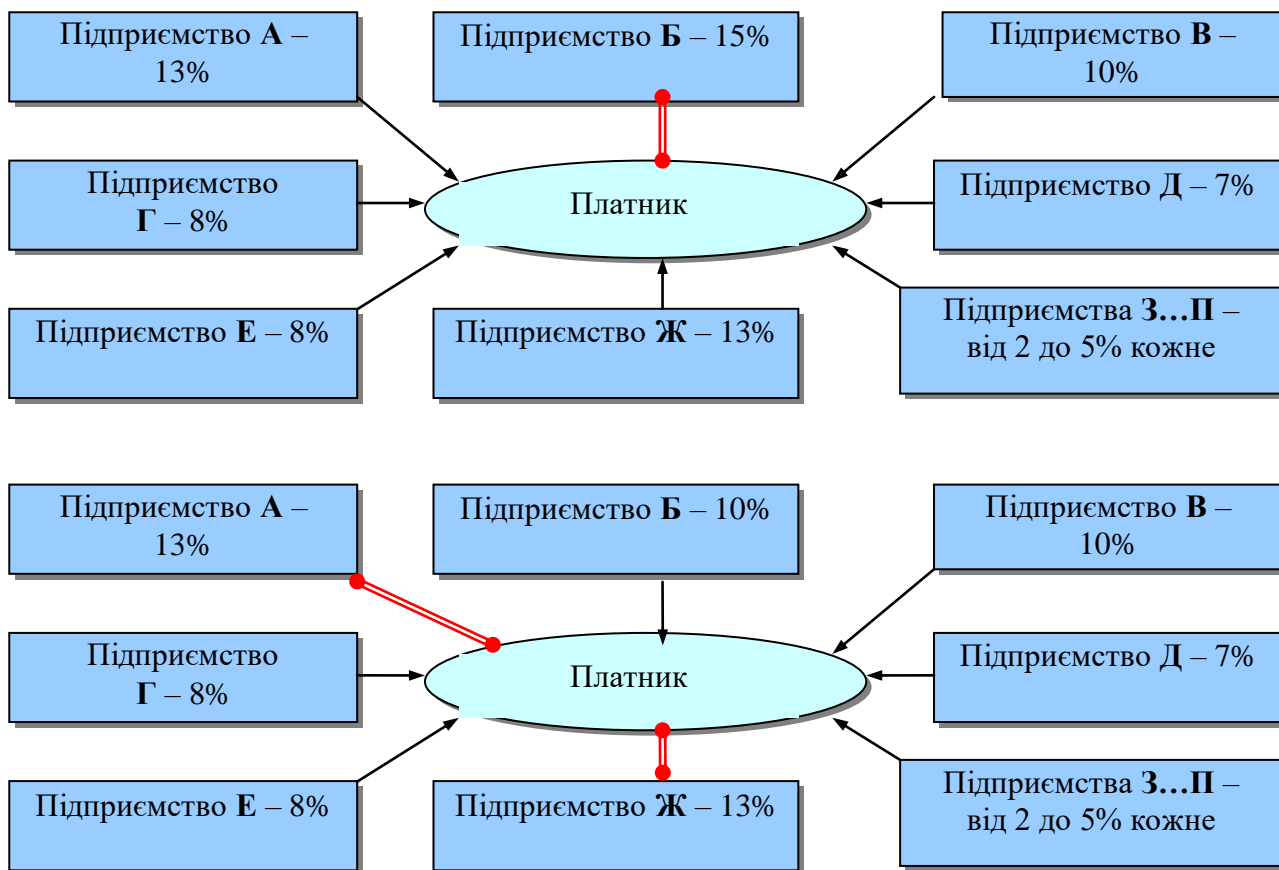


**Рис. 1.14. Члени сім'ї фізичної особи, які відносяться до пов'язаних осіб**

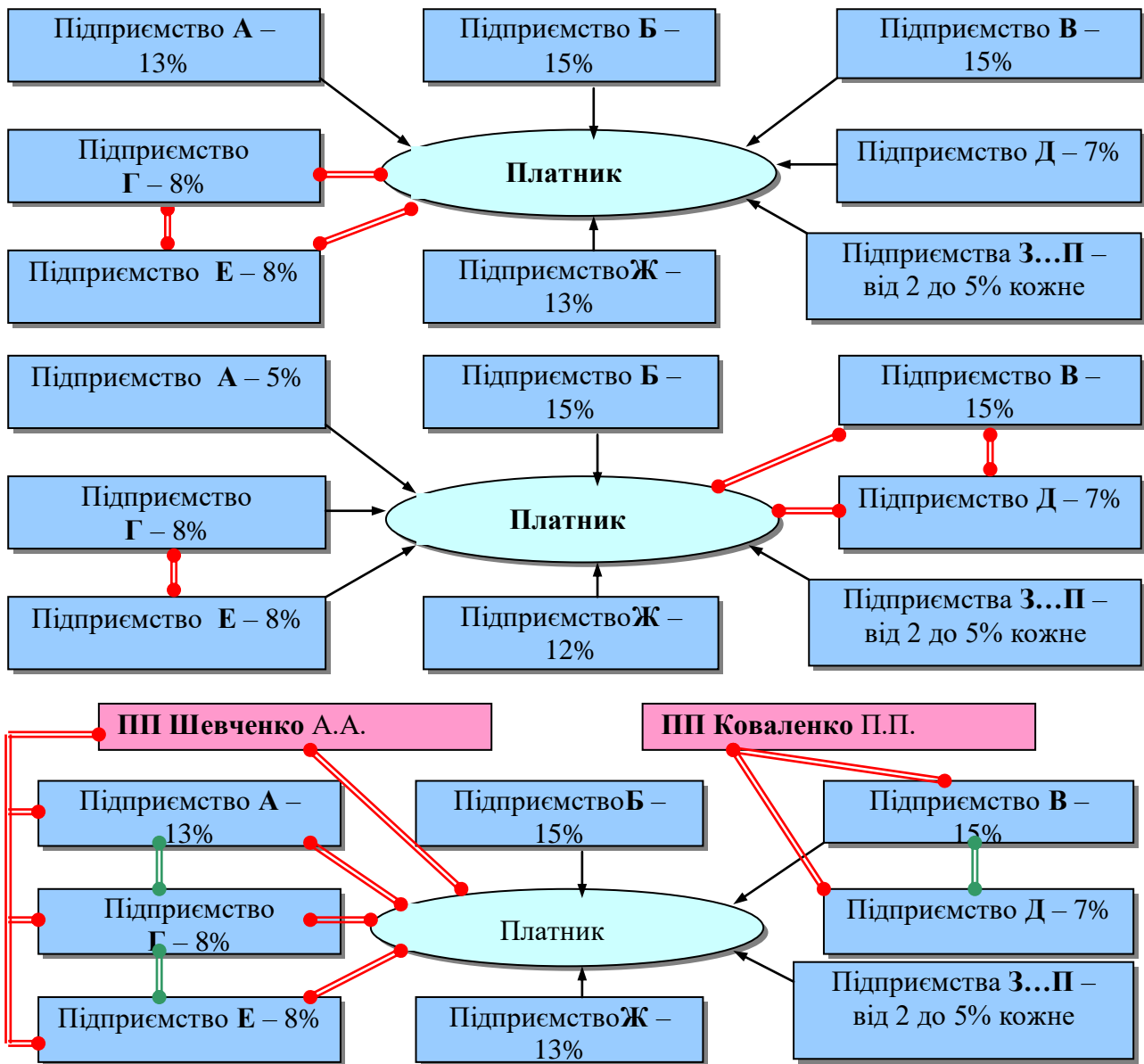
2) *об'єкт оподаткування* – явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок.

Є два підходи до оцінки об'єкту:

- а) кількісний і натуральний;
- б) грошовий.



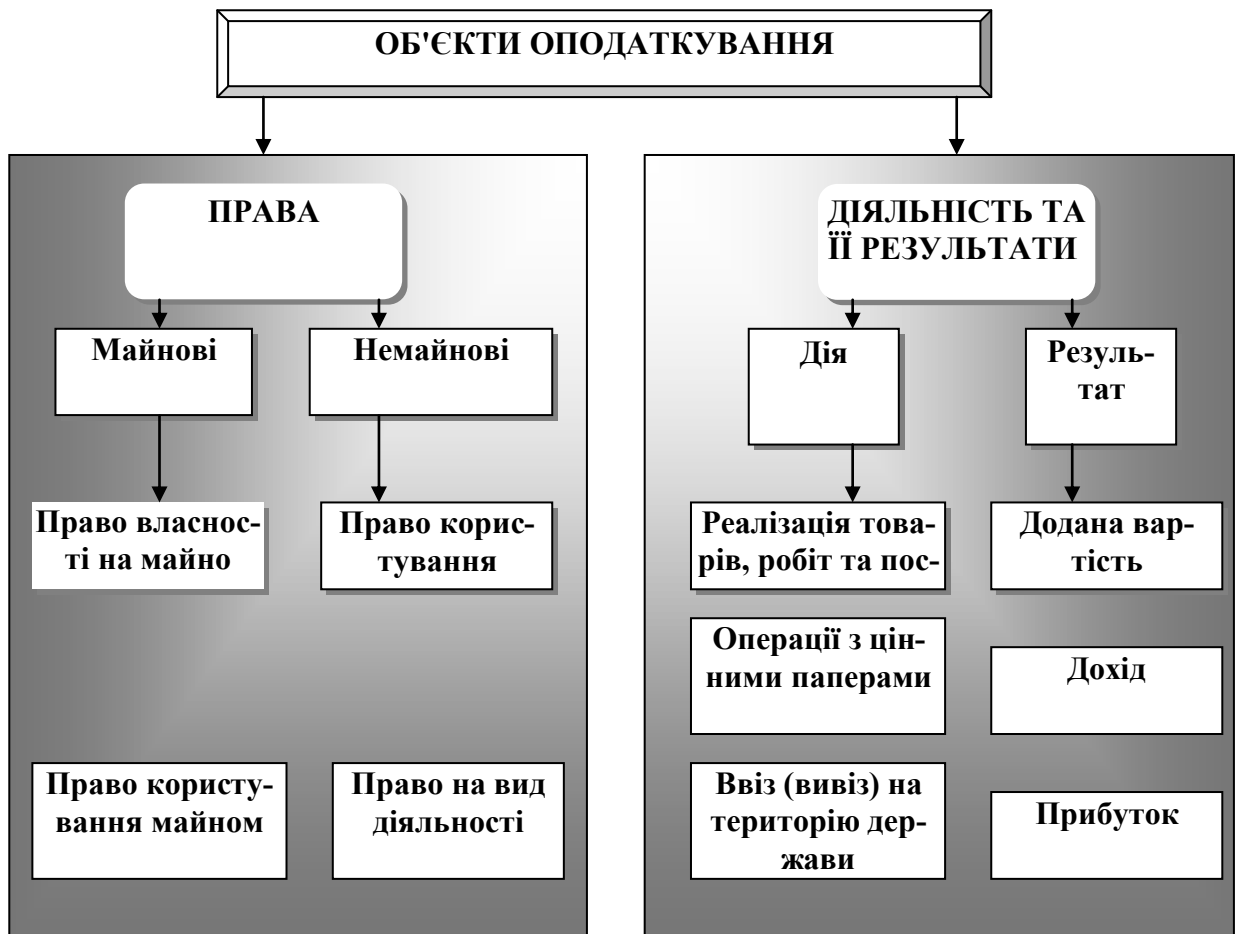
**Рис. 1.15. Варіанти пов'язаних юридичних осіб по критерію найбільшої частки в статутному фонді**



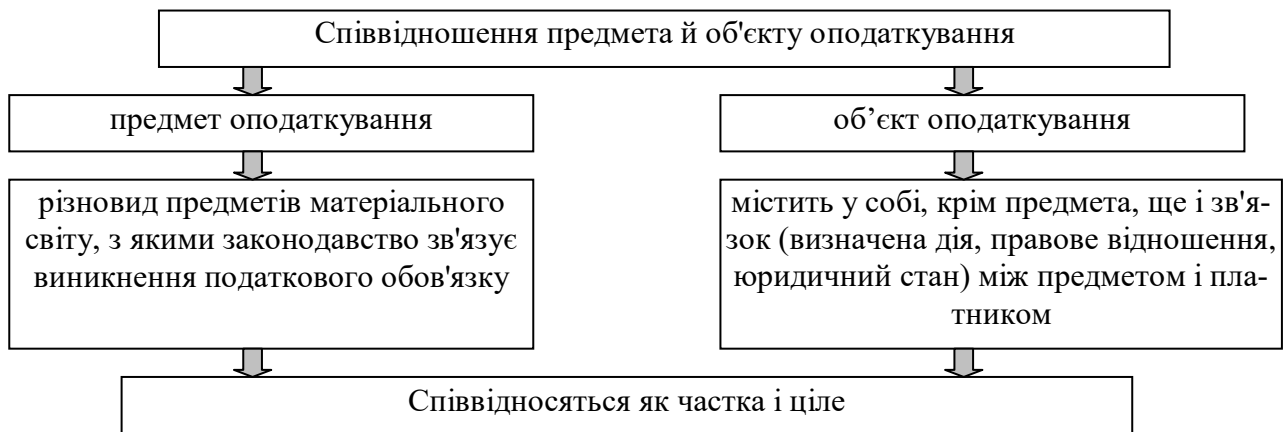
**Рис. 1.16. Складні варіанти зв'язаних юридичних осіб по критерію найбільшої частки в уставному фонді зв'язаних між собою засновників**

Види об'єктів оподаткування відображені на рисунку 1.17.

Слід зазначити, що поряд з об'єктом оподаткування виділяють як самостійний елемент податку *предмет оподаткування*, який вказує на ознаки об'єктивного, а не юридичного характеру, за якими обґрунтовується справляння відповідного податку. Таким чином, об'єкт оподаткування є ширшим поняттям від предмета оподаткування (рис.1.18).



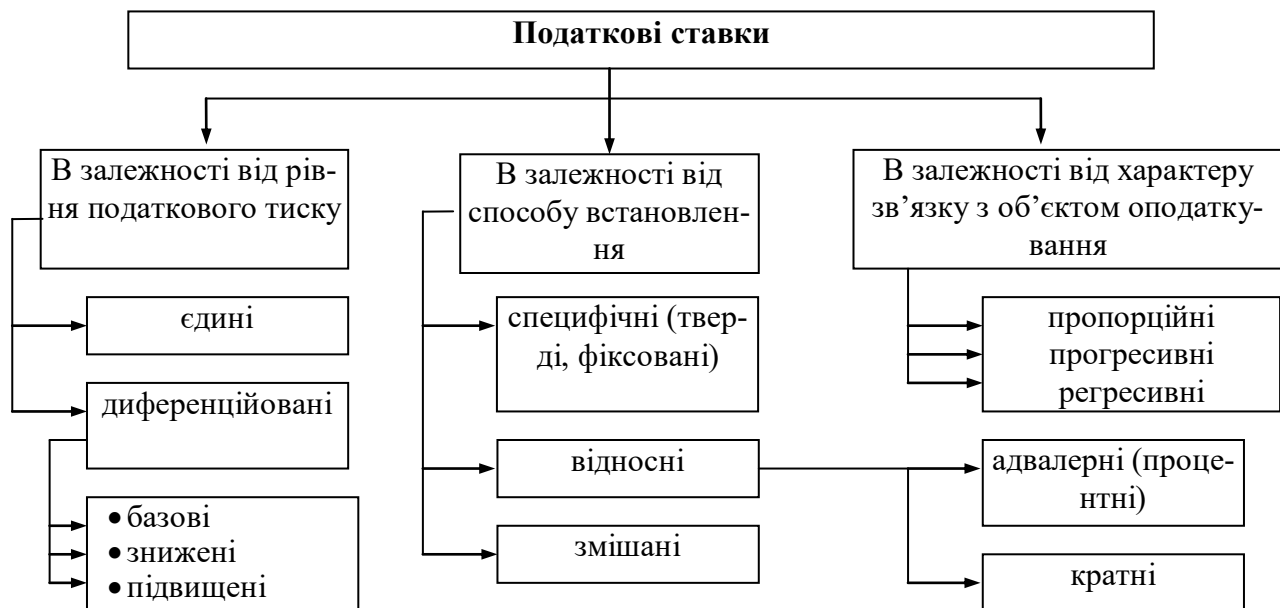
**Рис. 1.17. Види об'єктів оподаткування**



**Рис. 1.18. Співвідношення між предметом і об'єктом оподаткування**

3) *ставка податку* – це законодавчо встановлений розмір податку або збору, виходячи із об'єкту або одиниці оподаткування. В теорії та практиці оподаткування всі *види податкових ставок* можна згрупувати за трьома ознаками класифікації (рис.1.19):

- в залежності від рівня податкового тиску;
- в залежності від способу встановлення;
- в залежності від характеру зв'язку з об'єктом оподаткування.



**Рис. 1.19. Класифікація ставок податків і зборів**

В залежності від характеру зв'язку з об'єктом оподаткування ставки є таких видів:

а) пропорційна – процентна ставка, яка забезпечує пропорцію нарахування податку;

б) прогресивна – при збільшенні об'єкту оподаткування збільшується ставка податку. Якщо темпи росту ставки податку відповідають темпу росту об'єкту оподаткування – це проста прогресія. Якщо темпи росту ставок податку випереджують темпи росту об'єкту оподаткування – складна прогресія.

в) регресивна ставка – при збільшенні об'єкту оподаткування, зменшується ставка податку.

Існує три методи встановлення податкових ставок:

а) інтуїтивний – ставки встановлюються на основі бажання та волі законотворючів;

б) емпіричний – ставки встановлюються на основі аналізу за попередній період і у відповідності з потребами;

в) метод математичного моделювання.

Іншими елементами податку, які конкретизують зміст основних елементів, або мають самостійне значення є:

**1) джерело сплати** – це той фонд, явище чи предмет, з якого сплачується податок. Джерелом можуть виступати:

- доходи платника податку, отримані в різних формах;
- частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу;
- позика як джерело сплати;

**2) база оподаткування** – законодавчо закріплена частина доходів чи майна платника податків ( за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку. Податкова база – це кількісний вимір об'єкта оподаткування;

**3) одиниця оподаткування** – це частина об'єкта оподаткування, стосовно якої відбувається встановлення нормативів і ставок обкладення, тобто та одиниця, яка покладається в основу виміру об'єкта оподаткування. Вона залежить від об'єкта оподаткування, виражається в грошовій або натуральній формі і має переважно розрахунковий характер. Наприклад, грошова одиниця для оподаткування прибутків та доходів, одиниця вимірювання площі для земельного податку;

**4) податкові пільги** – це законодавчо встановлені винятки з загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, так і поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), яка підлягає сплаті в бюджет.

Податкові пільги являються одним з найбільш широко поширених механізмів сучасного податкового регулювання (станом на 1 січня 2005 року за даними ДПАУ в Україні застосовувалося 387 видів податкових пільг, якими в



2004 році скористалися 101 тис. суб'єктів господарювання). Їхніми характерними рисами є:

**обмежена сфера застосування.** Податкова пільга являє собою один з елементів податку як економічної категорії. Кожна з податкових пільг жорстко «прив'язана» до відповідного податку і сфера її застосування обмежується винятково тим податком чи збором, у механізм якого вона вбудована;

**стимулююча спрямованість.** На відміну від інших локальних механізмів податкового регулювання, податкові пільги спрямовані винятково на стимулювання платників шляхом зменшення їхніх податкових зобов'язань або створення інших, більш привілейованих у порівнянні з іншими платниками, умов оподаткування;

**екстериторіальність.** Застосування пільг, на відміну від вільних економічних зон не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою. Вони застосовуються на тій території, на якій стягується відповідний податок (на території всієї держави - для загальнодержавних податків і зборів або в межах адміністративно-територіальної одиниці - для місцевих податків і зборів);

**мобільність.** Податкові пільги дозволяють оперативно корегувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися в якості регулюючого податкового механізму тактичного характеру.

Різноманіття цілей державної податкової політики та шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, які мають різний характер і різні форми прояву. Класифікація податкових пільг наведена в табл. 1.3.

*За характером цілей податкової політики* держави податкові пільги підрозділяються на дві групи: соціальні й економічні.

Соціальні пільги спрямовані на податкове стимулювання досягнення соціальних цілей. До них, зокрема, відносяться пільги, надані окремим соціально незахищеним групам громадян: застосування податкової соціальної пільги; пільга у вигляді звільнення від зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування операцій з продажу обручок та квартир, які купуються вперше. До пільг соціального характеру можуть бути віднесені також пільги з податку на прибуток та з ПДВ, надані підприємствам громадських організацій інвалідів; пільги, надані роботодавцям та застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення; звільнення

від ПДВ операцій постачання соціально-значимих товарів і послуг (вітчизняних продуктів дитячого харчування; товарів спеціального призначення для інвалідів, лікарських засобів і т.д.

Таблиця 1.3

### Класифікація податкових пільг

Класифікаційна ознака	Види податкових пільг
За характером цілей державної податкової політики	соціальні
	економічні
За призначенням	стимулюючі
	підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням вивільнених коштів	цільові
	нецільові
За суб'єктом впливу	спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	спрямовані на суб'єкта господарювання, який не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва та розподілу)
За періодом дії	пільги, період застосування яких не визначений
	тимчасові пільги
За компетенцією встановлення та масштабу застосування	загальнодержавні
	пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
За елементами податку (за формою надання)	звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків
	зменшення об'єкта оподаткування
	зменшення (обмеження) бази оподаткування
	зменшення податкових ставок
	застосування спеціальних методів податкового обліку
	збільшення податкового (звітного) періоду
	зменшення суми податку, яка підлягає сплаті в бюджет
розстрочення та відстрочення сплати податкових зобов'язань	

До пільг економічного характеру відносяться локальні механізми податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру. В цю групу включаються будь-які пільги, спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, інвестиційної діяльності, інновацій, поліпшення використання ресурсів і т. ін.

**За критерієм призначення** всі податкові пільги можуть бути класифіковані на дві групи: стимулюючі та підтримуючі.

Стимулюючі пільги спрямовані на заохочення дій платників, які направлені на вирішення загальнодержавних завдань. Так, зокрема, до таких податкових пільг можуть бути віднесені: дозвіл на віднесення до складу валових витрат сум коштів чи майна, які передаються у бюджети або неприбуткові організації

на охорону культурної спадщини; звільнення від ПДВ операцій в рамках Договору про наукове та технологічне співробітництво з Євросоюзом і т.д.

Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового тягара для окремих груп платників податків, що покликано забезпечити більш сприятливі (у порівнянні з іншими платниками) умови оподаткування для підтримки певного рівня конкурентоспроможності таких платників (якщо мова йде про суб'єктів підприємницької діяльності) або мінімального рівня чистого доходу (для громадян). Такі пільги звичайно надаються соціально-незахищеним платникам - фізичним особам або суб'єктам господарювання нерентабельних чи низькорентабельних галузей з метою захисту їх від більш конкурентоспроможних закордонних виробників. В останньому випадку застосовується також термін «протекціоністські» пільги, основне призначення яких – захист національного товаровиробника. Введення протекціоністських пільг суперечить принципам СОТ, тому в перспективі вони підлягають заміні іншими засобами державної підтримки.

З погляду *цільового використання коштів, які залишаються у підприємства внаслідок застосування податкових пільг*, останні підрозділяються на цільові та нецільові. Перші з них надаються за умови використання сум, які звільняються від оподаткування, строго на ті цілі, які визначені відповідним законодавчим актом. Прикладом пільг такого роду можуть служити, зокрема: дозвіл на віднесення до складу валових витрат сум коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданого) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини; звільнення від оподаткування прибутку Чорнобильської АЕС за умови, якщо ці кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки виводу та виводу Чорнобильської АЕС з експлуатації і перетворення об'єкта «Укриття» в екологічно безпечну систему; звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції. Якщо відповідним законодавчим актом не передбачені напрямки використання вивільнених внаслідок надання пільги коштів, - така пільга класифікується як нецільова.

*За суб'єктами впливу* податкові пільги можуть бути розділені на дві групи. Перша з них містить у собі пільги, надані безпосередньо кінцевому одержувачу (стимулювання споживання), а друга, - пільги, надані виробникам продук-

ції (товарів, робіт, послуг) або суб'єктам підприємницької діяльності, які беруть участь у процесі реалізації таких товарів, робіт, послуг кінцевому споживачу (стимулювання виробництва та розподілу). В останньому випадку має місце непряме надання податкових пільг, тобто стимулювання безпосередньо споживання.

Так, наприклад, у разі потреби здешевлення цільових кредитів для окремих категорій платників (кредит під інноваційні програми, який надається суб'єктам підприємницької діяльності, або житловий кредит молодим родинам) держава, з погляду податкового регулювання, може підійти подвійно. По-перше, - можна надати пільгу комерційним банкам (наприклад, у вигляді звільнення від оподаткування прибутку від таких операцій), а по-друге, - можна надати пільгу фізичним особам - одержувачам таких кредитів - у вигляді зменшення об'єкта оподаткування (загального місячного чи річного оподатковуваного доходу) на суму витрат, пов'язаних з виплатою відсотків за кредитом.

При виборі конкретного варіанта податкового регулювання в таких випадках загальним правилом є пріоритет у наданні пільги кінцевому споживачеві, тому що інтереси виробника далеко не завжди відповідають поставленому завданню. Однак у кожному конкретному випадку потрібен детальний аналіз усіх варіантів надання податкової пільги, оскільки в багатьох випадках «вузьким місцем» являється не кінцеве споживання, а виробництво або торгівля.

***В залежності від періоду дії*** (хоча оперативний характер локальних пільг як інструмента податкового регулювання визначає відповідний часовий інтервал їхнього застосування, після закінчення якого вони повинні бути скасовані як такі, що виконали своє призначення) усі податкові пільги можуть бути розділені на такі, період дії яких законодавством не визначений, та пільги тимчасового характеру.

До першої з цих груп відносяться більшість податкових пільг, встановлених у спеціальних законах з питань оподаткування. Як правило, пільги, передбачені в законі в момент його прийняття, не мають часових обмежень і саме такі податкові пільги переважають в українському законодавстві.

Пільги другої групи встановлюються на визначений період часу (хоча наступне продовження цього періоду являється звичайною практикою). Законодавче врегулювання періоду застосування більш характерне для пільг, які були введені вже в процесі дії спеціальних податкових законів та підтримуючих

пільг. Як приклад тимчасових пільг можна навести вже згадуване звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії (яке введено на період до 01.01.2009 р.).

До тимчасових податкових пільг відносяться також пільги, які вводяться бюджетними законами. Період їхньої дії обмежений періодом дії самого законодавчого акта, яким вони введені, тобто відповідає календарному року. Правда, у випадку прийняття такого закону після початку бюджетного року, до його вступу в силу продовжує діяти закон про Державний бюджет на минулий рік, тому можлива і ситуація, коли термін дії такої пільги перевищує календарний рік.

*За компетенцією встановлення та масштабами застосування* податкові пільги розділяються на загальнодержавні та місцеві. Перші встановлюються на державному рівні актами законодавства (хоча в деяких випадках вони можуть бути встановлені і Кабінетом Міністрів України, наприклад, за деякими податковими платежами ресурсного характеру) та діють на території всієї країни. Другі - вводяться органами місцевого самоврядування в межах їх компетенції на обмеженій території. Їх гранична величина по місцевим податкам і зборам не обмежена, а по загальнодержавним - обмежується сумою коштів, які надходять у місцевий бюджет за відповідним податком або збором.

Останньою з наведених класифікаційних ознак є *зв'язок пільги з іншими елементами податку*. З цього погляду, можна виділити 8 груп податкових пільг (рис.1.20):



**Рис. 1.20. Класифікація пільг за елементами податку**

- **звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків** являє собою пільгу, яка надається за елементом «суб'єкт оподаткування». Сфера застосування цих пільг - досить широка. Так, окремі категорії юридичних і фізичних осіб не є платниками земельного податку, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та ін.

Різновидом пільг цієї групи є «податкові канікули», які представляють собою звільнення певних груп платників від оподаткування на певний період. Призначення цієї пільги - надання податкової підтримки окремим секторам економіки або галузям, а також стимулювання інвестицій. В історії українського оподаткування податкові канікули застосовувалися для підприємств з іноземними інвестиціями, для новостворених підприємств (з податку на доход), для сільгосптоваровиробників (з фіксованого сільськогосподарського податку), для суб'єктів спеціальних економічних зон (СЕЗ) та територій пріоритетного розвитку (ТПР) - з податку на прибуток та плати за землю;

- **зменшення об'єкта оподаткування** являє собою групу пільг, яка припускає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які не враховуються при подальшому обчисленні податкових зобов'язань. Як приклад таких пільг можна навести перелік операцій, звільнених від ПДВ [19]. До цієї групи також може бути віднесено, наприклад, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами й організаціями громадських організацій інвалідів (при дотриманні встановлених обмежень з видів діяльності, питомій вазі інвалідів в чисельності працюючих та в сумі загальних витрат на оплату праці);

- **зменшення бази оподаткування.** На відміну від попередньої групи податкових пільг, зменшення бази оподаткування не пов'язано з якими-небудь конкретними елементами об'єкта (певними видами доходів - для податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб, окремими видами операцій - для ПДВ і т. ін.). Мова йде про вирахування з бази оподаткування визначених законодавством сум. Різновидами таких пільг також є:

- а) встановлення неоподаткованого мінімуму бази оподаткування;

- б) встановлення неоподаткованого максимуму бази оподаткування (в Україні неоподатковуваний максимум встановлений тільки стосовно внесків на загальнодержавне соціальне, в т.ч. пенсійне, страхування);

в) виключення з бази оподаткування визначених законодавством сум (наприклад, зменшення загального місячного оподаткованого доходу фізичних осіб на суму податкової соціальної пільги);

г) зменшення бази оподаткування шляхом виключення з неї суми фактично понесених платником витрат певного виду. В оподаткуванні прибутку до таких пільг можуть бути віднесені передбачені законодавством варіанти включення витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю платника, до складу валових витрат. У податку з доходів фізичних осіб до розглянутої підгрупи можуть бути віднесені пільги у вигляді податкового кредиту, суть якого полягає саме в зменшенні розміру загального оподаткованого доходу на суму фактично понесених платником витрат на визначені цілі. В той же час, слід зазначити, що використання самого терміна «податковий кредит» в даному випадку явно не відповідає економічній сутності цієї податкової пільги.

- **зменшення податкових ставок.** В світовій практиці подібна пільга зустрічається досить часто, причому переважним варіантом являється застосування в установлених випадках ставки, зменшеної на 50%. Її поширеність пов'язана з «прозорістю» застосування такої пільги та простотою її адміністрування.

- **застосування спеціальних методів податкового обліку.** Надана платникові можливість зміни методу податкового обліку в загальному випадку може розглядатися в якості пільги, оскільки вона розглядається як виняток з загального правила. В якості прикладу може бути право платника ПДВ (при виконанні вимоги щодо не перевищення граничного обсягу оподатковуваних операцій суми у 300 тис. грн. за останні 12 календарних місяців) за власним бажанням вибирати касовий метод ведення податкового обліку. В тому випадку, якщо більша частина операцій поставки здійснюється таким платником на умовах наступної оплати (що є звичайним при наявності конкурентного середовища), застосування касового методу відстрочує частину податкових зобов'язань до моменту їхньої оплати, що дозволяє не допустити передчасного відволікання оборотних коштів.

- **збільшення податкового (звітного) періоду.** Однією з серйозних проблем українського оподаткування, з погляду платників, є скорочена (у порівнянні з іншими країнами) тривалість базових податкових періодів з основних податків та зборів. Для платника податків скорочені податкові періоди означа-

ють, по-перше, - необхідність постійного резервування коштів для здійснення поточних податкових платежів, по-друге, - додаткові витрати (і коштів, і часу), пов'язані з необхідністю більш частого складання та подання податкової звітності. Тому дозвіл використовувати більш тривалий, у порівнянні з базовим, податковий період, являє собою податкову пільгу. Прикладом пільг цієї групи може служити збільшена тривалість податкового періоду з податку на прибуток (календарний рік) для суб'єктів космічної діяльності. За податком на додану вартість до таких пільг може бути віднесена можливість вибору платником (за певних умов) квартальної тривалості податкового періоду;

- **зменшення суми податку, яка підлягає сплаті.** Ця група пільг пов'язана з порядком визначення суми податку, яка перераховується в бюджет. Пільги такого роду поділяються на дві підгрупи.

Перша з них - виключення з обчисленої суми податку якої-небудь її частини. Прикладом такої пільги є надання деяким групам платників податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів звільнення від сплати 50-ти відсотків суми податку. В даному випадку мова йде про половину суми нарахованого податку, хоча в інших випадках може бути встановлена інша величина (наприклад, 35, 30% і т.д.) і пов'язана вона може бути не з конкретною групою платників, а з виконанням певних умов, встановлених державою.

До другої підгрупи може бути віднесене зменшення підлягаючій сплаті суми податку на величину понесених платником цільових витрат. Такі пільги отримали назву «податкового кредиту» (за аналогією з податковим кредитом з ПДВ, хоча останній являє собою не пільгу, а елемент законодавчо визначеного порядку оподаткування). У порівнянні зі зменшенням об'єкта або бази оподаткування, податковий кредит більш сприятливий для платника, оскільки його витрати зменшуються на повну суму наданого звільнення.

У світовій практиці надання податкових пільг застосовується два види податкового кредиту - простий податковий кредит, який припускає зменшення суми податку на повну суму понесених цільових витрат або її частину, а також прирістний податковий кредит, суть якого полягає у зменшенні суми податку на суму приросту відповідних витрат у звітному періоді порівняно з встановленою базою (наприклад, фактичні витрати минулого періоду або середньогалузеві витрати). Простий податковий кредит стимулює будь-які витрати, які здій-



снюються підприємством в обраному напрямку, а прирістний - тільки збільшення цих витрат. Тому закордоном часто обидва види податкового кредиту використовуються одночасно;

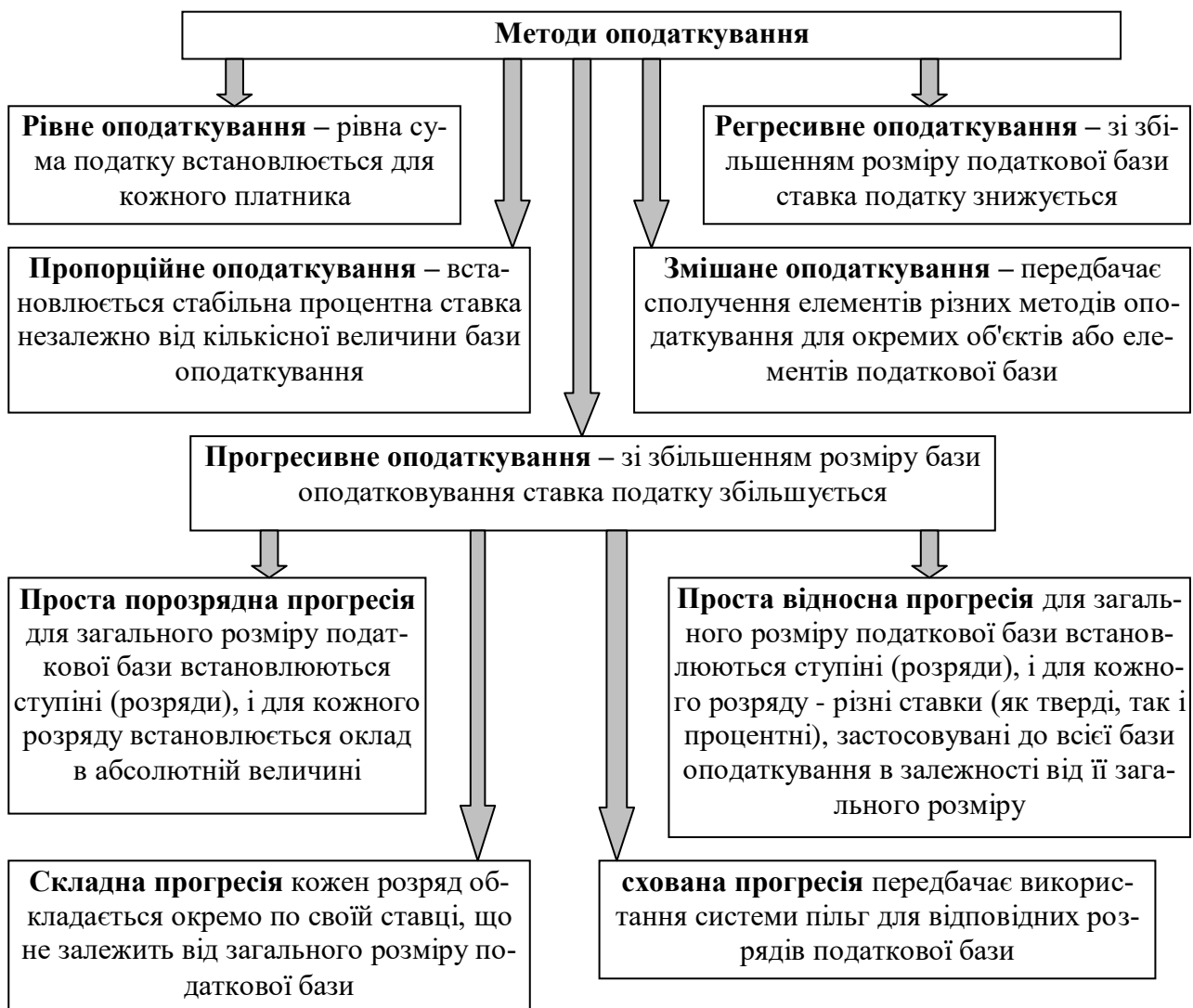
- **відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань.** В загальному випадку відстрочення та розстрочення сплати податку являється не пільгою, а механізмом податкового адміністрування, практика застосування якого в Україні заснована на необхідності фінансової підтримки (а не стимулювання) суб'єкта господарювання. Разом з тим, відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань може розглядатися і як пільга, в тому випадку, якщо вона є винятком із загальних правил. Так, у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [21, пп. 1.11.4] передбачене надання спеціальної податкової пільги, яка має назву «інвестиційний податковий кредит». Під ним розуміється відстрочення сплати податку на прибуток, надана суб'єктові підприємницької діяльності на певний строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, який буде отриманий внаслідок реалізації інноваційних програм.

**5) порядок сплати податку** - це методи, строки та засоби сплати податку в державі, які залежать від принципів побудови податкової системи. Наприклад, виходячи із характеру податкових ставок методи оподаткування можна класифікувати наступним чином (рис.1.21):

Поряд з **порядком сплати податку** важливе місце займають такі елементи як:

**6) податковий звіт** – документ, що подається до податкової інспекції із звітними даними про розрахунки з бюджетом;

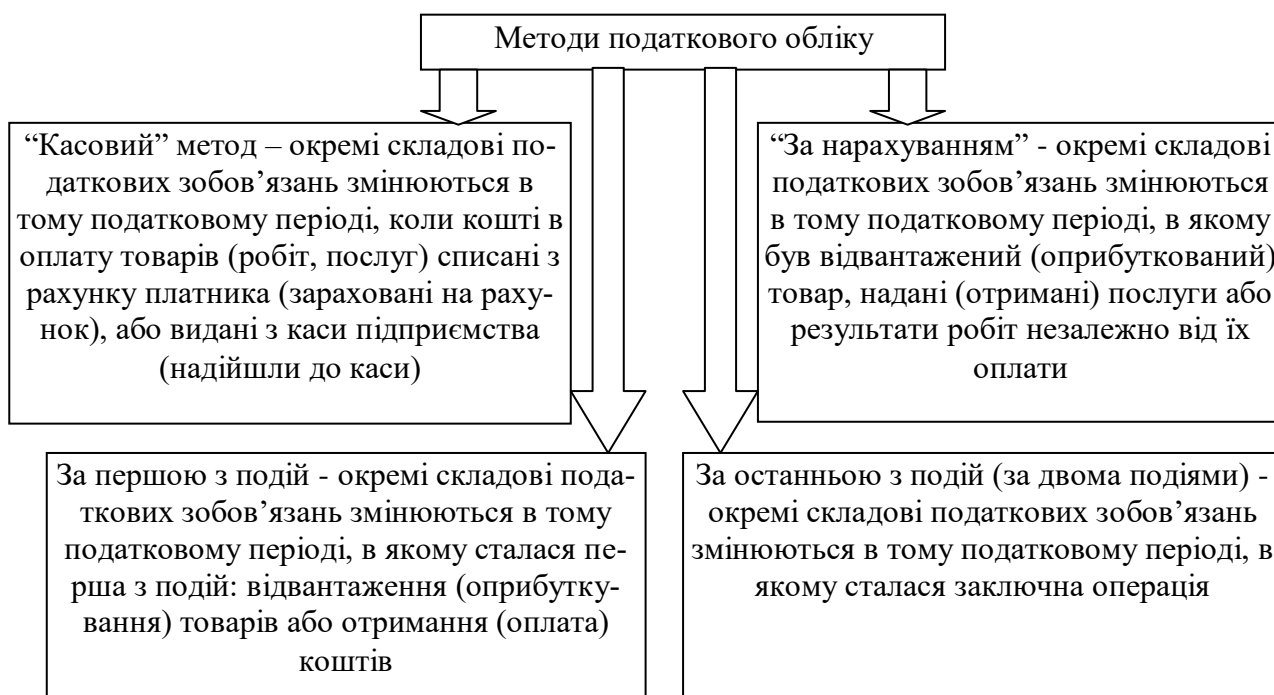
**7) податковий період** – строк, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання. Поняття податковий період не слід плутати з поняттям звітний період, тобто строк складання та надання органу Державної податкової служби звітності.



**Рис. 1.21. Класифікація методів оподаткування за характером податкових ставок [92]**

**8) метод податкового обліку** – метод, що використовується для визначення моменту виникнення окремих складових податкових зобов'язань (рис. 1.22).

Таким чином, в елементах податку знаходять конкретне вираження вимоги, що лежать в основі побудови податкової системи держави. Законодавчі акти про кожен податок і збір повинні містити вичерпну інформацію, яка б дала змогу конкретно встановити всі елементи податку чи збору.



**Рис.1.22. Методи податкового обліку**

### 1.5. Види податків і податкових платежів та їх класифікація

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних форм і видів податків. Для з'ясування місця та ролі кожного з них в суспільному виробництві важливою є класифікація, яка здатна сприяти досконалому відображенню специфічних особливостей окремих груп податків.

Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

Податки можна класифікувати за певними ознаками (рис.1.23):

*За економічним змістом об'єкта оподаткування* податки поділяють на:

- податки на доходи та прибутки – обов'язкові платежі, які справляються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства;
- податки на споживання – обов'язкові платежі, які справляються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків;



**Рис.1.23. Класифікація податків**

- майнові податки – обов’язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності (податок на нерухоме майно, податок з власників транспортних засобів);

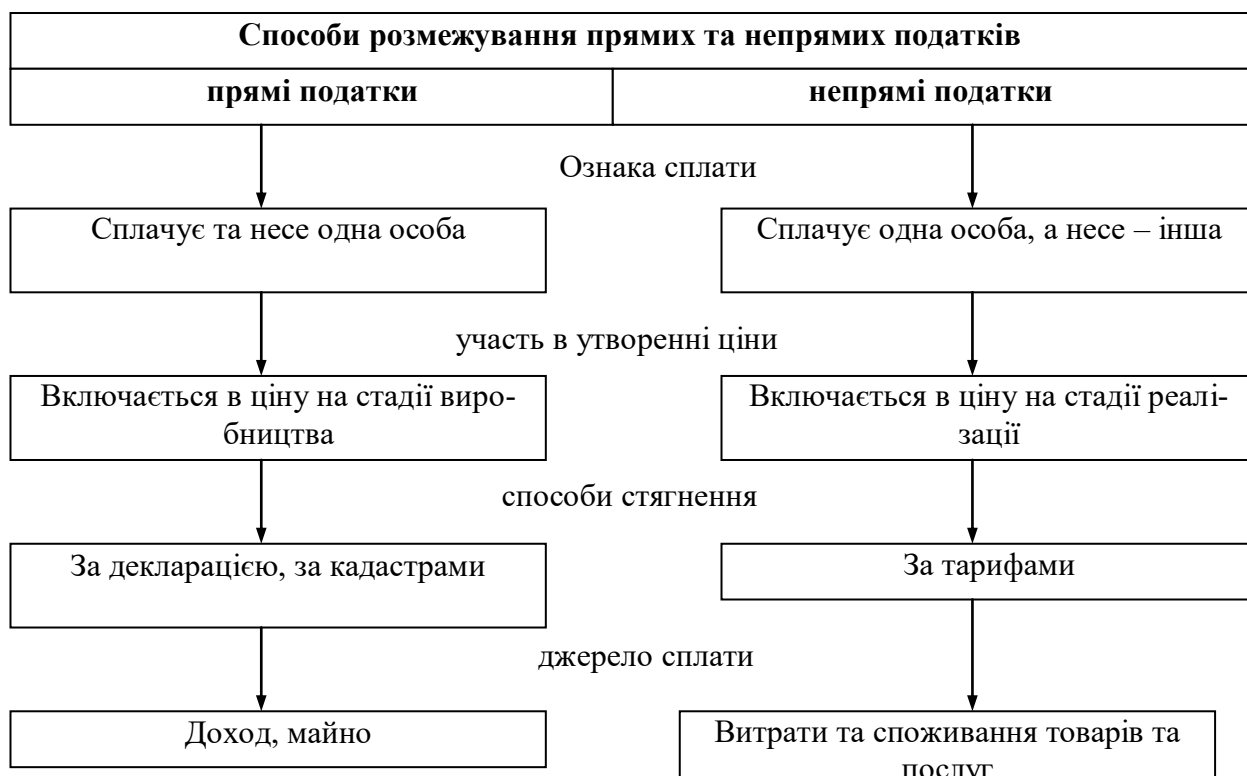
- ресурсні платежі або платежі рентного характеру - обов’язкові збори, які справляються в процесі використання ресурсних платежів, які знаходяться в державній формі власності.

**За формою оподаткування** податки поділяють на :

- прямі податки – обов’язкові платежі, які напряму сплачуються платником до бюджету держави в залежності від розміру об’єкта оподаткування. Причому сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об’єкта оподаткування (податок з прибутку підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, плата за землю, податок з власників транспортних засобів);

- непрямі податки – обов’язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об’єкта оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний збір, мито).

Способи розмежування прямих та непрямих податків відображені на рис. 1.24.



**Рис. 1.24. Способи розмежування прямих та непрямих податків**

*За рівнем державних структур, що впроваджують податки*, податки поділяють на:

- загальнодержавні податки – обов’язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України. Ці податки можуть формувати дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів;

- місцеві податки та збори – обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів.

У фіскальній практиці існує три методики (варіанти) запровадження місцевих податків:

- місцеві органи влади базового рівня управління встановлюють місцеві податки згідно переліку та в межах граничних розмірів, які затверджуються найвищим органом влади в державі;

- встановлення місцевих податків як надбавки до загальнодержавних (приклад США)

- повна автономія запровадження місцевих податків (Італія, Японія).

*За способом встановлення податкових зобов’язань*, податки поділяють на:

- розкладні (розкладкові) податки – обов’язкові платежі, які визначаються як розподілення загальної суми на певну кількість платників (подушні податки). Такі податки широко використовувались на ранній стадії розвитку оподаткування. Їх розмір визначали, виходячи з потреби здійснити конкретні витрати: викупити короля з полону, побудувати захисну стіну тощо. Суми витрат розподілялись між платниками – на кожного платника припадала конкретна сума податку. В теперішній час розкладні податки використовуються рідко, в основному в місцевому оподаткуванні;

- окладні (квотарні, дольові, кількісні) податки – обов’язкові платежі, які справляються за певними ставками від чітко визначеного об’єкту оподаткування. На відміну від розкладних, вони виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок. Дані податки безпосередньо чи непрямо враховують майновий стан платника податку.

**За повнотою прав використання податкових надходжень**, податки поділяють на:

- закріплені – обов’язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);
- регулюючі – обов’язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів (акцизний збір).

**За суб’єктом оподаткування** податки поділяють на:

- податки з юридичних осіб (податок на прибуток, комунальний податок);
- податки з фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб, податок на промисел);
- змішані (плата за землю, податок з власників транспортних засобів).

**За джерелом сплати** податки поділяють на:

- податки, що включаються у виробничі витрати;
- податки, що включаються у виручку від продажу;
- податки, що сплачуються з прибутку або доходу;
- податки, що сплачуються із фінансового результату;
- податки, що сплачуються із заробітної плати.

Класифікація податків за формами, методами та способами обчислення і справляння, показана на рис. 1.25.

У світовій фіскальній практиці існує наступна класифікація податків та податкових платежів:

1. Прибуткові податки, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості капіталу. Дані податки утримуються з реального чи передбачуваного чистого доходу:

- з приватних осіб і домашніх господарств;
- з корпорацій та інших підприємств;
- податки на приріст ринкової вартості капіталу, отриманий або за рахунок продажу землі, або операцій з цінними паперами чи іншими активами.

До цієї групи відносяться будь-які податки на доходи від власності, землі чи нерухомого майна, які справляються на основі чистого доходу як частина прибуткового податку. Але в цю групу не включаються податки на власність, які справляються на основі доходу з оренди.



**Рис. 1.25. Форми, методи та способи обчислення та справляння податків**

Дана категорія об'єднує податки з різними базами:

- прибуткові податки;
- податки на прибуток;
- податки на доходи з азартних ігор.

2. Відрахування на соціальне страхування:

- внески працюючих за наймом;
- відрахування роботодавців;
- внески працюючих не за наймом чи непрацюючих;
- інші нероздільні відрахування на соціальне страхування.

3. Податки на фонд заробітної плати.

4. Податки на власність:

- періодичні податки на нерухоме майно;
- періодичні податки на чисту вартість майна (з населення і



- з корпорацій);
- податки на майно, яке передається і отримується в спадщину, податки на дарування;

- податки на фінансові операції і операції з капіталом;
- одночасні податки на власність;
- інші періодичні податки на власність.

#### 5. Внутрішні податки на товари і послуги:

- загальні податки з продаж, податки з обігу чи податки на додану вартість;

- акцизні збори;
- прибутки фіскальних монополій;
- податки на окремі види послуг;
- податки на користування товарами або на право користування товарами чи проведення відповідних видів діяльності (ліцензії на проведення підприємницької діяльності, податки на автотранспортні засоби тощо);

- інші податки на товари і послуги.

#### 6. Податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції:

- імпортні мита;
- експортні мита;
- прибуток експортних чи імпортних монополій;
- прибуток від операцій з іноземною валютою;
- податки на операції з іноземною валютою;
- інші податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції.

### **1.6. Місце прямих і непрямих податків в податковій системі, їх переваги і недоліки**

У фіскальній теорії та практиці завжди найбільший інтерес викликала класифікація податків за критерієм форми оподаткування. Вона характеризує всю їх сукупність, і на її основі найкраще розкриваються сутність та зміст податку як економічної категорії. Застосування такого поділу на практиці, при законодавчому затвердженні доходів від прямих та непрямих податків з подальшим їх розподілом на доходи від кожного податку, що входить в ту чи іншу групу може бути основою для оперативного реагування на фінансові труднощі в особливих ситуаціях для забезпечення фіскальних потреб держави. У сучасній бю-

джетній практиці цей поділ не використовується. Він зберігся в науковій та навчальній літературі. Об'єктивні труднощі при визначенні критеріїв такого поділу стримують масштаби його практичного використання.

Поділ податків на прямі і непрямі пов'язують з методом їх встановлення. У літературі стверджується, що саме цей поділ відомий фактично з появою наукових досліджень у галузі фінансів та податків. Прямі податки безпосередньо пов'язані з характеристиками платника: ними обкладаються фізичні та юридичні особи, а також їх доходи, а непрямі — з діяльністю, якою займається платник податків, тому ними обкладаються ресурси, види діяльності, товари та послуги. У той же час існує принципова відмінність прямих податків, які орієнтовані на обкладення доходів підприємництва чи населення, від непрямих, які спрямовані на кінцеве споживання.

Як прямі так і непрямі податки мають свої характерні особливості (табл. 1.4.).

Прямі податки:

- платить і несе на собі одна особа;
- включаються в ціну на стадії виробництва у виробників;
- стягуються за декларацією і за кадастрами;
- стягуються з виробництва цінностей: доходу і майна. З цього випливає, що прямі податки - це податки, які стягуються внаслідок придбання і накопичення матеріальних благ та залежать від масштабів об'єкта оподаткування.

Вони розподіляють податковий тягар так, що ті, хто має вищі доходи, платять більше.

Таблиця 1.4

### Особливості прямих і непрямих податків

Показник	Непрямі податки	Прямі податки
Складність визначення податкового зобов'язання	Відносно прості розрахунки	Відносно складні розрахунки
Реакція платників податків на обкладання податками	Стійкі поступлення в бюджет поза прямою залежністю від динаміки доходів	Відносно нестійкі поступлення в бюджет, обумовлені динамікою доходів підприємств і громадян
Характер оподаткування	Відносно регресивне	Відносно прогресивне
Можливість перекладання податків	Велика	Менша

Непрямі податки:

- сплачує одна особа, а несе інша;
- включаються у ціну тільки на стадії реалізації як надбавка до ціни товару;
- стягуються за тарифами;
- стягуються зі споживання цінностей: витрат і користування речами.

Отже, непрямі податки — це податки, які не залежать від доходів або майна окремого платника, а визначаються розміром споживання. Непрямі податки включаються в ціни як надбавка (або складова), і їх сплачує кінцевий споживач. Більшою мірою їх сплачують платники, які більше споживають, тобто ті, які мають більші доходи.

Як свідчать історичні факти, пряме оподаткування виникло раніше, ніж непряме. З ходом часу склалося так, що прямі податки поділилися на три види. Об'єктом першого виду є капітал, при цьому податки стягуються тільки з певних видів доходів (податок на землю, податок на майно, податок на спадщину і дарування). Об'єктом другого виду є самостійна поява приватного капіталу, наприклад, особистий заробіток, житло, професія (прибутковий податок, податок на майно громадян, дивіденди). Об'єктом податків третього виду є сукупна діяльність матеріального, грошового і особистого капіталу у виробництві (податок на прибуток, на промисел).

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

Отже, особисті податки - це податки, які встановлюються особисто для конкретного платника залежно від його доходів. У сучасній практиці оподаткування видами особистих податків є подушний, прибутковий, майновий, на спадщину і дарування.

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

Сьогодні прямі податки є базисом податкових систем держав з розвинутою ринковою економікою, тому що вони мають значні переваги порівняно з непрямими (рис.1.26). Можна виділити основні з них:



**Рис. 1.26. Переваги та недоліки прямого оподаткування**

- пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси (інвестиційну активність, накопичення капіталу, сукупне споживання, ділову активність), наприклад, податок на прибуток має порівняно невисоку питому вагу у доходах бюджету через низьку рентабельність, і існує можливість його широкого використання як важеля регулювання економіки;
- прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його відрахуваннями в бюджет, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок. Справедливість прямого оподаткування не є автоматично діючою аксіомою, вона реалізується через шкалу;
- прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має

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

Як бачимо, прямі податки об'єктивно більшою мірою володіють стимулюючими можливостями щодо товаровиробників. Їх вплив на відтворювальні процеси здійснюється безпосередньо, через зменшення чи збільшення прибутку (доходу), який залишається в розпорядженні платників податків. З точки зору макроекономіки, регулюється як інвестиційний, так і споживчий попит та пропозиція. Одночасно держава впливає на напрями використання національного доходу. За умови не обмеження рівнем податкової ставки, прямі податки спроможні повністю знищити стимули до вдосконалення виробництва та накопичення капіталів. Ефективно ж побудована система прямого оподаткування, що володіє необхідною гнучкістю, здатна досягти чітко поставлених цілей або хоча б пом'якшити недоліки, які за певних обставин важко усунути чи запобігти. Об'єктивно закладені в прямих податках суттєві стимулюючі можливості пояснюють широке використання та постійне вдосконалення їх механізму в країнах, що поставили за мету досягнення високого рівня економічного розвитку на базі розширення та підвищення ефективності суспільного виробництва.

Перевага прямих податків в якості центрального елемента податкової системи є важливим напрямом побудови цивілізованої податкової системи. Такі тенденції характерні для ряду провідних країн із розвинутою ринковою економікою, зокрема США і Японії, хоча кожна з них має свої особливості. Співвідношення в мобілізації податкових надходжень між прямими і непрямими податками значною мірою визначається рівнем економічного розвитку і, відповідно, стабільністю росту накопичень, а також національними особливостями. Саме тому перспективи використання усієї сукупності податків мають виходити з принципів цілісності та системності оподаткування, а не механічного поєднання прямих і непрямих податків.

Серед прямих податків провідне місце займає податок на прибуток (дохід). Оподаткування прибутку, з одного боку, забезпечує залежність державного бюджету від процесів, які відбуваються в матеріальному виробництві, а з іншого - надає широкі можливості здійснення заходів з державного регулювання економіки. Останнє має особливе значення і, в той же час, потребує особливої уваги та обережності. Тому надзвичайно важливо враховувати це, незважаючи на тенденції, що можуть виявитися стосовно значимості цього податку в дохо-

дах бюджету.

Особливості динаміки прибутку, її схильність до значних коливань залежно від фаз економічної кон'юнктури та відтворювального циклу зумовлює більш значні коливання надходжень до державного бюджету, ніж у випадку з ПДВ. Ті процеси, які відбуваються сьогодні в економіці, не сприяють зростанню прибутків господарюючих суб'єктів. Це накладає суттєвий відбиток на визначення структури податкової системи в Україні та перспектив її подальшого розвитку, які більш реально пов'язувати із зростанням бази оподаткування. Крім того, технічна складність податку на прибуток, пов'язана з необхідністю розрахунку собівартості реалізованої продукції та оподатковуваного прибутку, також може бути однією з причин недоцільності односторонньої спрямованості національної податкової системи на даний вид податку.

Головним у системі прямих податків, які справляються з фізичних осіб, є прибутковий податок. Розвиток ринкових відносин створює передумови зростання особистих доходів громадян. У цих умовах в світовій практиці застосовується переважно прогресивне оподаткування, яке дозволяє у міру зростання доходів громадян стягувати з них грошові кошти в більших розмірах. В більшості країн світу частка податку на доходи громадян вища частки податку на прибуток підприємств. Тому вирішення питання підвищення ролі податку з доходів фізичних осіб у доходах бюджету України має відбуватися через перегляд усієї політики заробітної плати і доходів населення. Поступова зміна функціонального розподілу доходів в економіці в напрямі підвищення ролі доходів населення сприятиме вдосконаленню структури податкової системи.

Стосовно ж недоліків, притаманних прямим податкам (див. рис. 1.26), то вони значною мірою пов'язані з тим, що:

- пряма форма оподаткування потребує складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування і стягнення податків, є труднощі з визначенням того, що належить до доходів;
- стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення податкового апарату, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від оподаткування;
- прямі податки пов'язані з можливістю ухилення від сплати податків через недосконалість фінансового контролю і наявність комерційної таємниці;
- пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин,

оскільки тільки в умовах реального ринку може сформуватися реальна ринкова ціна, а отже, і реальний прибуток. Останній є ймовірною величиною - можуть бути і збитки. Тобто ринкові відносини не гарантують отримання прибутку, тому прямі податки не можуть стати стабільним джерелом доходів бюджету.

Вирішення цих проблем безпосередньо пов'язане з реалізацією такої моделі оподаткування, яка б ґрунтувалася на органічному поєднанні інтересів держави та платника податків. Тому, не дивлячись на справедливість прямих податків, податкова система не може обмежитись тільки ними.

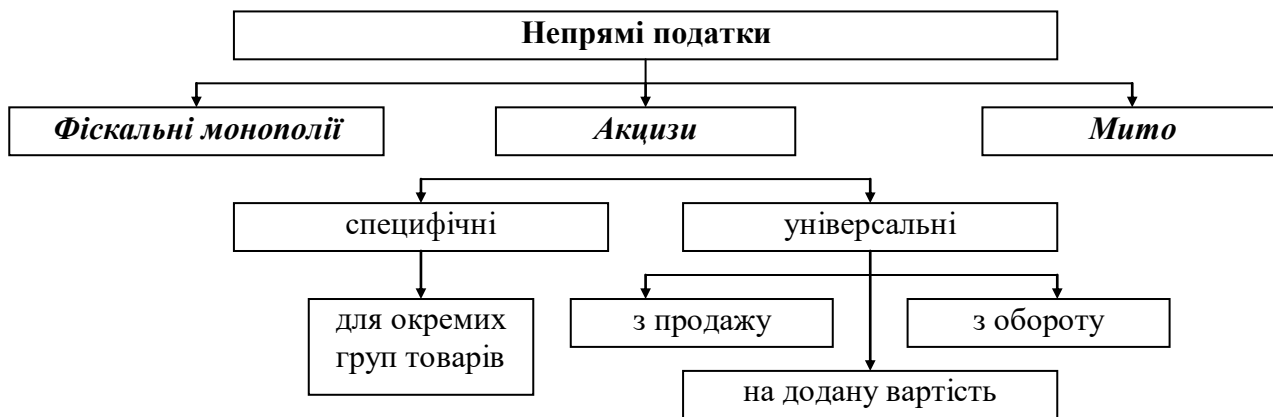
Непрямі податки відіграють значну роль у формуванні доходів держави та податковому регулюванні. Історично основним видом непрямих податків був акциз, при якому об'єктом оподаткування, як правило, виступала вартість товарів, що мали певну специфічну особливість (тютюн, алкогольні напої, предмети розкоші) або рівень споживання яких значно залежав від зміни цін. Сьогодні в більшості країн у підакцизні групи товарів включені: алкогольні напої, тютюнові вироби, бензин, легкові автомобілі, коштовності, інші предмети розкоші. Розвиток непрямих оподаткування призвів до появи податку з обороту (своєрідного універсального акцизу), який у деяких країнах трансформувався в податок з продаж або податок на додану вартість.

У світовій фіскальній практиці непрямі податки, що звичайно називаються податками на споживання, включають три основні види: податок з обороту, податок з продаж, які використовувались у практиці розвинених країн до 1950 року, а потім і податок на додану вартість (ПДВ), що замінив у багатьох країнах перші два види і сьогодні є провідним непрямим податком. У Західній Європі бюджет формується наполовину з непрямих податків. Зберігаючи переваги інших податків на споживання, ПДВ значною мірою звільнений від їх основних недоліків. Теоретично він являє собою частку (%) від вартості, що додана на кожній стадії виробництва та обігу. Залишаючись багаторазовим, ПДВ перебуває у прямій залежності від реального внеску кожної стадії у вартість кінцевого продукту, а отже, зберігає можливість держави впливати на всі стадії відтворення.

Загальними рисами, що виділяються фахівцями як основні і дають право на виділення цих податків в особливу групу податків на споживання, є те, що всі вони спрямовані на кінцеве споживання, несуть фіскальну навантаженість без будь-яких подальших установок щодо використання отриманих сум. Ці

особливості мають суттєве значення при вирішенні питань формування податкової системи в будь-якій країні.

Виходячи з характеру торговельної діяльності, непрямі податки поділяються на три групи (рис.1.27):



**Рис.1.27. Класифікація непрямих податків [60]**

- акцизи і фіскальні монополії, які використовуються у внутрішній торгівлі;
- мито на товари, яке використовується у зовнішній торгівлі.

Оскільки, непрямі податки включаються в ціну товарів і послуг, то їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів, а податковий тягар падає на ті групи населення, які характеризуються більш високим рівнем споживання. Їхні види залежать від особливостей ціноутворення, і звідси впливає розподіл податків.

Саме непрямі податки є однією з причин зростання цін на споживчі товари і сплачуються споживачами побічно у вигляді більш високої плати за товари. Тобто ознакою непрямих податків є завуальована від справжніх платників форма вилучення частини їх доходів.

Непрямі податки за своїм змістом мають регресивний характер: чим більший дохід, тим менша питома вага непрямих податків у доходу споживача, і навпаки, чим менший дохід, тим більша питома вага даних податків. Таким чином, непрямі податки є найбільш соціально несправедливими.

До акцизів відносять непрямі податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ринкової ціни. Вони характерні для систем ринкового ціноутворення, при якому держава майже не втручається в цей процес, а тільки встановлює на-



дбавку до ціни, що характеризує дохід, який вона забирає від обсягу реалізації товарів. Залежно від методики встановлення надбавки розрізняють фіксовані і пропорційні ставки акцизів.

Сутність фіскальної монополії полягає у встановленні державою такої ціни, яка б забезпечувала їй певні надходження. Фіскальна монополія виражає прибуток держави від реалізації монопольних товарів. Вона може бути повною або частковою. При частковій держава монополізує тільки процес ціноутворення, або ціноутворення і процес виробництва певних товарів, або ціноутворення і реалізацію. При повній монополії держава залишає за собою виняткове право на виробництво і реалізацію окремих товарів за встановленими нею цінами. Об'єктом фіскальних монополій завжди були найбільш масові споживчі товари: сіль, алкогольні напої, тютюн, сірники тощо.

Особливим видом непрямих податків є мито, яке встановлюється при ввезенні, вивезенні та транзиті товарів через кордон держави. У практиці оподаткування існують різні форми мита: статистичне, фіскальне, протекціоністське, антидемпінгове, преференційне, вирівнювальне.

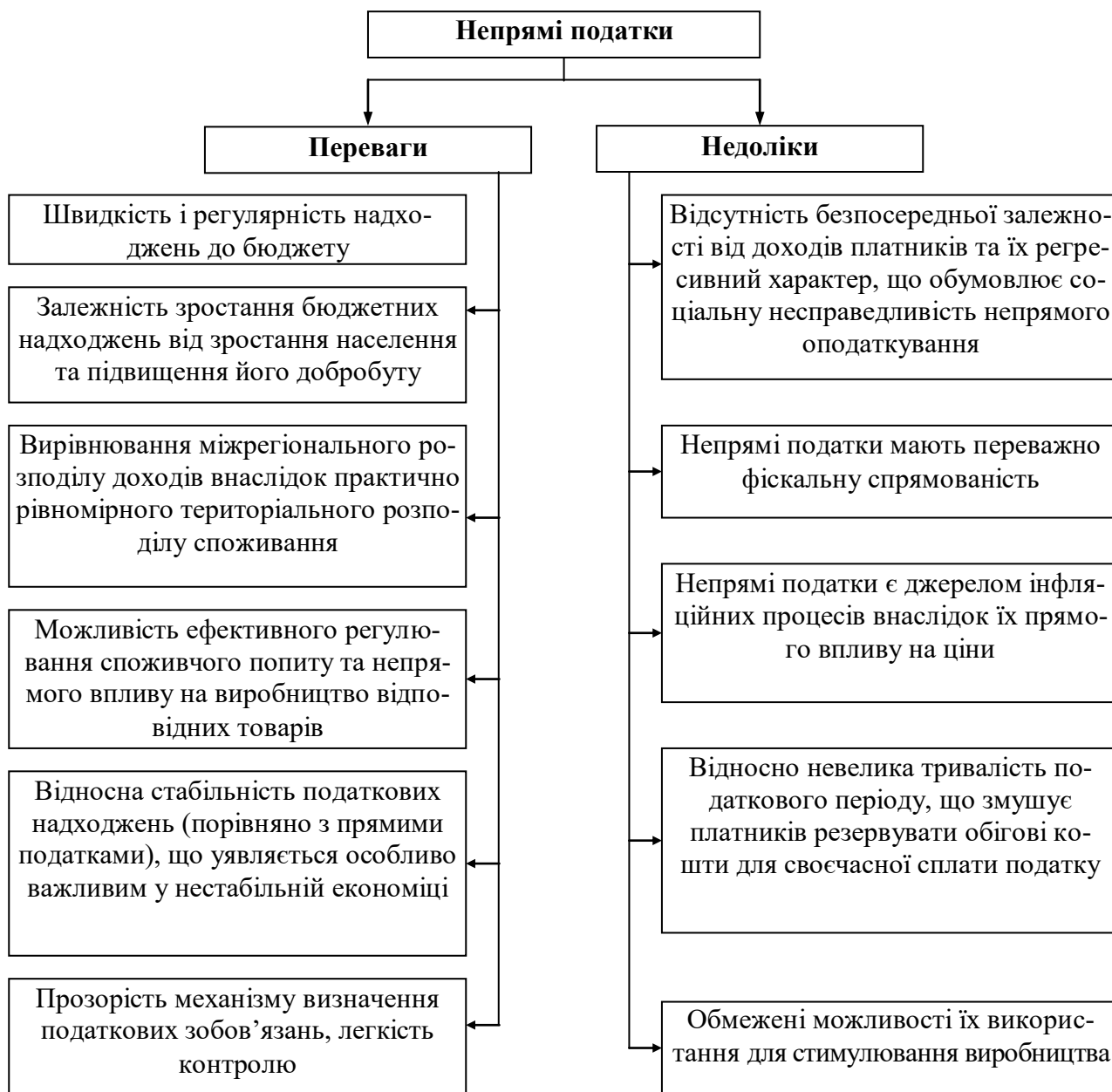
Непрямі податки, як і прямі, мають свої переваги і недоліки (рис.1.28). Розглянемо основні з них.

До переваг непрямих податків належать:

- збільшення доходів держави при зростанні населення та його добробуту;
- регулярність і швидкість надходжень до бюджету;
- вирівнювання міжрегіонального розподілу доходів, оскільки споживання майже рівномірне в територіальному розрізі;
- стримуючий вплив на споживання товарів, шкідливих для здоров'я і підвищення моральності населення;
- можливість впливу держави на розвиток виробництва і сфери послуг;
- зручність, яка полягає у тому, що вони характеризуються близькістю до місця внесення, відсутністю втрати часу при внесенні, не мають примусового характеру, не потребують накопичення певних коштів.

Однак, не можна абстрагуватись і від тих недоліків, що негативно впливають на податкову систему через необґрунтоване використання непрямих податків. Найбільший недолік - це відсутність безпосередньої залежності від розміру доходів платників, регресивний характер. Ще К. Маркс вважав податки на

споживання податками на бідних, а тому гостро їх засуджував. Групи осіб з низьким рівнем доходу в якості податку в ціні споживчих товарів сплачують більшу частку свого доходу порівняно з високодохідними групами. Тому проблема забезпечення ефективності введення цих податків повинна враховувати величину диференціації населення за рівнем доходів та відносну частку низькооплачуваних категорій населення.



**Рис.1.28. Переваги та недоліки непрямих податків**

Соціальна несправедливість непрямих податків може певною мірою нейтралізуватися державою шляхом вилучення товарів першої необхідності з кола оподатковуваних. Але виникає суперечність: адже швидкість надходження по-

датків, стабільність і рівномірність забезпечуються саме оподаткуванням товарів широкого вжитку. Тому державі необхідно якнайповніше врахувати інтереси усіх членів суспільства, прийти до компромісного розподілу податкового тягаря.

У сучасних умовах вплив непрямих податків на підвищення цін, крім негативності саме цього фактора, достатньо обґрунтовано вважають джерелом розвитку інфляційних тенденцій. Крім того, не менш істотним недоліком непрямих податків слід вважати обмежені можливості їх використання для стимулювання виробництва. Деякі можливості стимулювання закладені в непрямих податках щодо регулювання структури споживання, однак їх реалізація знаходиться в безпосередньому зв'язку з відпрацьованістю механізму визначення та стягнення. Практика переконливо свідчить, що не завжди регулювання споживання шляхом непрямих податків має наслідком лише позитивні результати.

Саме тому характерною рисою податкових систем сучасних розвинутих держав є поєднання прямих та непрямих податків. За рахунок їх оптимальної структури значною мірою може бути розв'язане те глибоке протиріччя цільових установок, що стоять перед податковою системою. Відмінність полягає у їх співвідношенні. За дослідженнями фахівців, в останні два десятиріччя загальна картина прямого і непрямих оподаткування у розвинених капіталістичних країнах мала такий вигляд:

- прямі податки переважають у Голландії, Данії, Люксембурзі, Канаді, Новій Зеландії, Швейцарії, Австрії, США, Японії; підвищення їх ролі відбулося у Великобританії, Німеччині, Фінляндії, Канаді, Японії та США;

- непрямі податки переважають у Норвегії, Франції, Австралії, Італії, Ірландії, Греції, Іспанії; підвищення їх ролі відбулося в Австралії, Італії та особливо в Швеції.

Зазначимо, що основним фактором, який визначає співвідношення між прямими та непрямими податками є життєвий рівень основної маси населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень з доходів юридичних та фізичних осіб. Таку закономірність ілюструють дані табл. 1.5.

**Взаємозв'язок частки непрямих податків у загальних податкових надходженнях та розмірів ВВП на душу населення [83]**

Обсяг ВВП на душу населення (дол. США)	Кількість країн, що включені в групу	Частка непрямих податків на споживання в загальних податкових надходженнях
Країни, що розвиваються		
100 і нижче	20	68
101 – 200	11	64
201 – 500	19	64
501 – 850	9	50
Розвинені країни (вище 850)	15	32

Однак, існує й інший фактор — національні особливості окремих країн, що зумовлюють наявність різних стереотипів відносно тих чи інших податків. Так, у групі розвинутих країн чітко виділяються такі, де частка непрямих податків у загальних податкових надходженнях знаходиться в межах 28—35 % (Японія, США, Канада), і ті, де ці величини сягають 45—55 % (Англія, Німеччина, Італія, Франція). Якщо, наприклад, в Італії частка непрямих податків знизилась в аналізованому періоді більше ніж на 13 %, то у Франції, де історично перевага надавалась непрямим податкам, таке скорочення становило лише 9,3%.

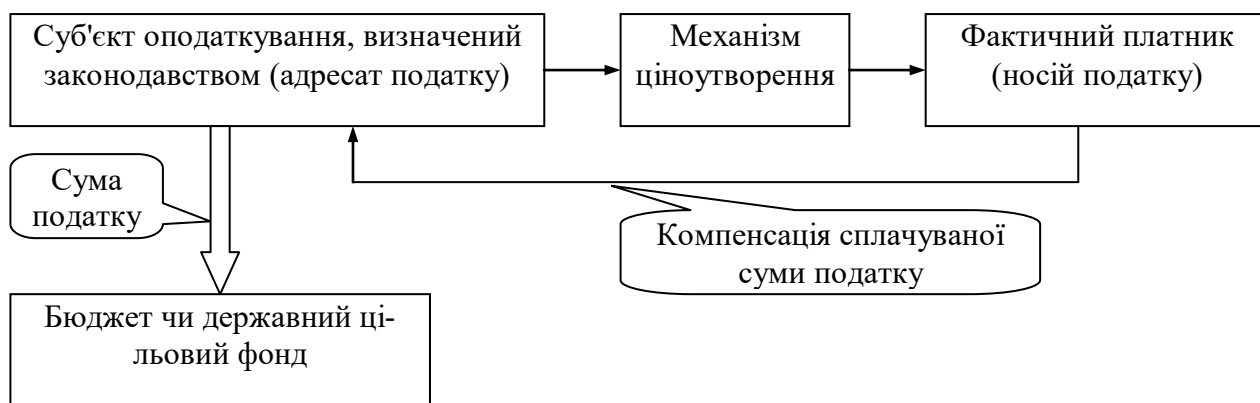
Практика використання прямого та непрямих оподаткування у інших країнах світу доводить неприпустимість їх протиставлення без ґрунтовного дослідження соціально-економічних умов, що склалися в державі, етапів історичного розвитку, які пройшла податкова система. Ще А. Смітом та Д. Рікардо була проголошена думка про доцільність та необхідність комбінації прямих та непрямих податків при формуванні податкової системи. Проблема полягає у знаходженні меж оптимального співвідношення між цими двома, вкрай необхідними структурними елементами системи оподаткування, і вона має вирішуватись, виходячи, насамперед, з властивих цим податкам переваг та недоліків.

### 1.7. Сутність та проблематика перекладання податків

В основі поділу податків на прямі та непрямі лежить теоретична можливість їх перекладання на споживачів. Якщо кінцевим платником прямих подат-

ків виступає той, хто отримує прибуток чи є власником майна, то непрямих - споживач товару, на якого податок перекладається шляхом надбавки до ціни. Однак, на практиці справа може обернутися інакше. Прямі податки за певних умов можуть також перекладатися на споживача. Так, прямий за визначенням податок на прибуток, за умови перекладення його на ціни, стає непрямим. У свою чергу, непрямі податки також не завжди можуть бути перекладені на споживача, оскільки ринок не обов'язково у повному обсязі прийме товар за завищеними цінами.

Економічна сутність перекладення податків полягає в тому, що шляхом використання цінового механізму податкове навантаження перекладається з суб'єкта оподаткування, визначеного законодавством як платник (адресат) податку на іншу особу (носія податку), яка стає фактичним платником (рис. 1.29).



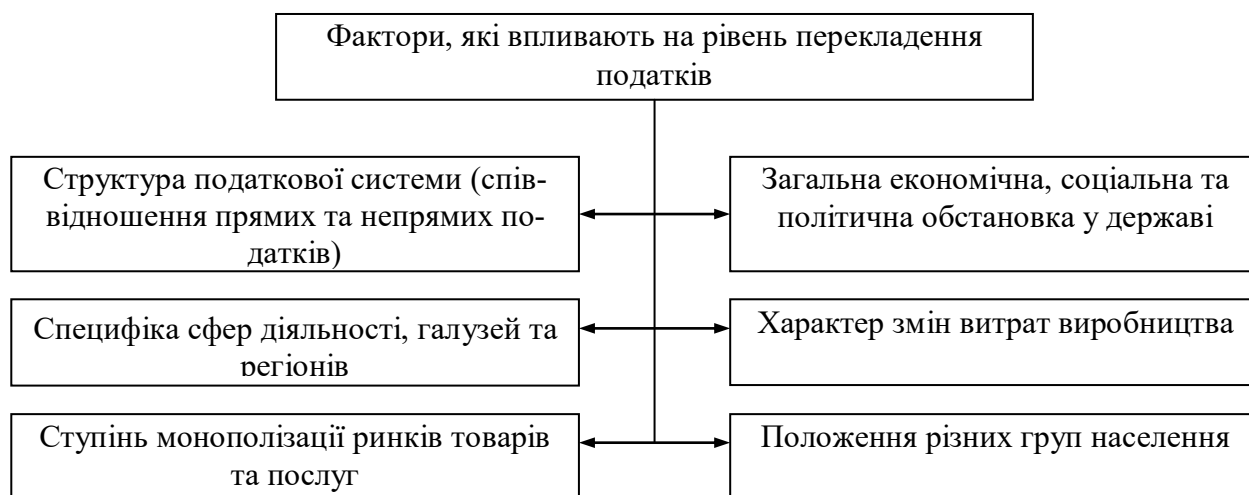
**Рис. 1.29. Принципова схема механізму перекладення податків**

Сама можливість перекладення податків пов'язана зі здатністю податків міняти дійсного суб'єкта податкового платежу. Як відомо, суб'єктом податку є платник, той, хто вносить податок. Але юридично визначений платник може не бути фактичним платником, якщо перекладає податок на іншу особу. Сама можливість перекладення податків та можливий рівень розвитку цього явища визнається факторами макроекономічного характеру (рис. 1.30).

В залежності від характеру та напрямку руху грошових потоків перекладання слід розуміти як один із двох можливих варіантів пониження податкового зобов'язання. Перший співзвучний із використанням цінових механізмів, тобто сума податкового зобов'язання простою арифметичною дією закладаєть-

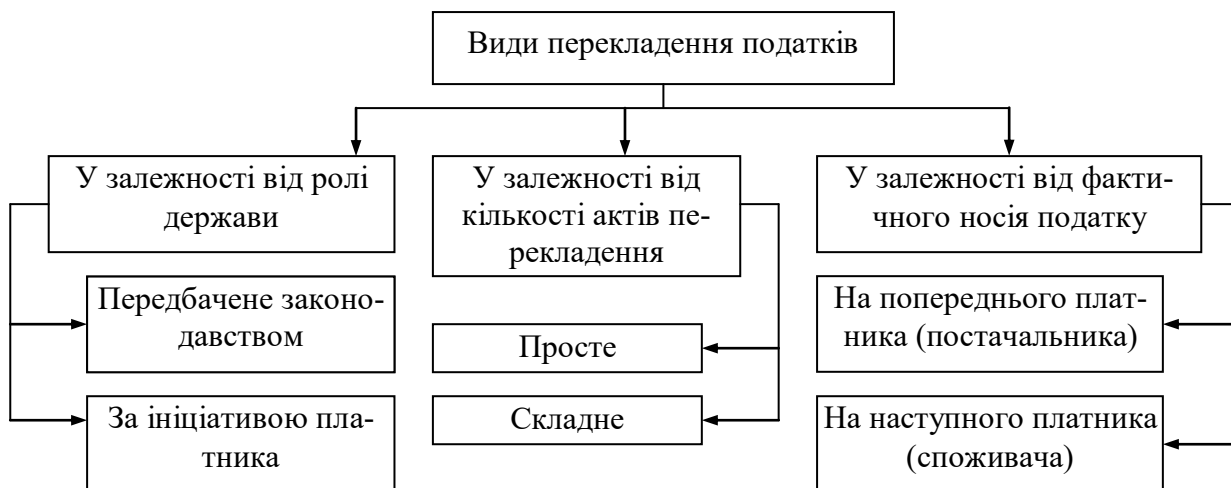
ся в кінцеву ціну товару. Іншими словами, на суму нарахованого податку збільшується кінцева ціна реалізації і тим самим нівелюється вплив податку на особисті доходи конкретного платника. За умови високої конкуренції не завжди вдається сплачені суми податку закладати в ціну товару і тим самим порушувати цінові аспекти співвідношення попиту і пропозиції.

Другий варіант перекладання пов'язаний із зміною векторів перенесення податкового навантаження найманих працівників та пов'язаних осіб. Платник податку через сповільнення темпів приросту доходів найманих працівників та постачальників може домогтися прискореного росту темпів приросту власних доходів за рахунок використання інструментарію включення нарахованих податків у валові витрати в контексті зміни пропорції співвідношення «доходи найманих та пов'язаних осіб – загальні доходи по реалізації».



**Рис. 1.30. Основні фактори, які визначають можливий рівень перекладення податків**

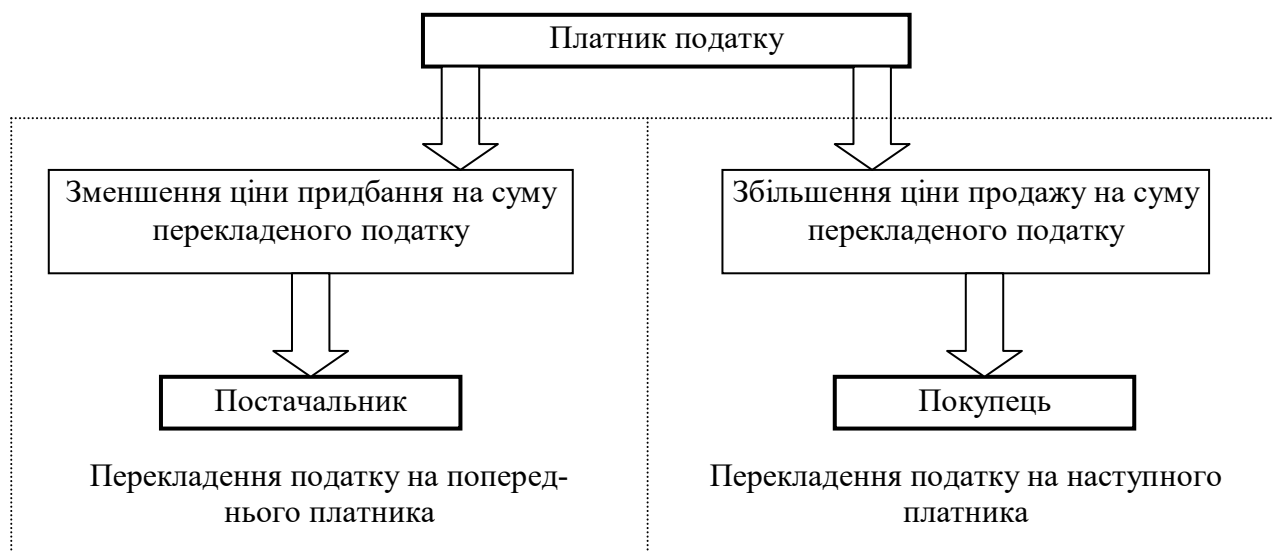
В теорії оподаткування види перекладення податків класифікуються за трьома ознаками в залежності від: ролі держави в цьому процесі; кількості актів перекладення; фактичного носія податку або напрямку перекладення (рис. 1.31).



**Рис. 1.31. Класифікація видів перекладення податків**

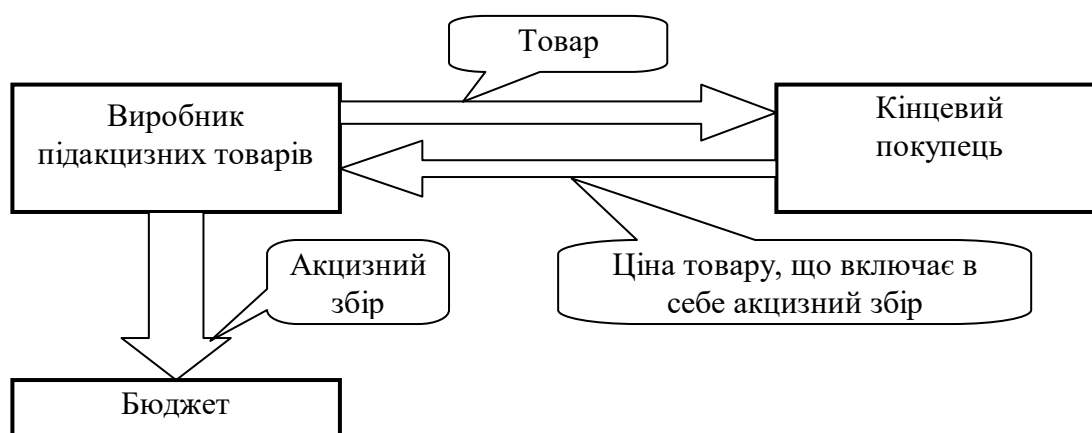
З точки зору ролі держави в процесах оподаткування слід розрізняти перекладення податків, передбачене законодавством, та здійснюване за ініціативою платника. В першому випадку розмежування між юридичним платником (адресатом) податку та носієм (фактичним платником) регламентоване на законодавчому рівні. Так, при здійсненні операцій поставки сума ПДВ додається до ціни продажу і сплачується покупцем, хоча платником податку визначена особа, яка виступає в таких операціях постачальником. В другому випадку законодавчий акт не передбачає розмежування платника та носія податку, але в силу різних причин платник має можливість зменшити свої власні податкові витрати, фактично переклавши їх на свого контрагента.

Перекладання податків може відбуватися як уперед, наприклад, із продавця товарів на споживача, так і назад - із продавця на виробника реалізованих товарів. У першому випадку перекладання відбувається шляхом підвищення ціни товарів, що реалізуються, у другому - за допомогою зменшення ціни товарів, що придбаються (рис. 1.32).



**Рис. 1.32. Варіанти перекладання податку у залежності від фактичного носія податку**

В процесі ринкової взаємодії суб'єктів господарювання сплата податку може складатися з одного або декількох актів перекладення. В першому випадку має місце просте (рис. 1.33), а в другому – складне перекладення (рис. 1.34).



**Рис. 1.33. Просте перекладення акцизного збору**

Механізми перекладання податків завжди пов'язані зі зміною цін, за допомогою чого, власне й здійснюється процес перекладення.

Тому одним з найактуальніших питань фіскальної теорії є дослідження впливу податків на загальний рівень цін. Запровадження непрямих податків з точки зору загальної рівноваги викликає в економіці неоднозначні наслідки. Додатковий тягар податку, створений для одних, при взаємодії на ринку про-



давців і споживачів обертається додатковою вигодою для інших. Зокрема, акцизний збір обтяжливий для споживача підакцизного товару. Однак, якщо запровадження акцизного збору спричиняє ріст цін, який перевищує величину самого податку, від цього економічно виграють продавці.



**Рис. 1.34. Складне перекидання земельного податку при здійсненні орендних операцій**

Прямі податки не спричиняють безпосереднє підвищення цін, якщо розмір податку не змушує виробників скорочувати виробництво. Тобто, в даному випадку дія прямого податку на кон'юнктуру цін опосередкована через зменшення товарної маси. Якщо ж прямий податок суттєво не впливає на обсяг пропозиції товарів, то податок діє як дефлятор за умови, що вилучені кошти знову не спрямовуються через бюджет на фінансування споживання [123].

В суспільному масштабі особисте споживання скорочується лише за обставин виробничого використання мобілізованих податком грошей або заощадження коштів громадян. Адже, викликане податком скорочення обсягу споживання однієї частини населення без порушення рівноваги суспільного попиту просто компенсується споживанням іншої.

Так як непрямі податки безпосередньо пов'язані з ринковим механізмом,

то високий універсальний акциз неминує спричиняє загальне зростання цін в державі. Причому процес підвищення цін відбувається й за незмінної товарної та грошової маси завдяки лише збільшенню кількості оборотів грошей, викликано-му акцизом. Тобто, саме тільки прискорення грошового обігу, спричинене оподаткуванням широкого асортименту товарів здатне викликати рух цін, навіть за тієї ж суми грошових доходів населення. Але якщо при загальному зростанні цін їхнє співвідношення залишається незмінним, виручка виробників буде нижчою за ту, яка була до введення акцизу. Саме тому виробники – суб'єкти господарського процесу також не зацікавлені в існуванні акцизу на продукцію, яка випускається ними на ринок.

Тому за різних комбінацій видів податків і рівня оподаткування постійно відновлюється класичне питання теорії податків: хто насправді сплачує податок у кінцевому підсумку? Особа, визначена законодавством, як платник даного податку, чи хтось інший, на кого офіційний платник податків фактично перекладає реальний тягар податкового навантаження?

Тобто межа між прямими та непрямими податками нерідко буває умовною. Зважаючи на цю умовність, в економічній літературі пропонується відмінити такий поділ, а в якості критерію класифікації податків прийняти принцип, який дозволяє оцінити вплив кожного з них на мотиви економічної поведінки виробника. Не піддаючи сумніву необхідність та важливість такої класифікації податків, слід зазначити, що вона має право на існування не замість, а поряд з класифікацією на прямі та непрямі. З точки зору ж фіскальної спрямованості оподаткування, що має опосередковане значення, поділ податків на прямі та непрямі не втрачає своєї актуальності.

Під впливом побічних, зовнішніх для податку ефектів, економічний та соціальний тягар оподаткування для суспільства може перевищити його фіскальну доходність для уряду. Обмежуючи непродуктивне чи небажане споживання, непрямий податок стає перешкодою вигідному вкладанню капіталу та заощадженням.

Таким чином, фіскальні вигоди держави можуть і не покрити багатомірні витрати суспільства, а це перетворює проблему обтяжливості, розподілу, ефекту податків та їх перекладання в одну найскладніших у фінансовій науці. Тому теоретичний поділ податків на ті, що перекладаються і ті, що не перекладаються застарів для умов сучасних ринкових відносин.

Фіскальна теорія непрямого оподаткування обертається в колі традиційних питань соціальної справедливості, економічних впливів непрямих податків, їхнього впливу на суспільний добробут. За великої маси споживачів і численних виробників підакцизних товарів на систему непрямого оподаткування впливають економічні та особисті закономірності споживання, а також соціальні, демографічні і правові фактори.

Для аналізу ефективності державного впливу через політику непрямого оподаткування на обсяг споживання використовується метод «затрати – вигоди». При цьому фіскальні вигоди зіставляються із соціальною шкалою споживання окремих підакцизних товарів, моделюється вплив на динаміку нагромадження капіталу на короткострокові та довгострокові періоди. На макроекономічному рівні виконуються економетричні обстеження фіскальних результатів зміни співвідношення між прямими й непрямими податками.

Протиріччя політичних оцінок, суспільної та наукової думки щодо непрямих податків постійно існують. Питання про порівняльну характеристику прямих і непрямих податків та ефективне співвідношення цих форм оподаткування дебатуються в парламентах, обговорюється в економічній літературі. На наш погляд, протистояння прямих і непрямих податків не може закінчитись поразкою однієї з цих форм, - виходом в будь якому випадку буде їх прагматична комбінація.

### **1.8. Роль податків у фіскальній політиці держави**

В кожній країні існує необхідність виконання суспільних задач, у виконанні яких бере участь держава. Держава вирішує ці задачі за допомогою фіскальної політики.

Фіскальна політика (від лат.фіск “fisc” – імператорська казна) – це маніпулювання державним бюджетом з ціллю виконання державою своїх функцій.

Фіскальна політика виявляє себе у системі форм і методів мобілізації фінансових ресурсів держави, їх розподілі, а також у фінансовому законодавстві.

Фіскальні інтереси не обмежуються лише стягненням коштів на користь державі, оскільки реалізація функцій держави на цьому закінчується. Процес формування фінансових фондів забезпечує державу ресурсами, необхідними для реалізації її функцій. Останнє безпосередньо пов'язане з видатками, бо саме через витрати держава “презентує” себе суспільству:

- через витрати на утримання апарату управління – оскільки саме в особі державних службовців існує держава;
- держава – суспільний інститут, діяльність якого повинна бути спрямована на задоволення інтересів членів суспільства, тобто державні видатки мають бути суспільно спрямованими.

Фіскальна політика може бути стимулюючою або стримуючою, залежно від того, якого напрямку розвитку об'єкта впливу прагне досягти держава. Наприклад, коли економіка перебуває у спаді чи депресії, фіскальна політика може стати стимулюючою, якщо фіскальними інструментами (зниженням податків та збільшенням видатків) держава збільшує інвестиційні можливості економічних агентів, що призводять до бюджетного дефіциту або до його зростання. У випадку, коли спостерігається економічне зростання, фіскальна політика для контролю за інфляцією переходить до розряду стримуючої.

Проблема виникає тоді, коли економічна ситуація в країні поєднує у собі економічний спад з інфляцією. У такому випадку необхідно одночасно вживати як стимулюючі, так і стримуючі фіскальні інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток господарства без впливу на зростання цін. Вислів “маніпулювання державними доходами та видатками” означає не постійну зміну “правил гри”, а свідоме настроювання інструментів фіскальної політики задля досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основних фіскальних дій держави – системи податків. Особливо, коли суб'єкти не мають достатньої кількості нагромаджень минулих періодів, для самоорганізації своїх дій.

У розпорядженні кожної держави для задоволення суспільних потреб повинні бути ресурси, в першу чергу фінансові. Рішенню суспільних задач і потреб сприяє функціонування фінансового господарства країни.

Для функціонування фінансового господарства необхідно, по-перше, проводити збір доходів, а по-друге, - витратити зібрані кошти.

Доходи, які отримує держава, як правило, обмежені, а ріст суспільних потреб збільшує видатки. В зв'язку з цим виникає необхідність систематизації, обліку і контролю доходів і видатків держави, тобто виникає необхідність використання законодавчо затвердженого плану держави. Таким фінансовим планом є державний бюджет.

Бюджет є основою фінансового господарства держави. Він тісно пов'язаний з питаннями економіки, фінансів, політики і права. Така багатогранність бюджету пояснює труднощі ефективного формування доходів і раціонального фінансування видатків.

Ситуація, що склалась сьогодні в Україні, є характерною для економіки перехідного періоду, оскільки, як правило, при проведенні ринкових перетворень проходить зниження “державної присутності” в економічному і соціальному житті країни. На етапі перехідної економіки держава стоїть перед необхідністю проведення перетворень, які мають за мету нормалізацію державного бюджету.

Основними напрямками таких перетворень є:

- зниження державних видатків;
- підвищення доходів бюджету.

Однак, зниження державних видатків являє собою достатньо важкий процес, оскільки в даному випадку зачіпаються соціальні інтереси широких мас населення. Крім того, при цьому знижуються державні видатки на такі сфери як освіта і інвестиції, які сприяють прискоренню економічному росту, що призводить до довгострокової соціальної нестабільності, яка паралізує діяльність народного господарства.

Тому в таких умовах особливої актуальності набуває питання ефективного формування доходів державного бюджету.

Історично бюджетні доходи характеризувались наступною структурою:

- прямі – доходи отримані від експлуатації державного майна;
- непрямі – доходи, які держава отримала за допомогою податків;
- доходи від регалій і монополій – займали проміжне становище між прямими і непрямими доходами.

В даний час доходи бюджету складаються з трьох основних частин: податкових доходів, неподаткових доходів і доходів цільових бюджетних фондів (табл.1.6).

## Структура доходів бюджету

Види доходів бюджету	Джерела	Процеси, які забезпечують поступлення коштів в бюджет
1.Податкові	Економічна діяльність, яка виражається у створенні ВВП	Оподаткування економічної діяльності
2.Неподаткові	Національне багатство	Доходи від приватизації діяльності держави як учасника ринку
3.Доходи цільових бюджетних фондів	Змішані	Різноманітні збори, штрафи тощо.

Найбільш важливою частиною є податкові доходи. В 90-х роках ХХ сторіччя в бюджетному процесі України спостерігалися:

- зниження питомої ваги державних доходів у ВВП.
- перевага податкових доходів в загальному об'ємі доходів бюджету.

Існування держави залежить безумовно від податків. Вони являють собою ту частину фінансових відносин, яка пов'язана з формуванням доходів держави, необхідних для виконання нею своїх функцій.

Трирівнева податкова система, яка функціонує в Україні, дозволяє забезпечити можливість самостійного формування бюджетів, всім рівням управління при розподілі окремих податків між ними.

Частина податкової маси, яка акумулюється в державному бюджеті, шляхом бюджетного регулювання перерозподіляється між регіональними і місцевими бюджетами. В зв'язку з цим доходні джерела діляться на закріплені і регулюючі.

Вдосконалення міжбюджетних відносин повинно здійснюватися, поперше, шляхом більш раціонального розподілу між бюджетами різних рівнів закріплених доходів, по – друге, диференціацією нормативів відрахувань від регулюючих доходів на об'єктивній основі, по – третє, квотування, тобто закріплення частини від окремих видів податків за бюджетами різних рівнів на довготривалій основі.

Способом розмежування доходів між рівнями бюджетної системи є встановлення кожним рівнем управління своїх ставок (надбавок) по тому чи іншому податку в межах, передбачених законодавством.

Система бюджетних відносин відіграє важливу роль в ослабленні дії центральних сил, які виникають в багатих природними ресурсами регіонах, оскільки вона дозволить утримувати ці райони в узгоджених рамках. Якщо в державі не створено відкритої системи бюджетних відносин, основаної на узгоджених діях всіх сторін, кожна з яких має свої інтереси, збереження системи неупорядкованих бюджетних відносин може бути небезпечним для держави. Створення справедливої відкритої системи на базі організаційно-правового процесу, в якому приймають участь всі райони, сприяє досягненню більшої узгодженості у питаннях дольового розподілу податків.

Вибір оптимального рішення проблеми раціонального перерозподілу податків між рівнями бюджетної системи визначається тільки в результаті достатньо тривалого періоду еволюції національної бюджетної системи. Тільки власний досвід дозволяє, враховуючи специфіку економічних умов, визначити таке співвідношення конкретних видів податкових поступлень в бюджети різних рівнів і методів їх розподілу, яке в максимальній степені буде відповідати функціональному призначенню тих чи інших податків і степені їх впливу на процес суспільного відтворення.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Охарактеризуйте сутність і основні ознаки податків.*
2. *Які функції виконують податки?*
3. *В чому полягає різниця між категоріями «податки» і «збір»?*
4. *Перелічіть елементи, які характеризують зміст податків.*
5. *За якими ознаками можна класифікувати податки?*
6. *Чим визнана необхідність поділу податків на прямі і непрямі?*
7. *Які групи податків виділяються в залежності від об'єктів оподаткування?*
8. *Які є види податкових пільг і як вони класифікуються?*
9. *Назвіть основні переваги і недоліки прямих та непрямих податків.*
10. *Розкрийте сутність перекладання податків і охарактеризуйте основні його види.*

## РОЗДІЛ II. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА І ПОДАТКОВА СИСТЕМА

### 1.1. Сутність податкової політики та напрямки її проведення

Податки виникли на певному етапі історичного розвитку суспільства разом із появою держави. Саме необхідність виконання державою своїх функцій спричинила формування нового специфічного типу економічних зв'язків. З розвитком ринкових відносин податки стають фінансовим інструментом державного регулювання економічних відносин. Частина вартості сукупного суспільного продукту, що удержавлюється за допомогою податків, набуває не тільки фіскального, а й економічного значення.

Історія розвитку оподаткування свідчить, що податки можуть бути не тільки джерелом поповнення бюджетів, але і інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів. Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей проходить в рамках податкової політики, яку проводить держава.

*Податкова політика* - це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення, або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування справляє значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави.

Із проголошенням незалежності Україна стала на шлях самостійного розвитку з метою побудови ефективної соціально орієнтованої ринкової економіки. Це був період становлення податкової системи в основу якої було покладено класичну схему податків, характерну для країн з розвинутою ринковою економікою. Застосування такої класичної системи в умовах



перехідного періоду України призвело до виникнення низки суттєвих проблем, серед яких:

- збільшення кількості збиткових підприємств;
- ріст безробіття;
- ускладнення соціально – економічної ситуації в країні.

Зумовлюється це тим, що акцент у податковій політиці було зроблено на фіскальній функції, а її регулююча та стимулююча роль фактично зведена нанівець. Тому проблема побудови ефективної податкової системи залишилась однією з найактуальніших у процесі становлення ринкових відносин і закладання підвалин для економічного зростання України.

Податкова політика має бути направлена на вирішення поставлених перед суспільством завдань, серед яких виділяють довгострокові і короткострокові. Перед керівництвом розвинутих країн стоять наступні довгострокові цілі: економічне зростання, максимальний рівень зайнятості і благополуччя населення. Короткостроковими цілями відносно податкової політики можуть бути поповнення державного бюджету, його збалансованість на певному рівні по відношенню до внутрішнього валового продукту, стимулювання інвестиційної діяльності.

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження (тиску) на платника податків. Для його вимірювання використовують декілька показників.

Так, на макрорівні податковий тиск визначає частка податкових надходжень в бюджет ( $\Pi_1$ ) у ВВП:

$$\Pi_1 = \frac{\text{ПБ}}{\text{ВВП}} \times 100\%, \quad (2.1)$$

де, ПБ – податкові поступлення в бюджет;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

При характеристиці податкового навантаження на підприємстві можна використовувати наступні показники:

• частку податкових виплат підприємства ( $\Pi_2$ ) в загальній сумі прибутку:

$$\Pi_2 = \frac{\text{ПВ}}{\text{БП}} \times 100\%, \quad (2.2)$$

де, ПВ – податкові виплати підприємства;

БП – прибуток підприємства;

- частку податкових виплат підприємства ( $\Pi_3$ ) в об'ємі реалізації:

$$\Pi_3 = \frac{\text{ПВ}}{\text{О}_p} \times 100\%, \quad (2.3)$$

де,  $\text{О}_p$  – об'єм реалізації підприємства.

Податкове навантаження на загальнодержавному рівні показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється через бюджет.

Податкове навантаження в країнах-членах Організації економічної співдружності і розвитку коливається від 52% в Швеції до 30% в США і Туреччині. В основній групі країн воно складає 40-45%. Середній рівень податкового навантаження в країнах ЄС за даними 2002 року дорівнював 38,5% (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

**Загальний рівень оподаткування економіки в країнах-членах ЄС і в Україні [129]**

Країна	Податкове навантаження, %	Країна	Податкове навантаження, %
Бельгія	46,6	Мальта	31,3
Чехія	35,4	Нідерланди	39,5
Данія	48,9	Австрія	44,4
Німеччина	40,2	Польща	39,1
Естонія	35,2	Португалія	36,3
Греція	36,2	Словенія	39,8
Іспанія	36,2	Словаччина	33,0
Франція	44,2	Фінляндія	45,9
Ірландія	28,6	Швеція	50,6
Італія	41,7	Великобританія	35,8
Кіпр	32,5	Угорщина	38,8
Латвія	31,3	Україна	32,2
Литва	28,8	В середньому по країнах:	
Люксембург	41,9	ЄС-25	38,5
		ЄС-15	41,1
		ЄС - 10	34,5

Протягом останніх років в цих країнах спостерігається тенденція до збільшення податкового тиску, що пояснюється інтеграційними процесами в Європі, які передбачають вирівнювання умов господарювання, в тому числі оподаткування.

Сьогодні в Україні альтернативи суттєвому зниженню податкового тягара (значення якого за 9 місяців 2005 року сягало 39,2%) немає. На шляху реалізації такої політики стоять наступні проблеми:

- наявність значного державного боргу, що включає зовнішній, внутрішній борг та рівень кредиторської заборгованості бюджетних установ;
- дефіцит бюджету, який сьогодні набув латентного характеру;
- великі обсяги загальнодержавного споживання, здійснити значні обмеження якого у короткостроковий період не вдасться.

Крім того, ми дотримуємося думки, що зниження податкового навантаження не обов'язково веде до економічного зростання. В умовах неконкурентоспроможної економіки та відсутності механізмів її створення зниження податкового тягара - надзвичайно обмежений метод короткої дії, що не дає довгострокових результатів. Слід також враховувати масштаби збитковості, а для збиткових підприємств будь-яка ставка оподаткування є високою.

Наріжна проблема створення концепції податкової політики в Україні набула актуальності не тільки через проблеми економічного і фінансового характеру. Сімдесятирічний тоталітарний режим спотворив психіку людини, а тому реформи не можна обмежити лише матеріальною сферою, потрібно також враховувати процеси ґрунтовної зміни ментальності громадян і, найголовніше, їхнє ставлення до змін, яких неможливо уникнути в економічній стратегії держави.

На новому етапі податкових реформувань - етапі розробки Податкового кодексу - аксіома первинності визначення мети податкових трансформацій, що визначає подальшу технологію реформувань, не є очевидною. Розв'язання нагромаджених протиріч можливо лише за умови, що Податковий кодекс не просто об'єднає діючі закони та нормативні акти, але й ліквідує проблеми, що накопичились. Світова практика переконує, що поспіхом та силовими методами їх не вирішити. Шляхи розв'язання цих проблем концентруються на ґрунті виваженого, науково обґрунтованого підходу, найтісніше пов'язаного з

урахуванням особливостей сучасного, перехідного стану економічного розвитку. Без визначення довгострокової орієнтації податкової політики стає зрозумілою і безперспективність подальшої стратегії податкових реформувань з метою реалізації виключно фіскальної політики уряду України. Тому першочерговим слід вважати максимізацію функції соціального добробуту шляхом створення таких умов фінансово-господарської діяльності, які б стали каталізатором довгострокового зростання національного виробництва з одночасним збереженням помірних темпів інфляції та поступового покращання стану платіжного балансу. По суті, на противагу іншим, в основі нашої концепції лежить стратегія органічного поєднання невіддільних одне від одного завдань: зростання добробуту громадян та стійкого інноваційного росту економіки.

Економічна політика держави реалізується шляхом взаємодії державного бюджету і ринкових регуляторів. Держава формує регулюючий вплив на економічну діяльність за допомогою системи оподаткування і податкових пільг, субсидій і субвенцій, державних інвестицій і процентних ставок.

Податкова політика є однією із найважливіших основ макроекономічної політики будь-якої країни, так як вона має здатність впливати на сукупний попит. Рішення уряду підвищити процентні ставки приводить до скорочення витрат приватного сектору на інвестиції. Падіння рівня інвестиційних витрат веде до того, що податкова політика може скоротити норму накопичення. Таким чином, проходить ефект заміщення, який має місце в тому випадку, коли виникає бюджетний дефіцит і уряд змушений збільшувати борги для покриття своїх видатків. Ріст державних видатків підвищує сукупний попит і приводить до того, що набирає силу тенденція до збільшення виробництва. Однак ріст виробництва підвищує процентну ставку на ринках активів і тим самим пом'якшує вплив податкової політики на виробництво. Найбільш ефективною податкова політика є при стабільному обмінному курсі і стійкому русі капіталів.

При аналізі податкової політики країни, велику увагу приділяють структурі оподаткування. В країнах з низькими доходами структура оподаткування виглядає наступним чином:

- більшу частину поступлень складають податки на вітчизняні товари і зовнішньо - торгівельні операції, які в сукупності складають близько 70% всіх

податкових поступлень, причому доля лише імпортного мита складає більше 40%;

- внутрішні прибуткові податки не є значними (більше 25% податкових поступлень), причому юридичні особи оподатковуються в більшій степені ніж фізичні. Це пов'язано зі зручністю використання великих (часто іноземних) компаній в якості джерел доходів, а також з адміністративними труднощами в організації оподаткування ефективним прибутковим податком приватних осіб.

Історія розвитку системи оподаткування України свідчить про те, що податкові надходження можуть бути не лише основним джерелом наповнення бюджету, а й інструментом регулювання соціально-економічних процесів – перерозподілу доходів між членами суспільства (розрізняють два аспекти: скорочення реальних доходів конкретних платників унаслідок сплати податків і повернення частки номінальних доходів до конкретних платників, перерозподілених за допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ), стимулювання окремих видів господарської діяльності й обмеження розвитку інших тощо.

Українська держава протягом останніх років будує свою власну податкову систему, враховуючи досвід інших країн, що не є простим його копіюванням. Адже не можна переносити податкову систему будь-якої країни на реалії нашої економіки. Об'єктивно необхідно будь-які новації в податковому законодавстві переймати тільки після глибокого вивчення певної проблеми і досвіду окремих елементів системи оподаткування країн із ринковою економікою, проведення групового аналізу доцільності зазначеної норми й можливості її застосування в українському законодавстві.

Зазначимо, що надзвичайно важливою умовою ефективності податкової політики є її стабільність і передбачуваність, що, з одного боку, викликає в усіх суб'єктів господарювання стабільний інтерес до перспективної фінансової політики, а з другого – забезпечує високий рівень роботи податкової служби на основі розроблених нормативно-правових актів із питань оподаткування та освоєння механізмів стягнення того чи іншого податку.

Історія сучасної податкової системи України починає свій відлік від 25 червня 1991 року з прийняття Закону України “Про систему оподаткування”, в якому закладені основні її доміанти. Дотримання основних принципів оподаткування надзвичайно важливе для ефективної реалізації податкової

політики сьогодні й створення оптимально справедливої та економічно виправданої системи оподаткування в найближчому майбутньому.

Визначальний вплив на структуру податкової системи має політичний устрій держави. Відповідно до того, чи є країна унітарною, чи федеративною, відтворюється структура податкової системи. Держава не може виконувати покладених на неї функцій без фінансових ресурсів, тому система розподілу бюджетів різних рівнів має бути адекватною системі делегування влади.

Проблема формування ефективної податкової політики – одна з найактуальніших у період становлення в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки у міжнародний ринок. Її розв'язання має здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як наявної в країні законодавчої бази, так і здобутого у світі досвіду у сфері оподаткування, у напрямі запровадження такої податкової політики, яка гарантувала б або хоча б не гальмувала розвитку економіки.

При цьому векторами макроекономічної ефективності податкової політики є:

а) можливість податкової політики збільшити джерела доходів. Збільшення суми поступлень може бути за рахунок автоматичних або дискреційних змін. До автоматичних відносять підвищення сум надходжень, викликаних розширенням податкової бази. Дискреційний ріст поступлень є результатом змін в податковій системі, таких як перегляд податкових ставок, введення нових податків тощо.

Система, яка забезпечує податкові поступлення при обмеженій кількості податків і ставок, може значно знизити адміністративні витрати і витрати на забезпечення дотримання законодавства;

б) здатність податкової політики визначати прийнятну податкову базу.

Широка податкова база дає можливість забезпечити податкові надходження при відносно низьких податкових ставках. При значному звуженні податкової бази необхідні більш високі ставки для того, щоби забезпечити відповідні доходи бюджету. В результаті цього зростає ймовірність ухилення від сплати податків;

в) направленість політики податків на мінімізацію витрат на їх сплату.

Податкова система повинна забезпечувати фінансування державної діяльності при мінімальних витратах, а також при мінімальних порушеннях характеру виробництва.

Таким чином, податкова політика як складова економічної політики базується на діяльності держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави. Кожна конкретна податкова система, тобто сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) у взаємозв'язку і взаємодії із платниками й органами контролю, є відображенням податкової політики, що проводиться державою, і критерієм її ефективності.

## **2.2. Критерії формування податкової політики в правовій державі**

Як відомо, податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших — засобом нестабільності і економічного саморуйнування. Ось чому, думаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи нові види і форми оподаткування, державницькі структури повинні проводити таку податкову політику, яка має паретооптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян - виборців.

За інтерпретацією Парето, оптимальною вважається будь-яка дія, що приносить користь принаймні одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого. Інакше кажучи, будь-які зміни в оподаткуванні будуть суспільне корисними і виправданими, якщо вони нікому не завдають збитків і при цьому приносять декому користь. Досягнення оптимуму Парето в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання платників податків, а, заодно й суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності платників податків без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців[80]. Досягти цього можна за умови наукового поєднання наступних критеріїв:

- критерій фіскальної достатності (інтереси держави);
- критерій економічної ефективності (інтереси платників податків);

- критерій соціальної справедливості (інтереси громадян-виборців);
- критерій стабільності;
- критерій гнучкості.

Критерій фінансової достатності зводиться до того, що, проводячи податкову політику, необхідно забезпечити таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини. Досліджуючи значення даного критерію, прояснюється чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень: чим вища норма оподаткування, тим вищі розміри податкових надходжень. Залежність цю можна відобразити простою математичною формулою:

$$y = A_1 \times T \times B \quad (2.4)$$

де  $y$  — загальна величина податкових надходжень;

$A_1$  — коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від норми оподаткування, причому  $A_1 < 1$ ;

$T$ —рівень оподаткування в державі;

$B$  — величина ВВП.

За допомогою графіка залежність між величиною податкових надходжень і рівнем оподаткування в державі відображається наступним чином (рис.2.1):

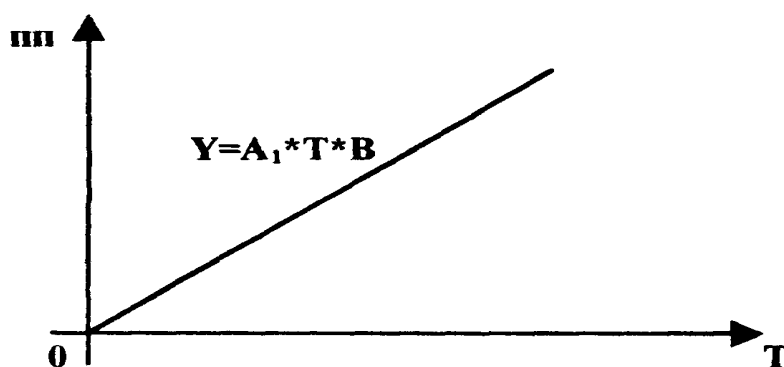


Рис. 1

Рис.2.1. Графік залежності величини податкових надходжень і рівня оподаткування в державі



При нульовому рівні оподаткування, податкові надходження будуть відсутні. При збільшенні норми оподаткування, податкові надходження до бюджету будуть збільшуватись, хоча темпи росту податкових надходжень будуть повільнішими, ніж темпи росту норми оподаткування. Але процес цей повинен проходити не хаотично та спонтанно, а у відповідності до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.

Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через аналіз величини чистого доходу (прибутку) суб'єкта господарювання. Формула основного показника фінансово-господарської діяльності відображається наступним чином:

$$\text{ЧД} \rightarrow \begin{cases} \rightarrow 0, & \text{якщо } Д - (Н + 3П + 1П) \rightarrow 0, \text{ при } П \rightarrow 100\% \\ \rightarrow Д - (Н + 3П), & \text{якщо } П \rightarrow 0 \end{cases}, \quad (2.5)$$

де ЧД — величина чистого доходу, прибутку; 3П — заробітна плата; Н — нарахування на зарплату; П — податки і податкові платежі;  
Д — величина доходу.

Враховуючи це, математична функція залежності критерію економічної ефективності від рівня оподаткування має вигляд:

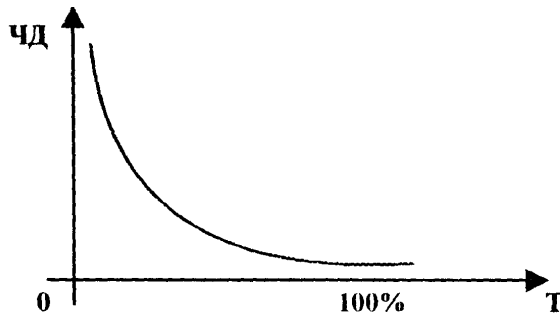
$$\text{ЧД} = (ВД - ВД * A_2) / T, \quad (2.6)$$

де ЧД — величина чистого доходу;  
A<sub>2</sub> — коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування;  
Т — рівень оподаткування; ВД — величина валових доходів.

Причому:

$$A_2/T \rightarrow 1, \text{ якщо } T \rightarrow 100\% \quad (2.7)$$

Графік залежності має наступний вигляд (рис.2.2):



**Рис. 2.2. Графік залежності величини чистого доходу і рівня оподаткування в державі**

Із графічного зображення видно, якщо рівень оподаткування в країні прямує до 100%, то величина чистого доходу по гіперболічній кривій прямує до 0.

Суть критерію соціальної справедливості щодо встановлення рівня оподаткування необхідно розуміти в двох аспектах:

- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок сплати податків та податкових платежів;
- повернення частини номінальних доходів до конкретних платників, перерозподілених у допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ (національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі).

Перший аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$\text{РД} = \text{НД} - A_3 T \times \text{БО}, \quad (2.8)$$

де РД — реальні доходи платників податків;

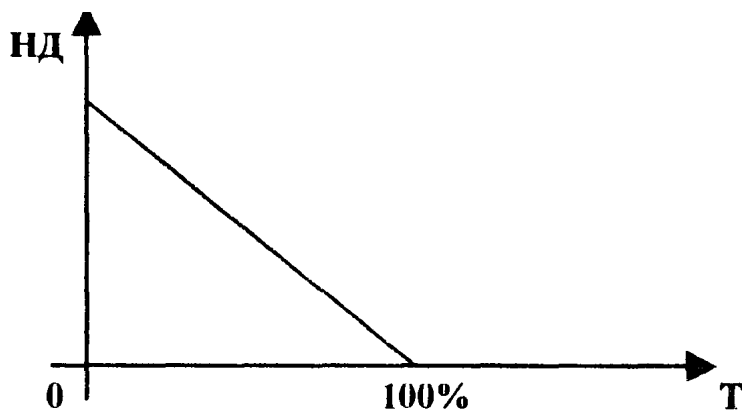
НД — номінальні доходи платників податків;

$A_3$  — коефіцієнт залежності величини реальних доходів платників податків від рівня оподаткування;

T — рівень оподаткування;

БО — база оподаткування.

Графічне зображення залежності реальних доходів платників податків від рівня оподаткування відображається наступним графічним зображенням (рис.2.3):



**Рис. 2.3. Графік залежності реальних доходів платників податків від рівня оподаткування**

З графіку видно, що розмір реальних доходів безпосередньо залежить від величини рівня оподаткування: чим вищий рівень оподаткування, тим нижчі реальні доходи конкретних платників податків. Другий аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$CB = \sqrt[A_4]{T} \times ПН \quad (2.9)$$

де СБ — фінансовані й бюджету суспільні блага та трансфертні платежі;

Т — рівень оподаткування;

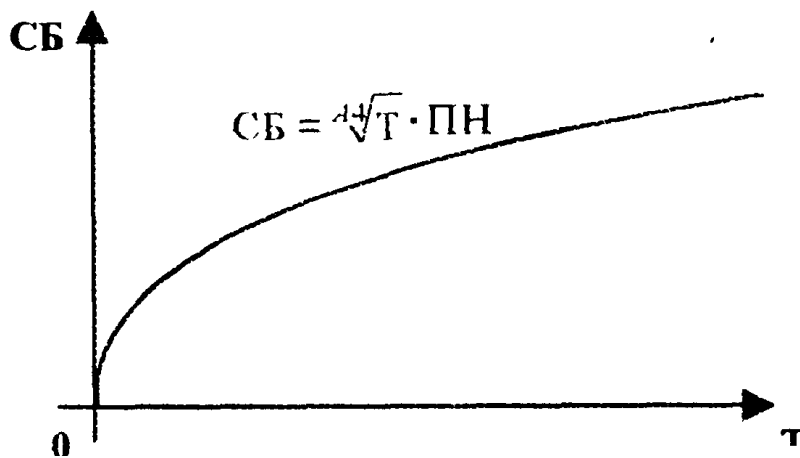
$A_4$  — коефіцієнт залежності величини суспільних благ від норми оподаткування;

ПН — податкові надходження.

Відповідна графічна інтерпретація наведена на рис. рис.2.4.

Між величиною рівня оподаткування та розміром повернення раніше сплачених податків (правда це повернення відносне — через отримання фінансованих з бюджету суспільних благ та трансфертних платежів) існує певна параболічна залежність. При чому, збільшення норми оподаткування в державі веде до абсолютного зростання розміру трансфертних платежів з

бюджету. Але темпи росту фінансованих з бюджету суспільних благ відстають від темпів росту рівня оподаткування.



**Рис. 2.4. Графік залежності фінансованих з бюджету суспільних благ і рівня оподаткування**

В реальному суспільно-економічному житті критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати окремо один від одного.

Для окремих держав можливі різні варіанти поєднання критеріїв при проведенні податкової політики. Все влечить від вибраних коефіцієнтів залежностей  $A_1$ ,  $A_2$ ,  $A_3$ ,  $A_4$ , основою для встановлення яких є економічна доктрина держави.

Важливе місце у проведенні оптимальної податкової політики в державі відводиться й критерію стабільності. Ніякий закон, навіть найкращий, не запрацює в певну силу, якщо постійно приймати до нього поправки та зауваження.

Стабільність податкової політики передбачає незмінність правового регламентування справляння податків та зборів на протязі певного податкового періоду. За допомогою даного критерію досягається два позитивних явища:

- суб'єкти господарювання внаслідок існування стабільного законодавства, що регламентує податкові взаємовідносини із державою, в змозі правильно вибрати напрямки фінансової стратегії і отримати заплановані прибутки;

- покращується податкова робота як платників податків, так і органів державної податкової адміністрації.

Але необхідно зауважити і те, що податкова політика повинна бути стабільною тільки на протязі певного податкового періоду. Догматичність норм податкового регулювання входить в суперечку із реаліями економічного буття, і неврахування певних соціально-економічних змін у розвитку суспільства може призвести до непередбачених наслідків. Тому при проведенні податкової політики необхідно врахувати критерій гнучкості. Даний критерій передбачає, що внаслідок певних змін у соціально-економічному бутті суспільства необхідно змінювати прийоми, методи та форми державного регулювання економіки, зокрема і в сфері податків.

Критерій гнучкості діаметрально протилежний критерію стабільності. Критерій стабільності пов'язаний із податковою тактикою державного регулювання, що розробляється на певний період часу, тоді як критерій гнучкості є вже податкова стратегія.

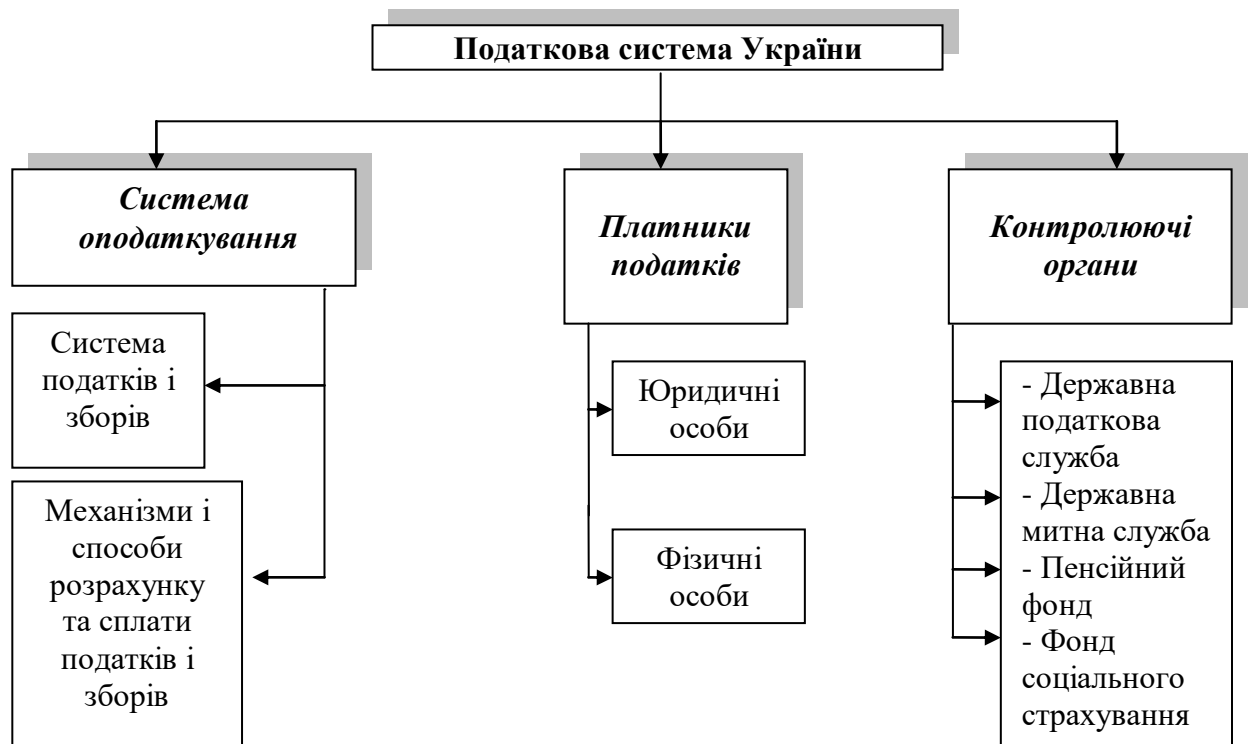
Оптимальне врахування названих критеріїв забезпечує нормальні податкові взаємостосунки платників податків та держави.

### **2.3. Поняття податкової системи і вимоги до неї**

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державами структурами, виступає податкова система країни.

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

Отже, не можна ототожнювати поняття «податкова система», з поняттями «система оподаткування» і «система податків і зборів», які є її складовою (рис.2.5):



**Рис.2.5. Структура податкової системи України**

Таким чином:

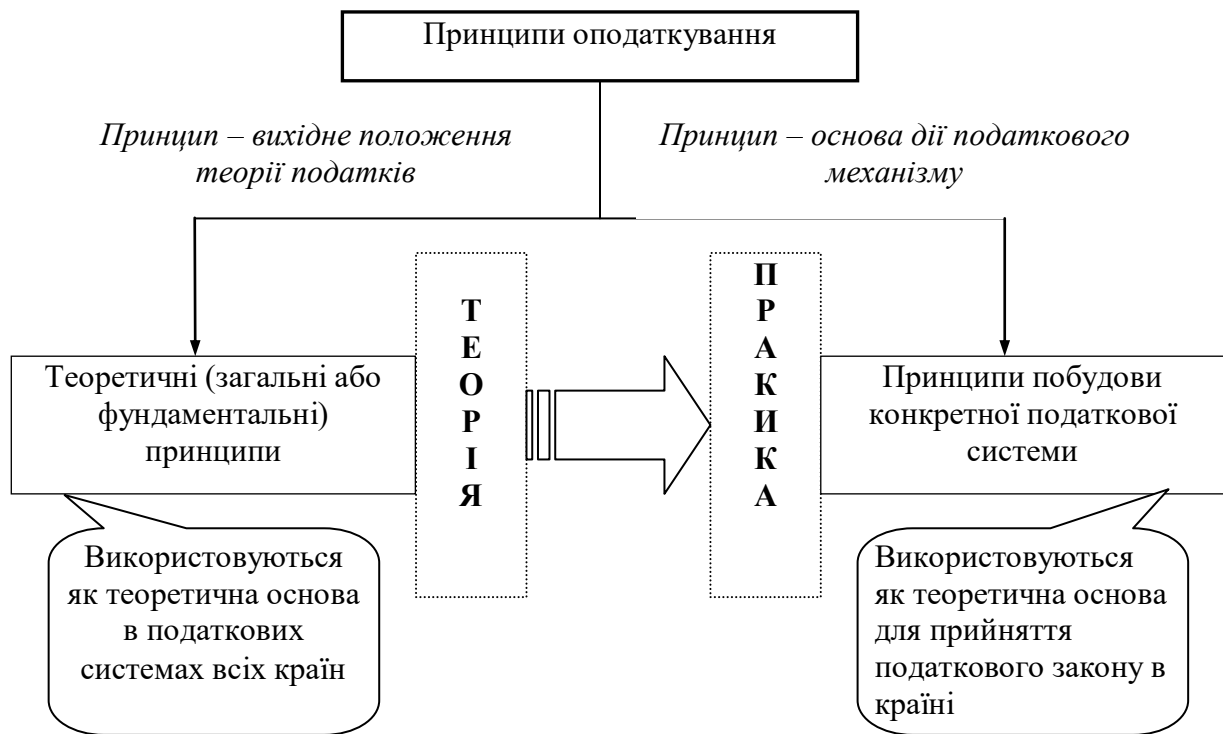
- ❖ **система податків і зборів** – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;
- ❖ **система оподаткування** – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;
- ❖ **податкова система** – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів.

Зміст і структура податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її самостійно, відповідно до завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, принципи, форми і методи оподаткування, обов'язки і відповідальність, які є основними складовими податкової системи, держава ставить єдині вимоги до ефективного господарювання в державі.

Важливою складовою податкової системи є принципи її побудови (рис.2.6), які розробляються виходячи із загальних принципів оподаткування, вироблених фіскальною теорією і практикою( рис.2.7).



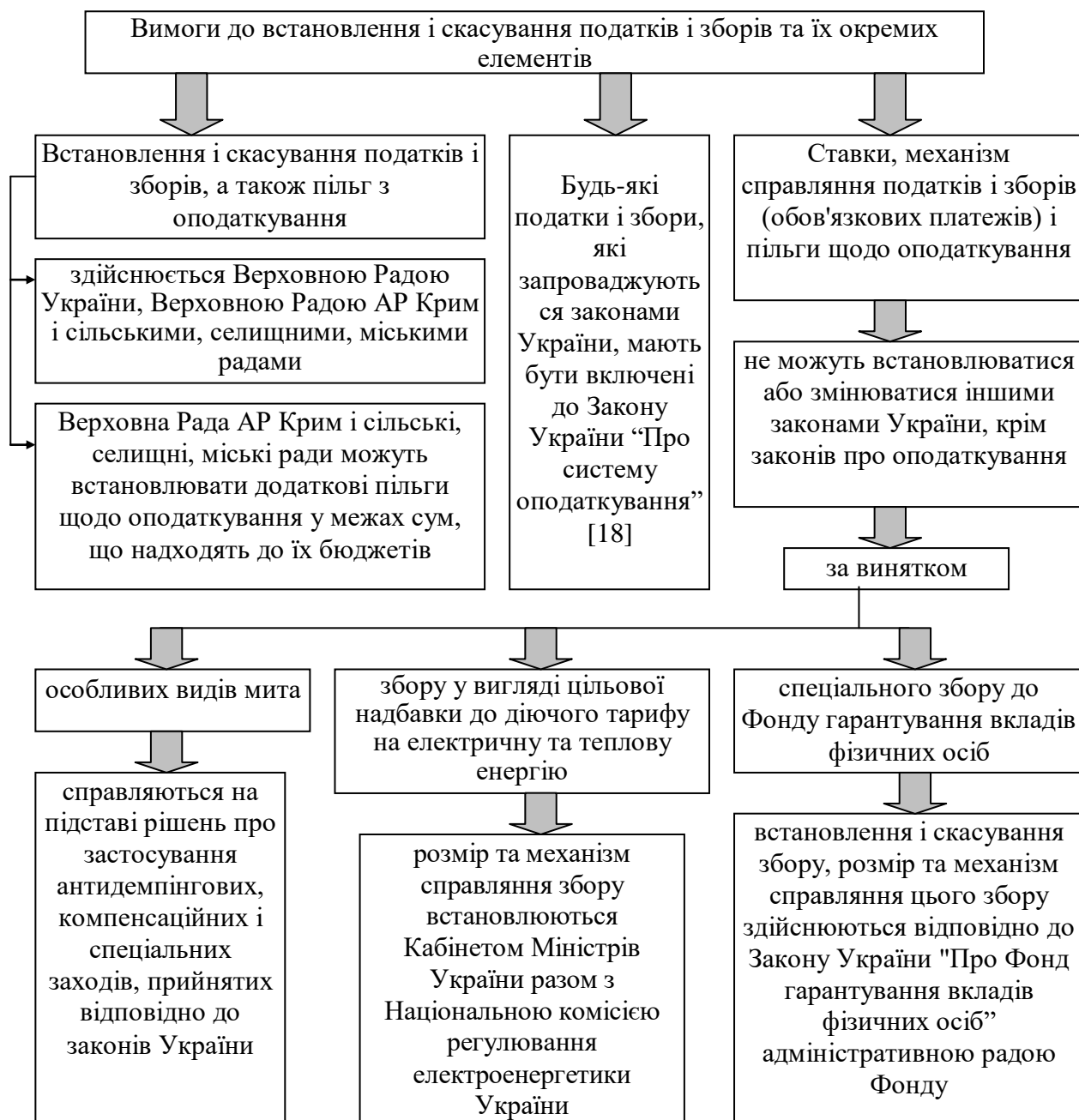
**Рис.2.6 Основні принципи побудови податкової системи**



**Рис.2.7. Класифікація принципів оподаткування [63]**

Суттєвими умовами оподаткування, що характеризують податкову систему держави в цілому є:

- порядок встановлення і введення в дію податків і зборів (рис.2.8);



**Рис. 2.8. Порядок встановлення та скасування податків і зборів в Україні**

- види податків і зборів. В Україні існує наступна система загальнодержавних (рис.2.9) та місцевих (рис.2.10) податків і зборів.

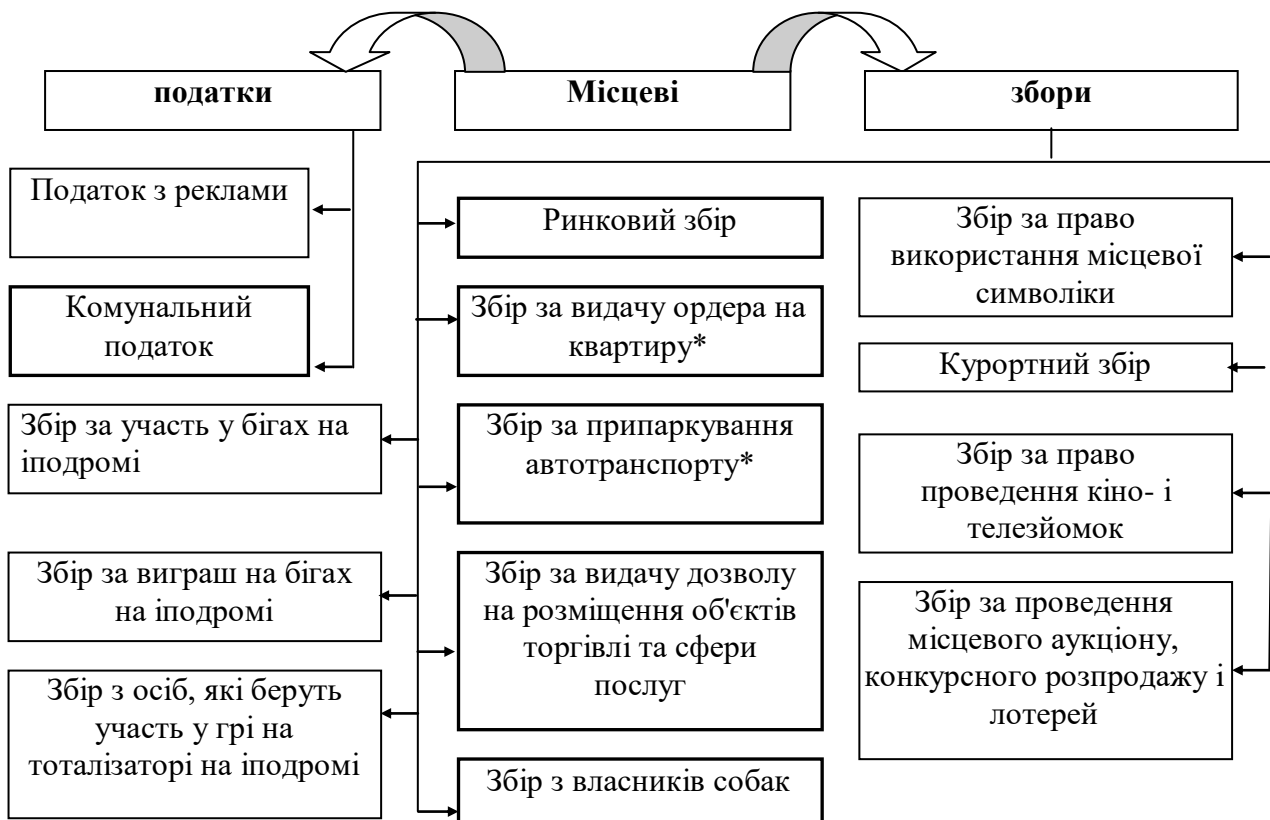
- права та обов'язки платників податків (рис.2.11);
- порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів.

Слід зазначити, що Верховна Рада Криму, сільські, селищні., міські, обласні ради народних депутатів мають свої повноваження в системі оподаткування в межах загальних принципів оподаткування в державі (рис.2.12 та 2.13);





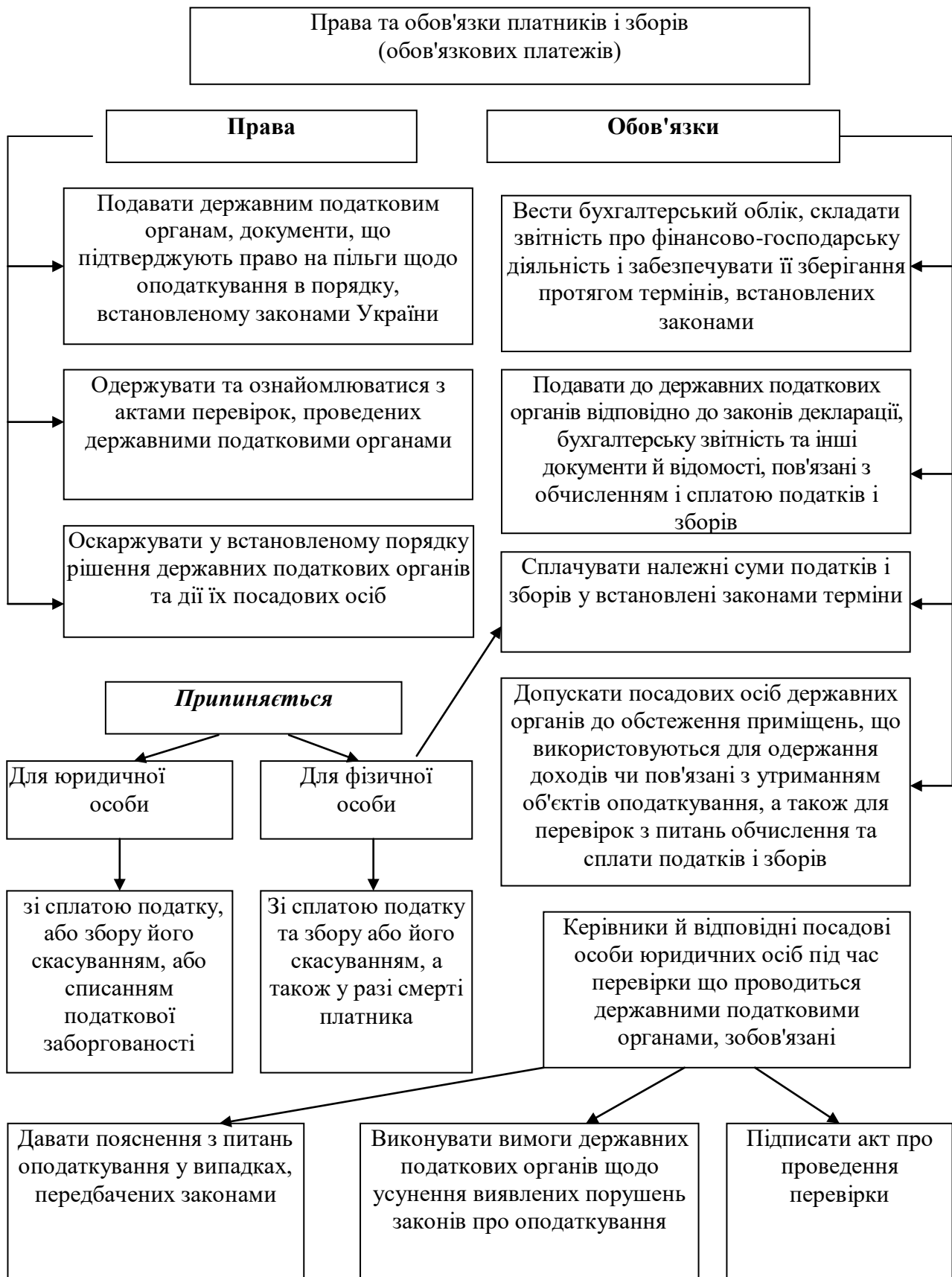
**Рис. 2.9. Перелік загальнодержавних податків і зборів в Україні**



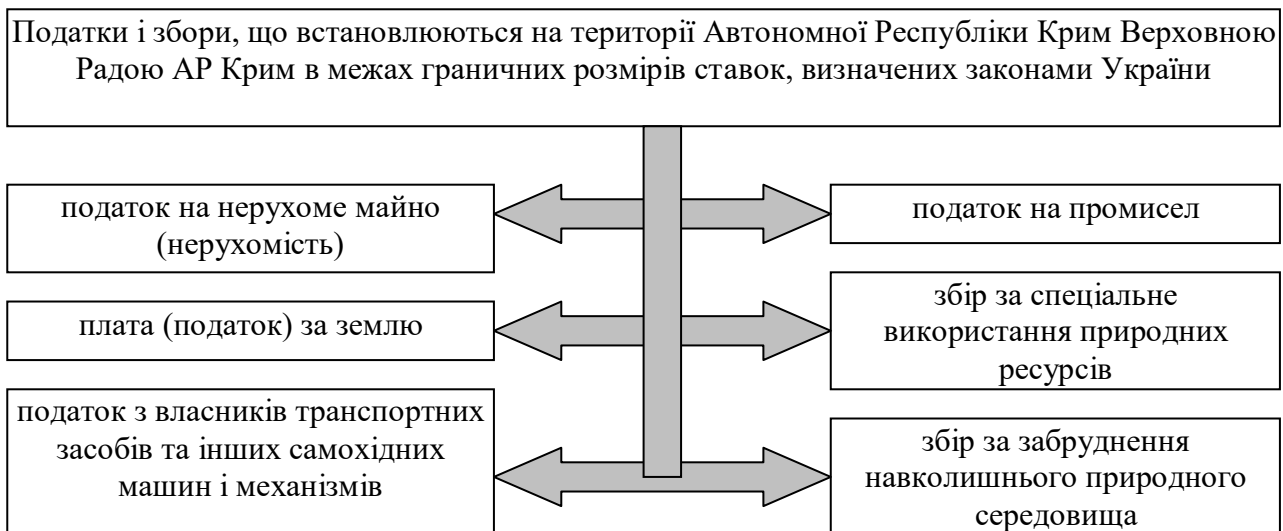
**Рис. 2.10. Місцеві податки і збори, що справляються в Україні**

- відповідальність учасників податкових відносин.

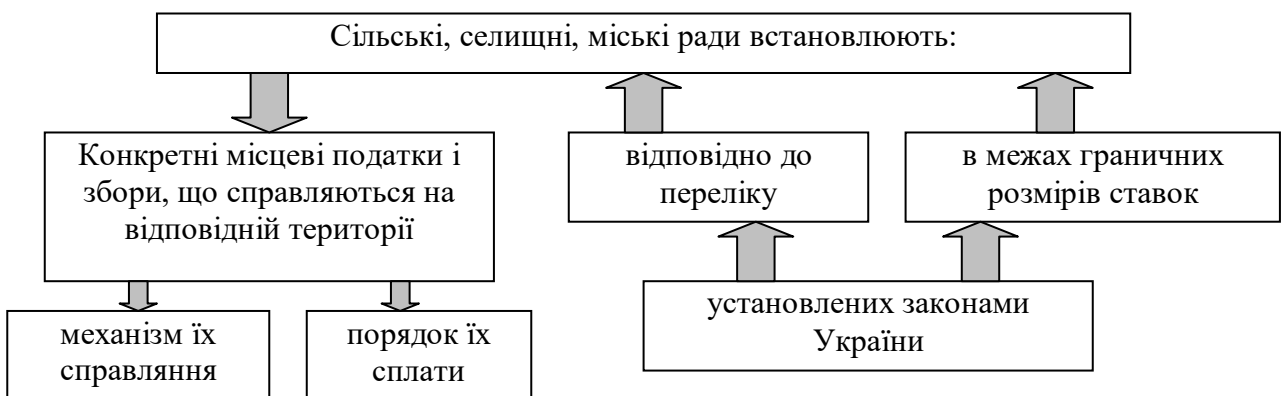
Податкові системи не однакові в різних країнах. Кожна з них має свої особливості. Вони створювались і розвивались у різні історичні періоди, в різних економічних умовах. Але є й загальні показники, які характеризують податкові системи. Найбільш узагальнюючим з них є податковий тиск – відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту. Він показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється за допомогою бюджетних механізмів.



**Рис. 2.11. Права та обов'язки платників податків в Україні [60]**



**Рис. 2.12. Загальнодержавні податки і збори, що встановлюються Верховною Радою АР Крим на території республіки в межах граничних розмірів ставок, визначених законами України**



**Рис. 2.13. Повноваження сільських, селищних, міських рад щодо місцевих податків і зборів**

Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до функціонування податкової системи.

- розподіл податкового тиску повинен бути рівномірним;
- мінімальний тиск на економічні рішення; любе державне втручання, пов'язане з "надмірним оподаткуванням", слід зменшити;
- якщо перед податковою політикою поставлені інші цілі, наприклад, стимулювання інвестицій, звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю і економічною ефективністю;
- сприяти стабілізації економіки і економічному росту;

- оподаткування повинно бути зрозумілим для платника податків, а управління ним – справедливим і оснований на законах;
- затрати на управління податковою системою повинні бути мінімальними.

Сучасні податкові системи мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Різновидність форм податків пов'язана з бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування в цілому психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, вплинути на споживання і нагромадження.

Становлення податкової системи України відбувається в складних умовах. Правове регулювання оподаткування в державі сьогодні далеке до досконалості. Через економічну кризу, характерними рисами якої є істотний спад виробництва ВВП і національного доходу при загальному падінні обсягу товарної продукції і послуг, деформуючий вплив інфляційних процесів на вітчизняні системи грошового і кредитного обігу і стрімке соціальне розшарування населення, податкова система не набула стабільності і має багато недоліків і протиріч.

Проблемним залишається питання визначення чіткої концепції побудови системи оподаткування. Це стосується співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб, складу податків, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення об'єктів оподаткування і джерел сплати податків, рівня податкових ставок і принципів їх диференціації, напрямків та умов надання податкових пільг.

Податки відображають складні економічні відносини, а тому мають бути адекватними цим відносинам. У протилежному випадку вони не зможуть повною мірою виконувати покладені на них функції. Це основна вимога, яка ставиться перед побудовою ефективної податкової системи.

#### **2.4. Наукові основи побудови податкової системи**

Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по-друге, встановлення основобудовної бази цієї системи і, по-третє, формування правової бази.

Потреба системності полягає в тому, що всі податки повинні бути взаємопов'язані і органічно доповнювати один одного, не вступати у протиріччя з системою оподаткування в цілому і з окремими її елементами.

Основобудовною базою побудови податкової системи є об'єм бюджетних видатків. Податки – не самоціль, а засіб для виконання державою своїх функцій, і з цих позицій вони походять від державних видатків.

Податкова система – продукт податкового законодавства. Вона створюється в результаті прийняття ряду законодавчих актів, які затверджують відповідні принципіві положення, види податків, порядок нарахування і утримання кожного з них, обов'язки для всіх суб'єктів оподаткування.

Як вище було сказано, податкова система - це сукупність встановленої у країні системи оподаткування, елементів її функціонування та контролю за дотриманням податкового законодавства. Не дивлячись на різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд принципів, які визначають науковий підхід до характеристики внутрішньої сутності і суспільного призначення даного поняття.

Побудову і функціонування оптимальних податкових систем загалом необхідно розглядати під кутом зору відповідності таким науковим принципам:

1. *Принцип вигоди і адміністративної зручності.* Даний принцип наголошує на тому, щоб втрати добробуту в результаті сплати податків були сумірні для платників з тими вигодами, котрі вони отримують за рахунок фінансованих з податкових надходжень потреб і суспільних благ. Суть адміністративної зручності полягає в тому, що податкова система має бути максимально зручною для платників і для державних структур з точки зору змісту податкової роботи і податкового законодавства, механізму збирання податків та контролю над податковими процесами. Причому, на організацію справляння податків необхідно витратити якомога меншу суму податкових надходжень.

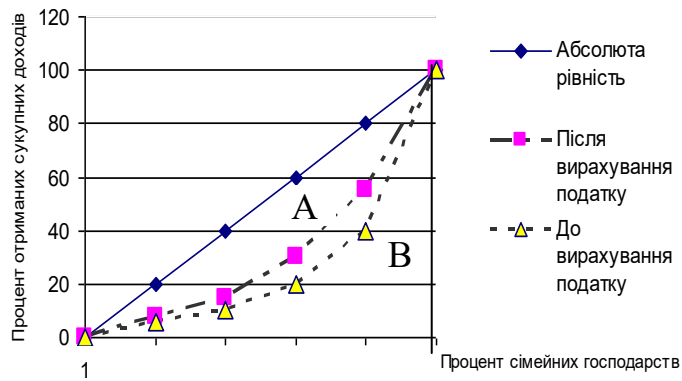
З принципу вигоди і адміністративної зручності випливає, що державна діяльність у формі забезпечуваних державною службою послуг і суспільних благ має певну ціну, котра приймає форму податку ("ціна по Ліндалю"). Подібно до будь-якого ринку, рівновага при обміні "податки — блага" виникає в тому випадку, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою

суспільних благ та трансфертних платежів здійснюються з граничною вигодою для кожного споживача державних благ, платника податків.

2. *Принцип платоспроможності.* Цей принцип декларує, що тягар оподаткування повинен розподілятися згідно платоспроможності платника податків (розміру доходу, обсягу споживання, вартості майна, тощо). З принципом платоспроможності пов'язані питання горизонтальної і вертикальної рівностей в оподаткуванні. Горизонтальна рівність передбачає, що платники податків з однаковою платоспроможністю і податковою базою по доходу чи майну сплачують однакові суми податків протягом певного періоду. Вертикальна рівність досягається в тому випадку, коли платники податків з різною платоспроможністю сплачують різні по величині суми податків, що диференціюються у відповідності з певними етичними принципами соціальної справедливості.

При формальній рівнозначності принципів вигоди і платоспроможності добре помітно, що принцип вигоди носить більш суб'єктивний характер. Справа в тому, що поняття вигоди і справедливості в оподаткуванні є відносним: те, що здається правильним і справедливим для одного платника, виглядає протилежним для іншого. Взагалі не існує і не може існувати податкової системи, котра б задовольняла усіх громадян - платників податків і державу в цілому одночасно. Суб'єктивний фактор—дуже важливий компонент теорії оподаткування. Навколо суб'єктивної мотивації явищ і процесів державних фінансів розвинувся навіть окремий напрямок фінансового знання — фіскальна соціологія.

У зв'язку із тим, що принцип платоспроможності більш об'єктивний, він піддається кількісному виміру, особливо стосовно вертикальної рівності в оподаткуванні. Для вимірювання й оцінки даного положення використовується діаграма Лоренца і коефіцієнт Джіні. Діаграма Лоренца дозволяє зробити своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави і сумарною величиною платників податків. Ідеально бажаним є той випадок, коли певна кількість платників, наприклад 20 відсотків від загальної величини, сплачують до бюджету відповідно двадцятивідсотковий розмір податкових надходжень (на рисунку це пряма лінія). Дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов'язань, що існує на даний момент у тій чи іншій державі відображає крива лінія (рис.2.14).



**Рис. 2.14. Крива розподілу доходів і податкових зобов'язань в державі (крива Лоренца)**

Коефіцієнт Джіні вимірює ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових зобов'язань шляхом вирахування відношенні між кривою Лоренца, яка виражає дійсний стан розподілу доходів та податкових зобов'язань і ідеально рівномірним, бажаним розподілом.

$$\text{Коефіцієнт Джіні} = \frac{\text{Площа A}}{\text{Площа A} + \text{Площа B}}$$

Очевидно, що чим більше крива Лоренца відхиляється вниз, тобто чим більше вона вигнута, тим більша нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов'язань, одним із факторів якого є оподаткування.

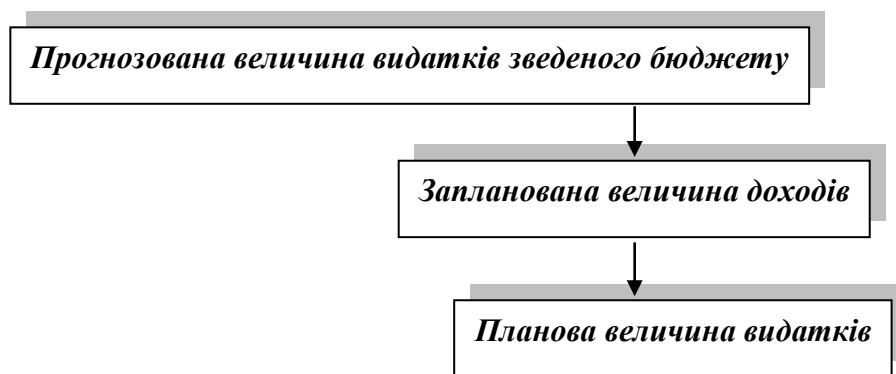
3. *Принцип визначальної бази.* В основу побудови певної податкової системи повинна бути покладена соціально-економічна доктрина держави. Економічна доктрина держави може базуватись на одному із напрямків економічної думки класичному і неокласичному, кейнсіанському і пост кейнсіанському, марксистському і немарксистському. Кожний напрям економічної теорії передбачає свою модель економічної, фінансової і податкової політики. Проте суть не стільки в положеннях самої теорії, скільки в її наявності. Визначивши свою економічну доктрину на основі того чи іншого напрямку теорії, держава розробляє стратегію і тактику досягнення поставленої мети.

Виходячи із вибраної соціально-економічної доктрини держави, в країні повинен формуватись середній рівень оподаткування, тобто та частина



валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет з допомогою податків та податкових платежів шляхом побудови конкретної податкової системи.

Проявом соціально-економічної доктрини держави на практиці виступає прогнозована величина видатків бюджетів. Якраз дана прогнозована (але ні в якому разі не запланована) величина і виступає визначальною базою для встановлення норми оподаткування в державі. У бюджетному плануванні, і зокрема, при плануванні податкових надходжень повинна простежуватися чітка послідовність (рис.2.15):

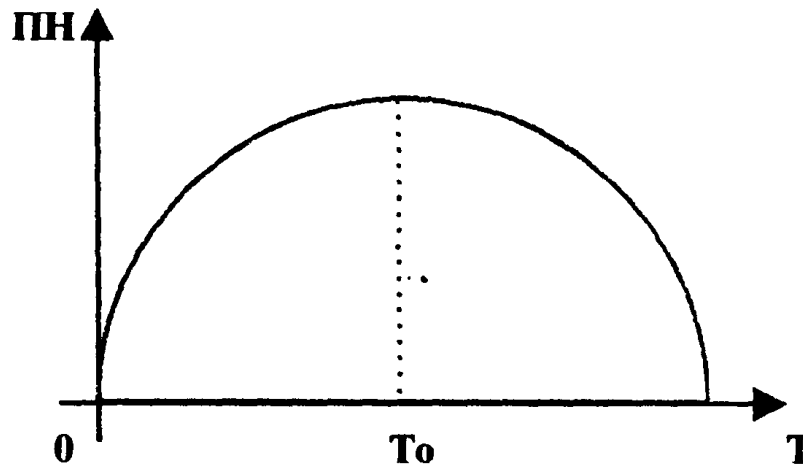


**Рис. 2.15. Етапи бюджетного планування**

Якщо уважно проаналізувати норму оподаткування, наприклад, у скандинавських країнах і в Сполучених Штатах Америки, то можна зробити висновок про те, що норма оподаткування в скандинавських країнах майже у два рази перевищує цей показник у США. Проте суттєвого впливу на економічний прогрес і середньорічні величини приросту валового внутрішнього продукту (приріст ВВП у Швеції, як і в США коливається від 3-х до 6-ти процентів щорічно) норма оподаткування не чинить. Політика соціального захисту у скандинавських країнах спонукає до підвищення норми оподаткування. Але таке підвищення базується на граничній корисності обов'язкових платежів, і втрата соціального добробуту конкретного громадянина –платника податків при обміні "податки — блага" зводиться до мінімуму.

Разом із тим, необхідно констатувати і той факт, що не завжди підвищення норми оподаткування в країні призводить до збільшення величини податкових надходжень до казни держави. Широке розповсюдження при

аналізі оптимальної норми оподаткування одержала теорія відомого американського економіста Артура Лаффера (рис.2.16).



**Рис.2.16. Крива Лаффера**

де ПН — податкові надходження;

Т — ставка податку, або норма оподаткування;

Т<sub>0</sub> — оптимальна норма оподаткування.

Крива А.Лаффера, що є наріжним каменем даної теорії, базується на спостереженні, що коли висота податкових ставок досягає певного критичного рівня (Т<sub>0</sub>), подальше підвищення норми оподаткування спричинює не збільшення, а навпаки, зменшення податкових надходжень.

Зв'язок між висотою оподаткування і податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Тому Лаффер досліджував даний зв'язок з допомогою показника еластичності податкової бази, який вимірюється як відношення процентної зміни величини об'єкта оподаткування до процентної зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, які застосовуються до даного об'єкта (бази) податку.

$$E_t = \frac{\Delta B / B}{\Delta T / T} = \frac{T \Delta B}{B \Delta T}, \quad (2.10)$$

де Е — еластичність податкової бази;

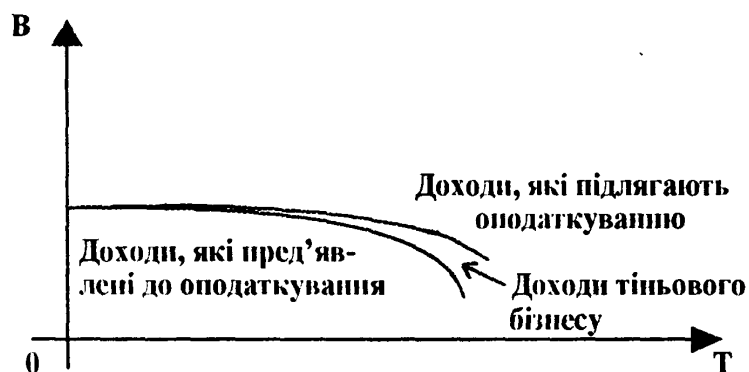
В — вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування);

Т — норма оподаткування;

В — приріст, або процент збільшення податкової бази;

$T$  — *приріст, або процент збільшення норми оподаткування.*

На величину податкових надходжень впливає і таке явище, як ухилення від сплати податків (рис.2.17). Надмірне підвищення норми оподаткування веде до збільшення доходів тіньової економіки і згортання легального бізнесу, а заодно і скорочення податкової бази.



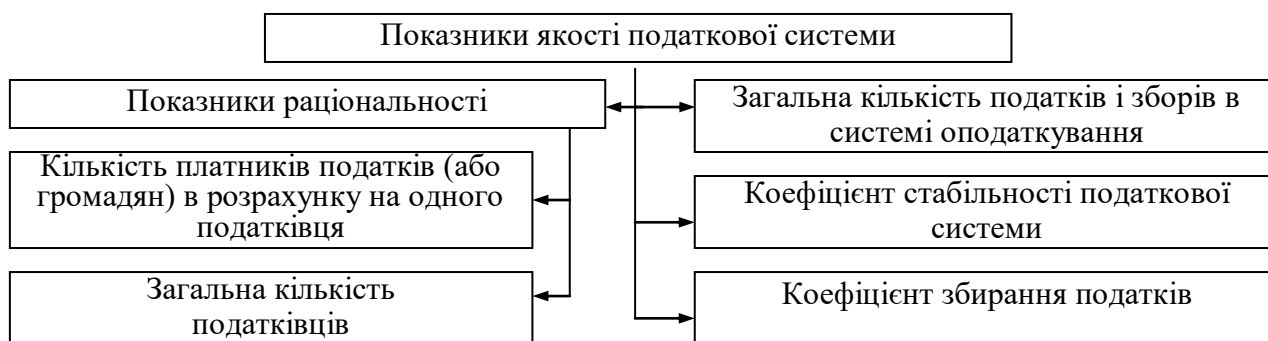
**Рис.2.17. Залежність ухилення від сплати податків від норми оподаткування**

де  $V$  — *податкова база;*

$T$  — *норма оподаткування.*

Відкриття А. Лаффера якраз і полягає в тому, що по мірі зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає більш еластичною, що якраз і зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази і ухилення від сплати податків.

Виходячи із перелічених наукових принципів побудови ефективної податкової системи можна сформулювати показники її якості (рис.2.18).



**Рис. 2.18. Показники якості податкової системи**

Для оцінки якості податкової системи доцільно аналізувати такі показники, як:

- сукупне податкове навантаження (рис.2.19);

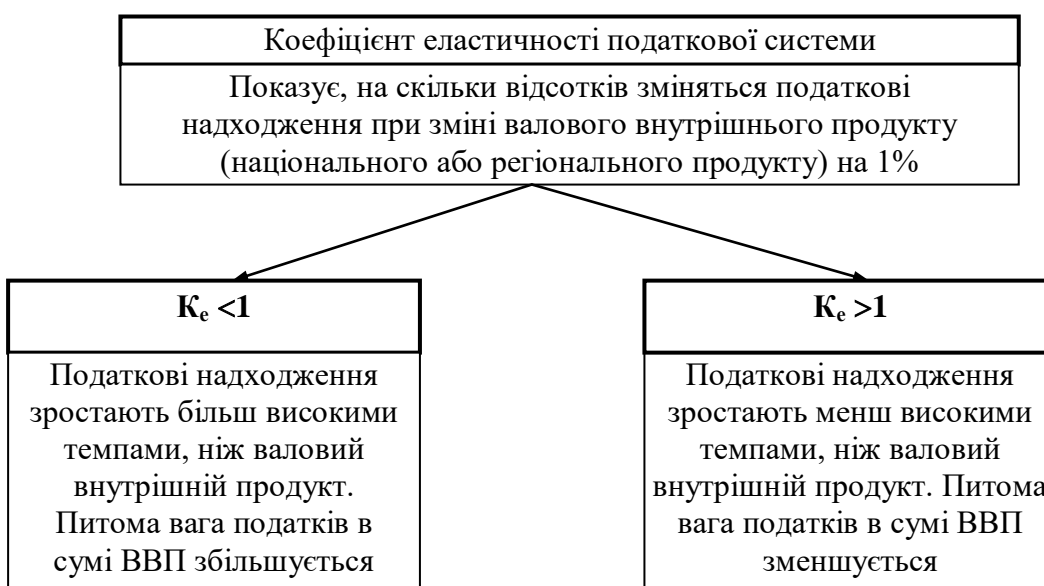
$$\text{Сукупне податкове навантаження} = \frac{\text{Сукупні податкові платежі}}{\text{Валовий національний продукт}}$$

**Рис. 2.19. Формула для розрахунку сукупного податкового навантаження**

- еластичність податкової системи (рис.2.20 та 2.21);

$$\text{Коефіцієнт еластичності податкової системи} = \frac{\text{Відносна зміна сукупних податкових надходжень}}{\text{Відносна зміна валового внутрішнього продукту}} \times 100$$

**Рис. 2.20. Оцінка еластичності податкової системи**



**Рис. 2.21. Інтерпретація коефіцієнта еластичності податкової системи**

- стабільність податкової системи (рис.2.22);

$$\text{Коефіцієнт стабільності податкової системи} = \frac{\text{Доход або матеріальне становище платника після внесення змін в податкове законодавство}}{\text{Доход або матеріальне становище платника до внесення змін в податкового законодавство}}$$

**Рис. 2.22. Формула для розрахунку коефіцієнту стабільності податкової системи**

- збираність податків, податкових платежів і зборів (рис.2.23).

$$\text{Коефіцієнт збираності податків} = \frac{\text{Сума податків, що реально збирається, яка поступає у відповідний бюджет протягом визначеного періоду}}{\text{Планова або розрахункова сума податкових надходжень у відповідний бюджет за аналогічний період}}$$

**Рис. 2.23. Формула для розрахунку коефіцієнту збираності податків**

В соціально - орієнтованій державі ринкового типу досить важлива увага приділяється ефективності використання податкових надходжень. На макрорівні, суми сплачених податків і податкових платежів для всіх платників податків обов'язково повинні відповідати сумі фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів, - тобто сплата податків повинна відповідати граничній корисності частини вартості валового внутрішнього продукту, що централізовано вилучається у платників податків і перерозподіляється через бюджет держави. Причому цей перерозподіл повинен проходити за умови найменшої суспільної жертви для кожного платника податку, яка не підкріплена отриманою частиною суспільних благ.

Ціною суспільних благ в соціально-ринковій державі виступають податки. І ефективність податкових взаємовідносин держави та її суб'єктів доцільну досліджувати через коефіцієнт співвідношення сум-податкових платежів і фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів:

$$K_c = \frac{СБ + ТП}{ПН}, \quad (2.11)$$

де  $K_c$  — коефіцієнт співвідношення;

СБТП — суспільні блага і трансфертні платежі;

ПН — податкові надходження.

Соціально-ринкове господарство взагалі передбачає наявність високого показника централізації валового внутрішнього продукту у руках держави, а заодно і високий рівень оподаткування. Але конкретного платника цікавить не так сам рівень оподаткування, як сумарна величина суспільного добробуту. У формалізованій теоретизації сумарна величина суспільного добробуту відображається через граничну корисність сплачених податків та податкових платежів.

Якщо коефіцієнт співвідношення СБ і ТП та сум сплачених податків і податкових платежів не опускається нижче 80 %, то можна говорити про те, що високий рівень оподаткування виправдовує себе, і гранична корисність вилучених державою обов'язкових зборів з фізичних і юридичних осіб не порушується. Для прикладу, в Швеції рівень оподаткування сягає 57% ВВП, але коефіцієнт співвідношення  $K_c$  близький до 86%. Тому суттєвого впливу на темпи економічного розвитку та соціальний добробут громадян, високий рівень оподаткування не чинить через те, що податки сплачуються з максимальною граничною корисністю) - 86% і з мінімальною суспільною жертвою - 14%.

В Україні коефіцієнт  $K_c$  не перевищує 26%. Це говорить про те, що ефективність використання податкових надходжень в Україні у 3,3 рази нижча, ніж у Швеції. І для того, щоб забезпечити такий рівень фінансованих державою суспільних благ в Україні, як в Швеції, нам необхідно за діючого коефіцієнта  $K_c$  більше як у три рази збільшити рівень оподаткування. Звісно, що це нереально зробити, як з практичної, так і з теоретичної точки зору. Тому, на нашу думку, при реформуванні та реорганізації податкової системи України та її трансформації у соціально-орієнтоване ринкове господарство, доцільно більше уваги звертати не на сам рівень оподаткування в державі, а на ефективність використання податкових надходжень за умов граничної корисності таких платежів для конкретних платників податків.

## 2.5. Система оподаткування та принципи її побудови

Принципи оподаткування, які вперше були сформульовані А.Смітом в праці "Дослідження природи і причин багатства народів" [118] і з якими пізніше, як правило, погоджувались вчені, які розвивали теорію податків, зводяться до чотирьох понять: загальність, справедливість, визначеність, зручність.

Ці загальні принципи оподаткування поступово розширялись під впливом соціально-економічних і політичних перетворень в світі.

Сьогодні система принципів оподаткування настільки розширена, що їх можна згрупувати за певними ознаками і особливостями встановлення (рис.2.24)



Рис.2.24. Система принципів оподаткування

Відповідно до встановлених в державі принципів оподаткування повинна бути побудова *система оподаткування* – сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;

Інші трактування терміну «система оподаткування» подано в табл.2.2.

Таблиця 2.2

### Визначення терміна «система оподаткування»

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди, що стягуються у встановленому законами України порядку	Закон України „Про систему оподаткування” [18]
Сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їхнього встановлення, зміни або скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства	Н.П. Кучерявенко та ін.[92, с.42]
Сукупність встановлених в країні податків і зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість	Данілов О.Д., Фліссак Н.П.. [57, с.18]

Сьогодні принципи побудови та призначення системи оподаткування в Україні визначені законом «Про систему оподаткування» і зводяться до наступного (рис.2.25):

Крім того, Законом України «Про систему оподаткування» визначені гарантії стабільності податкової системи» (рис.2.26).

Таким чином, система оподаткування буде тим ефективнішою, чим вона буде зручнішою як для того хто сплачує податки, так і для того, хто здійснює контрольні функції.

### 2.6. Вплив оподаткування на інвестиції та економічний ріст в країні

Система оподаткування є одним із найважливіших факторів, які впливають на рішення про інвестування, особливо на прямі, в т.ч. іноземні інвестиції.

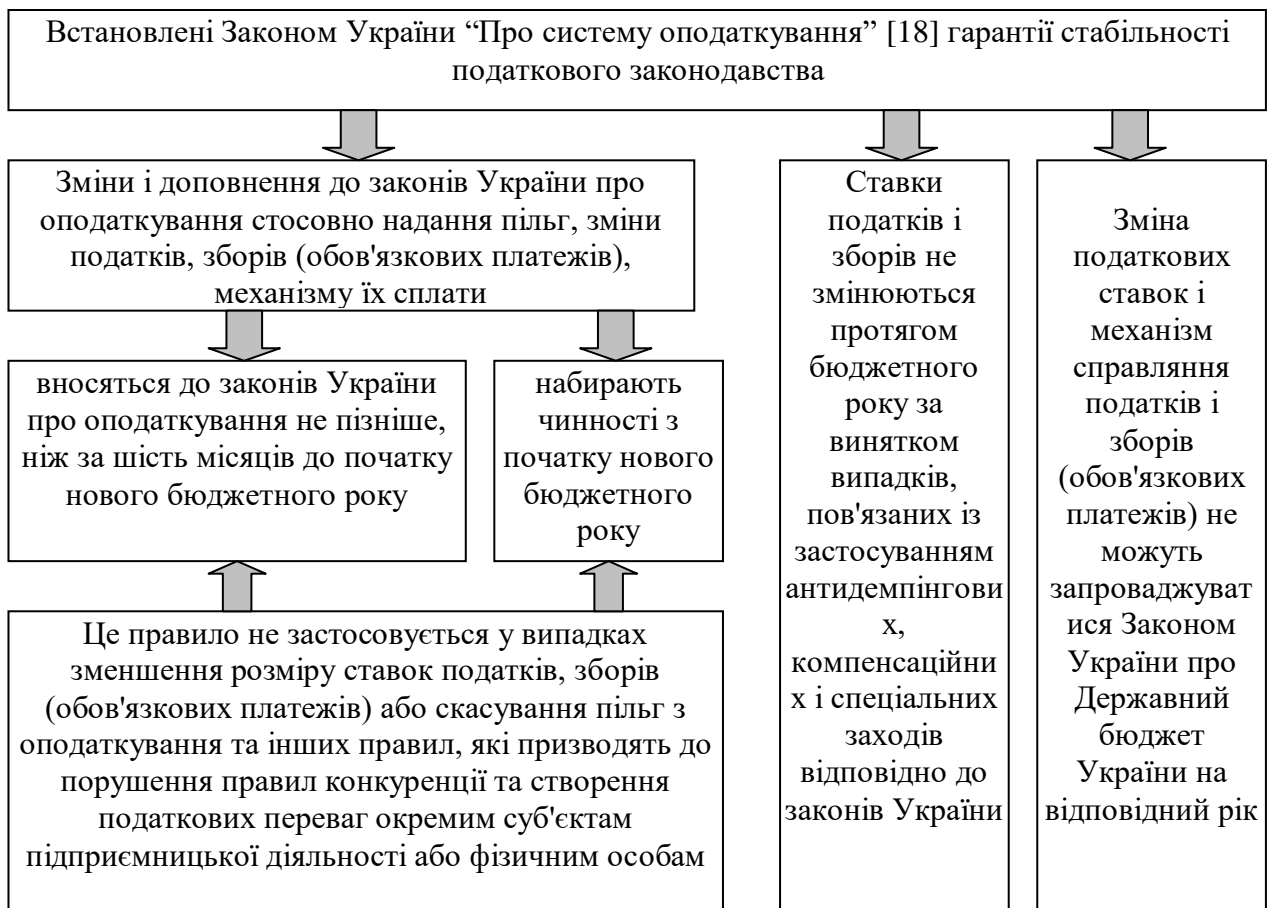
Економіка України відчуває гостру нестачу інвестиційних ресурсів, за деякими оцінками - понад 200 млрд. грн. В сучасних умовах проблема залучення інвестицій для подальшого розвитку української економіки стоїть особливо гостро. Насамперед, це пов'язано з нестачею вітчизняних фінансових ресурсів й недостатньою присутністю іноземних інвесторів.



## Принципи побудови системи оподаткування

→	<b>стимулювання</b> науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності - введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва
→	<b>обов'язковість</b> - впровадження норм щодо сплати податків і зборів, визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства
→	<b>рівнозначність і пропорційність</b> - справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів - на більші доходи
→	<b>рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації</b> - забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів
→	<b>рівномірність сплати</b> - встановлення строків сплати податків і зборів виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат - забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи
→	<b>стабільність</b> - забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року
→	<b>економічна обґрунтованість</b> - встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами
→	<b>рівномірність сплати</b> - встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат
→	<b>компетенція</b> - встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами
→	<b>єдиний підхід</b> - забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг
→	<b>доступність</b> - забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів)

Рис.2.25. Принципи, сформульовані в Законі України “Про систему оподаткування”



**Рис. 2.26. Встановлені законодавством гарантії стабільності податкової системи**

Динаміка обсягів прямих іноземних інвестицій у національну економіку України за період 1995 -2004 р. свідчить про суттєве збільшення цього показника (табл. 2.3), але реальні обсяги інвестицій залишаються набагато нижчими за потребу.

В цілому на прийняття рішень про прямі іноземні інвестиції впливають як податкові так і не податкові фактори, за допомогою яких здійснюється порівняння потенційного прибутку від інвестицій і ризику.

Щодо інвестування можна виділити наступні особливості системи оподаткування:

***Амортизаційний режим.***

Під час інфляції амортизація, яка основана на початковій вартості, є недостатньою, так як при обчисленні бази активів в номінальній грошовій одиниці, реальна вартість активів в даний момент недооцінюється. Тому

необхідно проводити спеціальне коригування вартості активів з метою компенсації недооцінки реальної амортизації в умовах інфляції.

Таблиця 2.3

**Прямі іноземні інвестиції в національну економіку України за період  
1995 - 2004 рр., млн. дол. США**

Країни	1995р.	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.
<b>Всього</b>	<b>483,5</b>	<b>3281,8</b>	<b>3875,0</b>	<b>4555,3</b>	<b>5471,8</b>	<b>6657,6</b>
Сполучені Штати Америки	96,6	589,5	639,5	777,5	890,6	1074,8
Кіпр	28,5	211,2	377,7	493,0	672,1	779,2
Великобританія	33,8	246,1	312,0	414,2	534,0	686,1
Нідерланди	11,8	302,9	362,2	374,1	396,3	463,9
Германія	101,3	228,5	240,9	250,5	317,7	441,4
Віргінські острови, Брит.	0,8	156,6	192,8	275,2	346,1	381,0
Російська Федерація	19,1	287,9	286,6	315,5	323,2	377,6
Швейцарія	21,3	133,0	163,3	224,0	272,2	319,5
Австрія	8,2	87,9	124,5	144,4	214,3	252,1
Республіка Корея	-	171,2	170,4	170,4	172,1	172,9
Польща	13,1	54,5	62,8	69,3	98,1	153,3
Угорщина	13,7	45,0	51,9	58,3	79,8	127,6
Швеція	3,6	64,8	77,1	89,2	90,4	116,7
Італія	14,6	69,9	72,2	81,1	86,5	95,1
Ліхтенштейн	1,7	84,1	75,3	45,7	72,3	87,1
Канада	14,8	57,8	57,5	52,5	62,5	80,1
Ірландія	14,2	56,2	90,5	74,2	77,9	79,1
Інші країни	86,4	434,7	517,8	646,2	765,7	970,1

В деяких випадках, коли загальні інвестиційні знижки надаються у великих розмірах, то інвестовані суми перевищують нагромаджену амортизацію. При стабільних цінах це означає, що додаткові знижки, які перевищують амортизацію, допускаються при збільшенні загальної суми інвестицій. Розмір такої пільги в умовах інфляції зростає, коли поточні інвестиції співпадають з попередніми, які обчислені в номінальних, а не реальних цінах. Це дозволяє отримати прибуток навіть при відсутності реального росту інвестицій. В значній мірі це компенсує недооцінку амортизації.

***Режим, який застосовується до витрат.***

Обмеження на віднімання витрат від бази оподаткування встановлюються для:

- підвищення справедливості системи оподаткування;
- контролю над діяльністю державних підприємств;
- непрямих обмежень, викликаних тим, що витрати в основному не дозволяється віднімати від бази оподаткування при відсутності чітких вказівок.

На інвестиційний процес впливають такі неподаткові фактори, як: макроекономічне середовище, розміри ринку, невпевненість, юридична і регулююча структура, доступ до основних фондів виробництва.

На інвестиції впливають також податки, не пов'язані з доходами. В більшості країн з перехідною економікою на початковому етапі реформ податки сплачувались навіть тоді, коли фірма не отримувала прибутку. Це приводило до збільшення основних затрат, пов'язаних з підвищеними ризиками на початковому етапі інвестицій чи збільшенням операційних затрат компаній. Такі податки, як на соціальне страхування із заробітної плати, митні збори, чи загальні податки на товари, які використовують до інвестиційних товарів, вважаються найбільш важливими в перехідній економіці.

Серед основних податкових факторів, які впливають на прямі іноземні інвестиції можна виділити наступні (рис.2.27).



**Рис. 2.27. Основні фактори, які впливають на прямі іноземні інвестиції**

Загальний рівень оподаткування є важливим показником відносної економічної ефективності, який впливає на інвестиції іноземних інвесторів. Однак при виборі країни інвестору недостатньо порівняти проценти по сплаті податків, оскільки податкові доходи є кінцевим джерелом для більшості урядових витрат. Тому більш низькі доходи ведуть до бюджетного дефіциту і можуть відігравати негативну роль при отриманні інвестицій.

Особливе значення для довгострокових капіталоємних інвестицій має можливість передбачення податкових наслідків для інвестиційних рішень. В

цьому напрямку виникають дві проблеми: перша – пов'язана із неточністю законодавства, друга – частими і значними змінами законів і правил.

Непослідовне і довільне виконання законів може накладати на платників податків значні несподівані витрати. Така ситуація викликає ризики для компаній, а також потребує необхідності розробки і прийняття правил простого застосування законів.

Податкова ставка має значення при визначенні загального податкового навантаження і враховується при визначенні стратегії фінансування і податкового планування компаній. Висока ставка податку не завжди приводить до більш високих податкових доходів держави, особливо від фірм, які працюють в декількох державах.

Також при визначенні податкового навантаження велике значення має калькуляція оподаткування доходу. Характеристики цієї калькуляції можуть впливати на модель оподаткування різних компаній. Режим оподаткування різних доходів і видатків впливає на організацію діяльності компанії.

Справляння мита і митних зборів з інвестиційних товарів має відповідний інтерес з точки зору країн, які потребують розширення джерел доходів. Мито являється безпосереднім джерелом доходу, однак воно підвищує вартість інвестицій, що збільшує ризик інвестування в країні і знижує прибутковість інвестицій.

Податкові узгодження являють собою систему, в рамках якої, компанія, яка співпрацює із закордоном, може планувати свої податки. Основна мета податкових узгоджень полягає в координуванні застосування місцевих та іноземних систем оподаткування. Податкові узгодження – це правила, за допомогою яких запобігають подвійного оподаткування доходів, а також вирішують адміністративні питання, які виникають при розподілі доходів між двома країнами.

Одним з основних податкових стимулів, який може бути наданий державою суб'єктам господарювання, є повна або часткова відмова від оподаткування прибутку, тобто від частини податкових надходжень у бюджет. Однак надання навіть цільових податкових стимулів створює прецедент для їх використання. Компанії, які займаються діяльністю, на яку не поширюються стимули, будуть домагатися їх розповсюдження на свою діяльність або одержання стимулів у будь-якій іншій формі. І вітчизняна, і іноземна практика

свідчать про те, що введені стимули мають тенденцію поширюватися на інші види діяльності. Тому створення таких податкових стимулів приводить до необґрунтованого «розповзання» податкових пільг й необхідності періодичної боротьби з ними.

Разом з тим, досвід розвитку податкових систем європейських держав [78, 82] свідчить про те, що на тлі загального зниження кількості податкових пільг, податкові стимули інвестиційної діяльності не тільки зберігають своє положення, але й переходять у розряд найбільш важливих податкових пільг.

Податкове стимулювання інвестиційної діяльності може бути здійснене за допомогою наступних податкових механізмів:

1) введення (використання) прискореної амортизації основних фондів, яка відноситься до числа засобів непрямого регулювання. Механізм впливу прискореної амортизації на інвестиційну активність підприємства полягає в тому, що підвищені норми та скорочений (у порівнянні зі звичайним порядком) період амортизації дозволяють платникові збільшити в кожному податковому періоді використання таких основних фондів суми амортизації, яка нараховується, що зменшує об'єкт оподаткування. В результаті прискорена амортизація, по суті, означає зменшення податкових зобов'язань за податком на прибуток. Разом з тим, податковий виграш підприємства інвестора не є істотним, оскільки сума податкової економії обумовлюється різницею суми амортизації в порівнянні зі звичайним порядком, до того ж помноженій на ставку податку на прибуток. Так, при 25-відсотковій ставці зниження податкових зобов'язань складе тільки  $\frac{1}{4}$  від суми збільшення амортизаційних відрахувань у зв'язку з застосуванням прискореного методу.

В Україні такий механізм стимулювання застосовувався тільки для амортизації основних фондів 3 групи у період з 1997 по 2002 р. і тільки такими платниками, які не були монополістами та не випускали продукцію, ціни на яку регулювалися державою. Відповідно до діючої на той час редакції пп. 8.6.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [21] був передбачений нелінійний метод прискореної амортизації з періодом амортизації 7 років (табл. 2.4).

Такий порядок дозволяв платникові податку протягом перших трьох років зменшити базу оподаткування по податку на прибуток підприємств на 65% вартості об'єкта.

**Норми прискореної амортизації**

Рік експлуатації об'єкта основних фондів	Річна норма амортизації, %
1 рік	15
2 рік	30
3 рік	20
4 рік	15
5 рік	10
6 рік	5
7 рік	5

Після 1 січня 2003 року прискорена амортизація збережена тільки для таких об'єктів основних фондів, для яких було прийнято відповідне рішення до цієї дати;

2) звільнення реципієнта від оподаткування сум отриманих інвестицій. По суті, цей податковий механізм є не податковою пільгою, а елементом загального порядку оподаткування прибутку підприємства. Пов'язано це з тим, що одержані від інвестора кошти, матеріальні та нематеріальні активи не переходять у власність реципієнтові, а тому не можуть бути визнані його доходами. Аналогічна ситуація з інвестиціями, що повертаються інвесторові, які не можуть бути кваліфіковані як витрати реципієнта. В українському оподаткуванні принцип не включення отриманих інвестицій та реінвестицій до валового доходу платника податку зафіксований у пп. 4.2.5 й пп. 4.2.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»[21];

3) зменшення об'єкта оподаткування на суму інвестиційних витрат. Сфера можливого застосування цієї пільги - інвестиції, які здійснюються самим платником податку за рахунок власних чи залучених коштів. Механізм дії цієї пільги полягає в наступному: сума інвестицій відноситься до складу валових витрат платника в періоді їх здійснення, що дозволяє зменшити базу оподаткування і, відповідно, суму податку на прибуток, яка підлягає сплаті в бюджет. Разом з тим, такий порядок відображення в податковому обліку не відповідає загальним принципам оподаткування прибутку, оскільки інвестиційні вкладення в основні фонди підлягають амортизації і в загальному випадку не можуть бути віднесені до валових витрат. Ймовірно, з цієї причини в українському податковому законодавстві така пільга не застосовується;

4) звільнення від оподаткування прибутку, отриманого в результаті реалізації інвестиційного проекту. Як правило, такого роду пільги надаються у випадку, якщо інвестиційний проект відповідає встановленим спеціальним критеріям (за обсягом інвестиції, її відповідністю пріоритетним напрямкам інвестиційної діяльності, очікуваним соціально-економічним результатам). Для надання такої пільги необхідним є ведення окремого обліку результатів реалізації інвестиційного проекту та пов'язаних з цим витрат, а такі доходи та витрати не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку платника. В Україні такого роду пільги застосовувались в спеціальних економічних зонах і на територіях пріоритетного розвитку, де їх дія обмежувалася в часі (у більшості випадків в межах трьох років), після чого ця пільга замінювалася на певний період зниженою податковою ставкою;

5) зниження податкової ставки. Так само, як і для попередньої пільги, застосування зниженої ставки доцільно не до всього прибутку підприємства, а тільки до тієї його частини, яка отримана від реалізації інвестиційного проекту. В протилежному випадку навіть мінімальний обсяг інвестицій дає підприємству істотні податкові преференції. Такі пільги також застосовувались в Україні в рамках спеціальних економічних зон («Славутич», «Курортполіс Трускавець» і ін.) та всіх територій пріоритетного розвитку. При цьому застосування зниженої (на 50%) ставки податку на прибуток обмежувалося в часі (як правило, вона застосовувалася з четвертого по шостий рік реалізації інвестиційного проекту). Після скасування особливого порядку оподаткування в спеціальних економічних зонах та на територіях пріоритетного розвитку знижена ставка податку на прибуток для стимулювання інвестиційної діяльності в Україні не застосовується;

б) відстрочення сплати податку на прибуток у зв'язку з реалізацією інвестиційних проектів. Цей вид податкової пільги полягає у тому, що підприємство, яке здійснює інвестиції, отримує право на перенесення граничних термінів сплати податку на ті періоди, коли інвестиції починають давати віддачу, що дозволяє зберегти оборотні кошти платника та використовувати їх як джерело інвестицій. При цьому сама можливість надання відстрочення та розмір відстроченого податкового зобов'язання повинні бути пов'язані не просто з фактом здійснення платником інвестиційної діяльності, а з конкретним інвестиційним проектом. Тому надання такого роду пільг вимагає



індивідуального підходу до їх встановлення, оскільки уніфікувати основні умови їхнього надання по строкам - досить складно у зв'язку з різницями в характері, ефективності, термінах реалізації й інших параметрах конкретних інвестиційних проектів. З іншого боку, виникають істотні проблеми, пов'язані з організацією контролю за обґрунтованістю та правильністю застосування таких пільг.

7) податковий кредит. Найбільше поширення в практиці оподаткування країн з розвинутою ринковою економікою кінця ХХ сторіччя отримали інвестиційні податкові пільги, надані у вигляді податкового кредиту. На відміну від зменшення об'єкта оподаткування, податковий кредит передбачає зменшення суми податкових зобов'язань платника. Якщо в першому випадку сума податкових зобов'язань зменшується на частину інвестиційних витрат платника, що відповідає ставці податку на прибуток, то в другому, - вона може бути зменшена на повну суму таких витрат, що є більш привабливим для платника податків. Разом з тим, податковий кредит, як правило, застосовується не до будь-яких інвестицій, а тільки до тих з них, які носять інноваційний характер. В Україні такий вид податкової пільги поки поширення не отримав.

Слід відмітити, що важливим засобом залучення іноземних інвестицій є формування безподаткових зон. Одним із завдань підприємств, які беруть участь в економічній діяльності є звільнення законним шляхом від митних тарифів, валютного контролю, експортних і імпорتنих квот, інших фіскальних проблем. З цією метою, існує багато методів, один з яких - використання компаній, заснованих в країнах з низьким оподаткуванням:

#### *1. "Податкові гавані чи офшорні зони".*

Більшість малих країн стимулює податкові поступлення шляхом дозволу претендентам створювати компанії на вигідних умовах. Таких держав з пільговим оподаткуванням і відсутністю валютного контролю налічується коло п'ятдесяти. Переваги їх наступні:

- низька собівартість створення компанії;
- простота оформлення;
- можливість відкриття рахунків в любых банках і в любых валютах;
- немає зобов'язань по поданню бухгалтерської звітності в податкові та державні органи.

Недоліками є недовіра у влади і приватних фірм до офшорних компаній і труднощі в отриманні кредитів такими компаніями.

## *2. Країни з проміжним оподаткуванням.*

Це країни, які використовують високі податкові ставки до резидентів, але надають відповідні переваги і пільги іноземним інвесторам. Компанії, які зареєстровані в країнах з проміжним оподаткуванням, більш респектабельні і мають більше шансів на отримання банківських кредитів.

Однак, так як часто іноземні фірми можуть вести операції таким чином, що у них відсутня податкова заборгованість, то податкові органи зустрічаються зі значними труднощами по розкриттю і запобіганню ухилень від сплати податків. Особливо це помітно в країнах з перехідною економікою, де немає достатнього досвіду роботи з операціями і методами ринкової економіки, направленіми на зменшення податків і часто використовуваними платниками податків різних країн.

### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Охарактеризуйте зміст податкової політики і задачі, які уряд повинен вирішувати методами податкової політики.*
- 2. Які основні проблеми та напрямки реформування податкової політики України?*
- 3. Охарактеризуйте економічний зміст податкової системи.*
- 4. Які основні вимоги ставляться до податкової системи?*
- 5. Назвіть класичні і сучасні принципи оподаткування.*
- 6. В чому полягає зміст принципу вигоди і адміністративної зручності?*
- 7. Які податки найчастіше використовуються в сучасних податкових системах?*
- 8. Які показники використовують для вимірювання рівня податкового навантаження на платників податків?*
- 9. Охарактеризуйте оснбудовну базу побудови податкової системи.*
- 10. Охарактеризуйте критерії ефективності податкової політики.*

## РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ І ПОДАТКОВОЇ РОБОТИ

### 3.1. Основи організації податкової роботи, її основні елементи

*Податкова робота* – це діяльність держави, її органів, а також платників податків в процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.

*Суб'єктами* податкової роботи в Україні виступають:

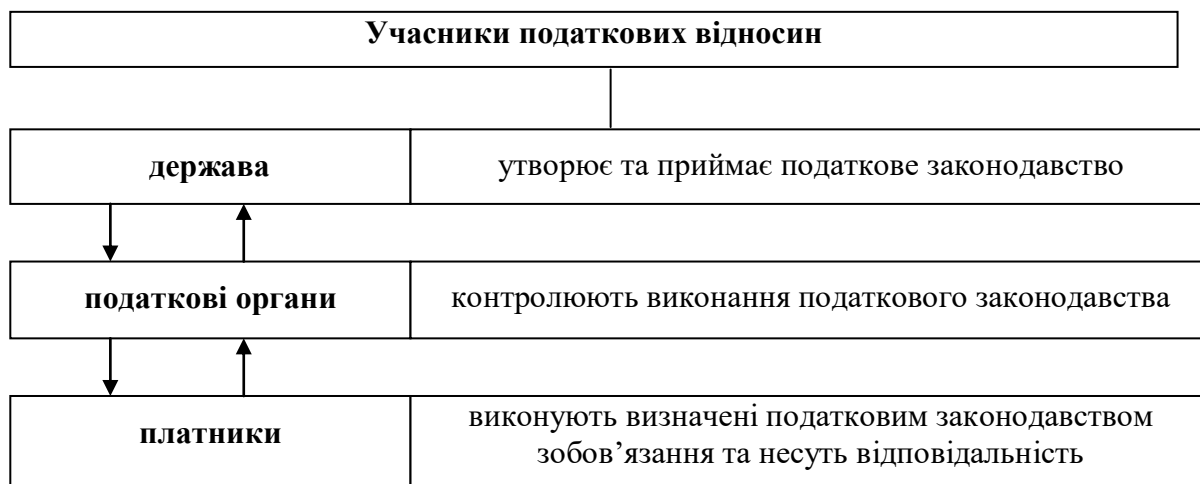
- *Верховна Рада України* – приймає закони загальної та спеціальної дії в сфері оподаткування;
- *органи виконавчої влади* (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Міністерство економіки) – забезпечують дію механізмів справляння податків і податкових платежів;
- *органи податкової служби* – здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, розробляють нормативно-правову базу дії законів про оподаткування, здійснюють облік платників і податкових надходжень, здійснюють нарахування та стягнення окремих податків, проводять роз'яснення податкового законодавства, притягують до відповідальності його порушників;
- *платники податків* – нараховують і сплачують податки та податкові платежі, подають податкову звітність, несуть відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова робота включає в себе такі *основні елементи*:

- встановлення правової бази (законодавчої бази та інструктивно-методичного забезпечення);
- нарахування та обчислення податків і податкових платежів, їх облік;
- визначення способів утримання та стягнення податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією);
- розрахунки із бюджетом – визначення форм (авансові платежі, платежі за фактом) і способів (готівкові, безготівкові).

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

З такого визначення випливає, що в процесі справляння та адміністрування податків, податкових платежів і зборів виникають суспільні відносини між державою, державними органами і платниками податків, тобто податкові відносини (рис.3.1).



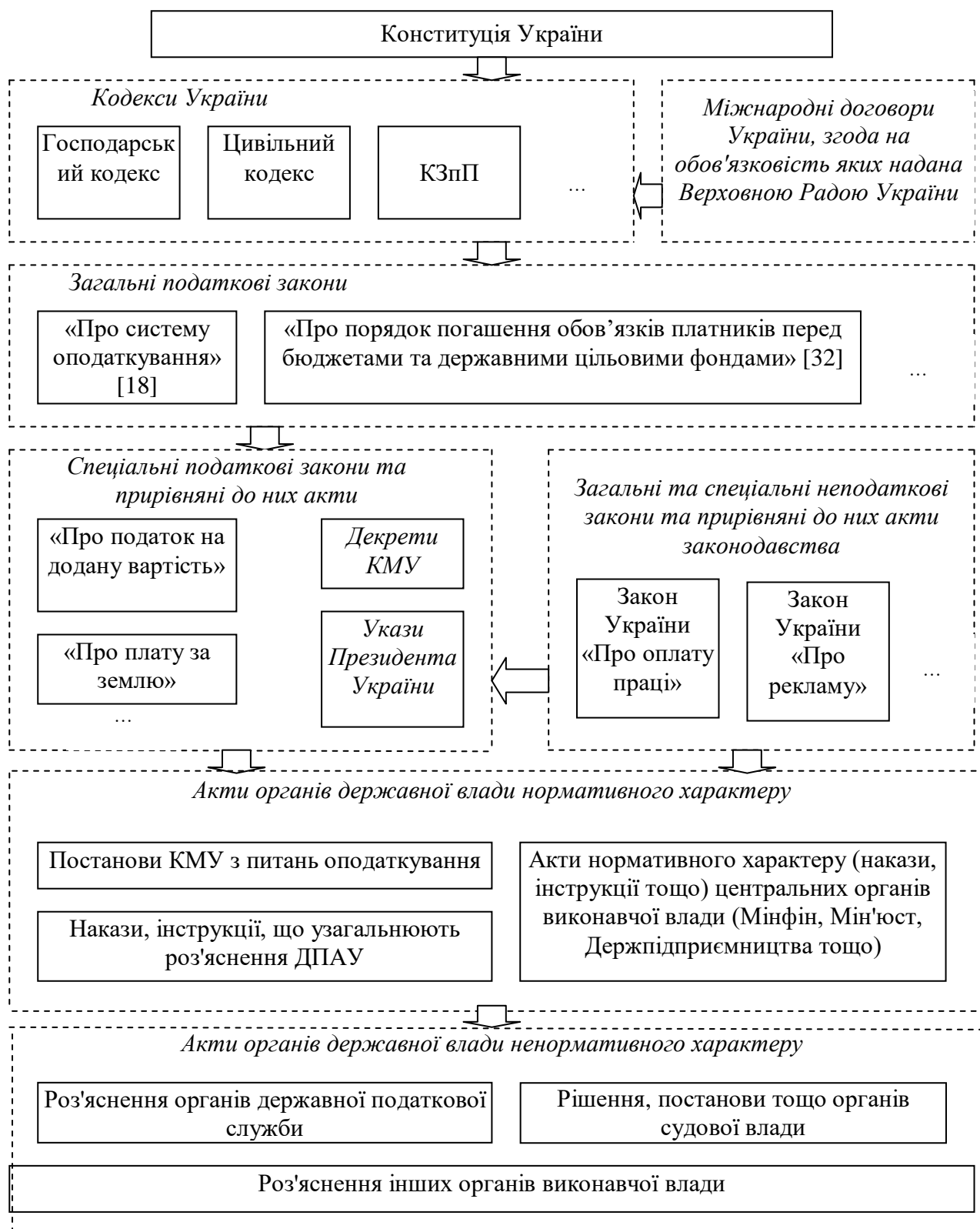
**Рис. 3.1. Учасники податкових відносин**

Податкові відносини становлять особливу форму вираження економічних, політичних та інших відносин. Вони торкаються обширного кола питань - від розробки і закріплення форм платежу до контролю за справлянням та поступленням платежів до бюджету.

### **3.2. Правове забезпечення податкової роботи**

Основою податкової роботи є правове регламентування порядку встановлення і справляння податків і зборів. Функцію прийняття законодавчих актів в податковій сфері здійснюють вищі органи державної влади. Підготовкою законопроектів з питань оподаткування в Україні займаються Кабінет Міністрів України та Державна податкова адміністрація України, приймає закони Верховна Рада України.

Правовою базою щодо оподаткування є законодавчі акти загальної і спеціальної дії (рис.3.2.)



**Рис. 3.2. Законодавче й інформаційне забезпечення оподаткування**

Основними законами загальної дії є Закони України «Про систему оподаткування», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та «Про державний бюджет».

Закон України «Про систему оподаткування» визначає принципи системи оподаткування, порядок встановлення податків і зборів, компетенцію органів державної влади щодо оподаткування в державі, права і обов'язки платників податків тощо.

Будь-які податки і збори, які не передбачені даним законом не можуть бути обов'язковими до сплати на території України. Зміни та доповнення до даного закону вносяться не пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з початку нового бюджетного року.

Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» являє собою цілісну систему процедур, пов'язаних із забезпеченням боргових зобов'язань платників податків перед державою, регулює відносини між платниками податків, контролюючими органами та органами стягнення. Закон визначає порядок подання податкових декларацій, узгодження податкового зобов'язання, порядок адміністративного оскарження нарахованих контролюючим органом податків, зборів і обов'язкових платежів, установлює норми, пов'язані з нарахуванням пені та штрафних санкцій, визначає механізм стягнення податкового боргу для юридичних та фізичних осіб, надання відстрочок у сплаті податкового боргу, порядок списання безнадійного боргу тощо.

Закон України «Про державний бюджет», хоча й відноситься до сфери бюджетного законодавства, щорічно вносить певні корективи в систему оподаткування на конкретний рік.

Законодавчі акти спеціальної дії здійснюють правове регулювання окремих податків, зборів і податкових платежів. В них регламентується порядок нарахування і сплати конкретних податків, зборів і податкових платежів за елементами справляння. Наприклад: Закон України «Про податок на додану вартість», Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», Декрет Кабінету Міністрів «Про акцизний збір» тощо.

На основі прийнятих законів органи виконавчої влади розробляють інструктивно – методичну базу, яка забезпечує виконання законодавчих актів загальної та спеціальної дії в сфері оподаткування.

Важливим елементом системи правового забезпечення механізму оподаткування є терміни вступу в дію законодавчих і нормативно-правових актів (табл.3.1).

## Терміни вступу в дію законодавчих і нормативно-правових актів

Види нормативно-правових актів	Порядок вступу до дії нормативно-правових актів	Норми, які встановлюють порядок введення в дію
1	2	3
Закони України, Постанови Верховної Ради України	Через 10 днів з дня офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самими актами, але не раніше дня оприлюднення в офіційному друкованому виданні	Частина п'ята ст. 94 Конституції України[1] Стаття 4 Указу Президента України від 10.06.97 р. № 503/97 «Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності» [37]
Укази, розпорядження Президента України	Через 10 днів з дня офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самими актами, але не раніше дня оприлюднення в офіційному друкованому виданні	Стаття 4 Указу № 503 [37]
Постанови, розпорядження Кабінету Міністрів України	Ті, що не визначають права та обов'язки громадян — з моменту прийняття, якщо пізніший строк набрання чинності не передбачений в цих актах Ті, що визначають права та обов'язки громадян – з дня оприлюднення в офіційних печатних виданнях, якщо пізніший строк набрання чинності не передбачений в цих актах	Стаття 5 Указу № 503 [37]
Накази, положення, інструкції, рішення, постанови та інші. міністерств, інших органів виконавчої влади, органів державного управління та контролю	Ті, що не визначають права та обов'язки громадян — через 10 днів після державної реєстрації, якщо в цих актах не встановлений пізніший строк набрання ними чинності Ті, що визначають права та обов'язки громадян — через 10 днів після державної реєстрації, але не раніше дня доведення до відома населення	Стаття 57 Конституції України [1] Пункт 4.4 розділу 4 Порядку № 102/5 [103]
Рішення місцевих рад	З дня їх офіційного оприлюднення, якщо радою не встановлений пізніший строк введення рішень в дію	Стаття 144 Конституції України [1] Пункт 5 ст.59 Закону України від 21. 05.97 р. №280/97-ВР «Про місцеве самоврядування» [20]

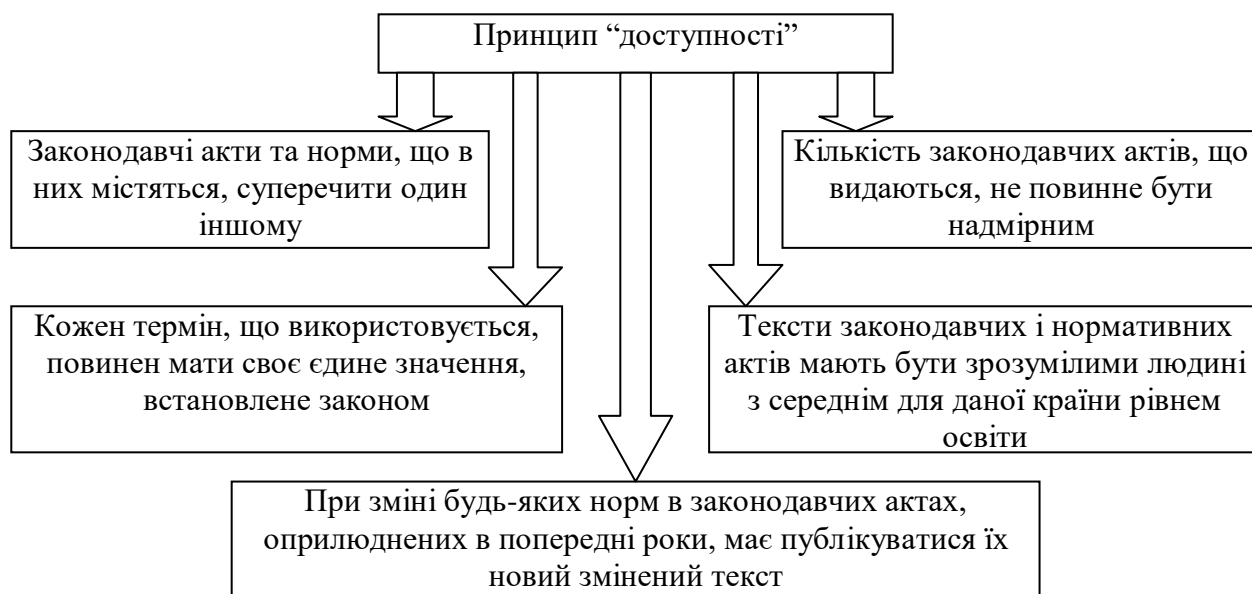
Закінчення табл. 3.1

1	2	3
Постанови, інструкції, положення, правила Національного банку України	<p>Ті, що не визначають права та обов'язки громадян — через 10 днів після державної реєстрації, якщо в самих актах не встановлений більш пізніший строк введення їх в дію</p> <p>Ті, що визначають права та обов'язки громадян — через 10 днів після державної реєстрації, але не раніше дня доведення до відома населення</p>	Стаття 57 Конституції України [1] Пункт 4.4 розділу 4 Порядку № 102/5 [103]
Розпорядження, накази місцевих державних адміністрацій	<p>Ті, що не стосуються прав та обов'язків громадян та ті, що не мають загального характеру — з моменту їх державної реєстрації, якщо самими актами не встановлений більш пізніший строк введення їх в дію</p> <p>Ті, що стосуються прав та обов'язків громадян чи ті, що мають загальний характер — з моменту оприлюднення, якщо самими актами не встановлений більш пізніший строк введення в дію</p>	Стаття 41 Закону України від 09.04.99 р. № 586-XI У «Про місцеві державні адміністрації» [24]
Міжнародні договори	Договір вступає в дію в порядку та з дати, які передбачені в ньому чи узгодженні між державами, що приймають участь в переговорах. При відсутності такого порядку чи домовленості договір вступає до дії, як тільки буде виражена згода всіх держав, що приймають участь в переговорах, на обов'язковість для них договору. Якщо згода держави на обов'язковість для неї договору виражається на будь-яку дату після вступу його до дії, то договір вступає до дії для цієї держави з цієї дати, якщо в ньому не передбачене інше. Договір чи його частина застосовуються тимчасово до вступу його до дії, якщо: це передбачено самим договором; держави, що приймають участь в переговорах домовились про це будь-яким іншим чином	Статті 24, 25 Віденської конвенції про право міжнародних договорів, до якої Україна приєдналася (у складі СРСР) 14.04.86 р. і яка вступила до дії для України з 13.06 86 р.

Різноманітність і складність чинних законодавчих актів в сфері оподаткування ускладнюють податкову систему, а тому дуже важливою



вимогою до норм податкового законодавства є їх доступність для всіх суб'єктів податкової роботи (рис.3.3)



**Рис.3.3. Мінімальні вимоги для реалізації принципу доступності норм податкового законодавства**

### **3.3. Структура податкової служби і її функції**

Надійна податкова система передбачає наявність високоорганізованої, забезпеченої кадрами і необхідною технікою *податкової служби* – сукупності державних органів, які здійснюють адміністрування податків і податкових платежів, а також організують і контролюють їх надходження до бюджету та державних цільових фондів.

Розглядаючи процес становлення і розвитку законодавства про Державну податкову службу України можна виділити два основні етапи: перший етап охоплює період з моменту заснування податкової служби у 1990 р. і до початку її реформування у 1996 р., а другий етап розпочався з прийняттям рішення про реорганізацію податкових органів у 1996 р. і підсумований закріпленням результатів реформи податкової служби внесенням 5 лютого 1998 р. відповідних змін у Закон України «Про державну податкову службу в Україні» [8].

Така періодизація досить умовна, але вона зумовлена об'єктивним розвитком економічних та політичних процесів в суспільстві, що характеризуються етапами розвитку економічних ринкових відносин,

процесом приватизації підприємств, розвитком недержавного сектору економіки, зростанням та ускладненням методів господарювання, особливостями інвестиційної політики, і в той же час становленням політичних інститутів, встановленням чітко визначених меж компетенції органів податкової служби, визначенням їх ролі, місця і повноважень.

Податкову службу було утворено ще за часів існування Радянського Союзу згідно із Законом Української РСР від 4 грудня 1990 р. № 509 "Про державну податкову службу в Українській РСР".

Державна податкова служба в Українській РСР була створена при Раді Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції і державних податкових інспекцій в областях та містах з районним поділом, у районах, районах у містах, містах без районного поділу. Таким чином, було закріплено трьохрівневу структуру державної податкової служби:

- перший рівень — центральний орган — Головна державна податкова інспекція;
- другий рівень — державні податкові інспекції в областях та містах з районним поділом;
- третій рівень — державні податкові інспекції у районах, районах у містах, містах без районного поділу.

У Законі Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» було визначено права, обов'язки, відповідальність державних податкових інспекцій. Однак статус податкової служби, її центрального органу чітко не було визначено.

Слід зазначити, що перша редакція вказаного Закону мала багато суттєвих недоліків. Зокрема було:

- відсутнє чітке розподілення функцій між державними податковими інспекціями різних рівнів;
- недостатньо визначений порядок оскарження рішень податкових органів;
- ускладнений порядок оскарження рішень податкових органів юридичними особами.

Тому з моменту затвердження Закону України «Про державну податкову службу в Україні» регулярно вносились зміни до нього щодо

місця податкової служби у структурі органів виконавчої влади, структури, функцій та компетенції органів Державної податкової служби.

Розвиток ринкових відносин в Україні, ускладнення господарської діяльності та розширення її обсягу неминуче призводили й до різкого зростання обсягів роботи державної податкової служби по справлянню та адмініструванню податків, зборів та інших платежів, а також ускладнення процесу контролю за дотриманням платниками податкового законодавства

Закон України «Про державну податкову службу в Україні» перестав відповідати вимогам часу, практика показала його недосконалість і необхідність внесення змін, зокрема чіткої конкретизації і розширення ряду його положень, у тому числі і уточнення лексики та понятійного апарату.

З прийняттям 24 грудня 1993 р. Закону України "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" більш чітко визначилися структура, функції, компетенція державної податкової служби, її місце у структурі органів виконавчої влади.

При визначенні структури державної податкової служби уже на рівні закону було підтверджено створення колегії в Головній державній податковій інспекції та введено нове положення про створення колегій в державних податкових інспекціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Слід зазначити, що хоча даним законом більш чітко визначено структуру, і компетенцію державної податкової служби, однак не було визначено статус Головної податкової інспекції України.

Ускладнення та розмаїття економічних процесів невідворотно ведуть до необхідності адекватного зростання професіоналізму, підвищення якості роботи та всеохоплюючого характеру діяльності державної податкової служби. У цьому плані необхідна і більш детальна структурна визначеність положення органів податкової служби у відношенні до інших органів виконавчої влади, а також внутрішня упорядкованість, чітка структуризація відносин між ланками державної податкової служби, їхньої підпорядкованості, визначеності повноважень посадових осіб. Прийняття нової редакції закону стало новим етапом розвитку державної податкової служби, хоча і не зняло з порядку денного певних проблемних питань, що були притаманні старій редакції.

За період з 1994 по 1996 рік законодавство про державну податкову службу не зазнавало значних змін. Це був період нагромадження досвіду роботи, напрацювання та визначення форм і методів діяльності. Але в суспільстві, економіка якого перебуває у кризовому стані, необхідні були зміни податкової системи як такої, що не відповідає реальним погребам розвитку. Ці зміни повинні були насамперед створити рівні умови для різних груп платників податків, встановити однакові умови для вітчизняних та зарубіжних інвесторів. Нагальною проблемою постало питання щодо низького рівня контролю за збором податків з боку податкових органів, а відповідно і низького рівня податкових надходжень до бюджету. У зв'язку з цим назріло питання і про необхідність внесення кардинальних змін в організацію та діяльність державної податкової служби в Україні.

22 серпня 1996 р. був виданий Указ Президента України № 760 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих податкових адміністрацій», де зазначено про утворення на базі Головної державної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах, що ліквідуються, відповідних державних податкових адміністрацій. Визначено, що Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади. Відповідно на Державну податкову адміністрацію України поширюється дія Загального положення про міністерство, інший центральний орган державної виконавчої влади України, затвердженого Указом Президента України від 12 березня 1996 р. № 179.

Таким чином, суть цього етапу реорганізації податкової служби полягала в:

- виведенні податкової служби зі складу Міністерства фінансів та наданні Державній податковій адміністрації України статусу центрального органу виконавчої влади та її підпорядкуванні безпосередньо Кабінету Міністрів;
- закріпленні повного розмежування та незалежності податкових органів від органів місцевої влади;
- підпорядкуванні підрозділів МВС України у боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Державній податковій адміністрації України з метою консолідації податкової роботи у рамках

одного центрального органу виконавчої влади.

Законом від 5 лютого 1998 р. № 83 «Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» закріплено зміни, що виникли протягом наступного етапу реформування податкової служби та введені нові положення. Встановлено, що до системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах.

З метою більш раціонального використання кадрових ресурсів передбачено право Державної податкової адміністрації України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції та у їхньому складі відповідні підрозділи податкової міліції.

Закон доповнено розділом "Податкова міліція". Закріплено статус податкової міліції як спеціальних підрозділів з боротьби з податковими правопорушеннями у складі органів державної податкової служби.

Надання Державній податковій адміністрації статусу центрального органу виконавчої влади стало значною подією у процесі становлення податкової служби. Прийняття ж нової Конституції України сприяло швидшому та рішучішому втіленню у життя назрілих реформ. Розгорнутий у 1996 р. процес податкової реформи охопив й організаційні основи державної податкової служби. Ряд нормативних актів, прийнятих у 1996—1998 рр., має чітку спрямованість на підвищення ефективності роботи податківців, більш оперативного реагування їх на розвиток економічних процесів, всебічного контролю за надходженнями податків та інших платежів, а отже — виведення роботи державної податкової служби на новий якісний рівень з метою покращення незадовільного становища, що склалося останнім часом з виконанням планів по збору податків.

Останнім часом ряд суттєвих змін до податкового законодавства було внесено шляхом прийняття низки законодавчих актів, спрямованих на спрощення процесу оподаткування, зменшення податкового тягаря стосовно підприємців, стимулювання розвитку сільського господарства та окремих галузей промисловості, удосконалення податкової роботи.

Серед прийнятих законодавчих актів є такі, що регулюють діяльність податкової служби. Зокрема:

- Указом Президента України від 23 липня 1998 р. «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» встановлено чіткі загальні правила здійснення органами виконавчої влади, у тому числі й органами податкової служби, перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності;

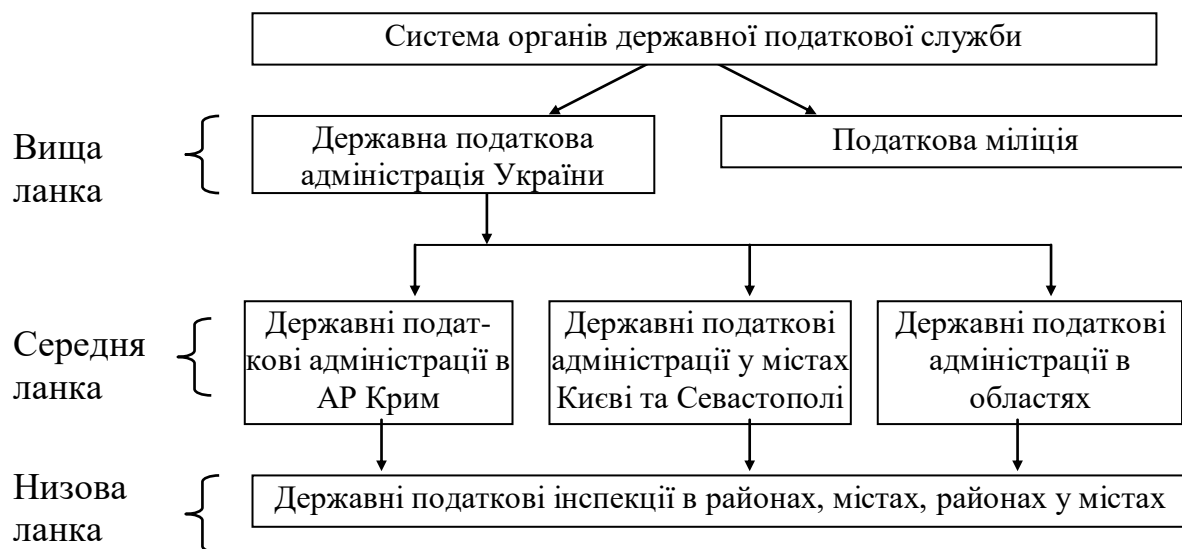
- Законом України від 21.12.2000р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [32] запроваджено систему процедур, пов'язаних із забезпеченням боргових зобов'язань платників податків перед державою, визначено порядок подання податкових декларацій, узгодження податкового зобов'язання тощо.

- Законом України від 12 січня 2005 року № 2322-IV «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» уточнено права та обов'язки працівників Державної податкової служби, визначено підстави та порядок проведення планових і позапланових виїзних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів).

Чітке визначення статусу, структури, підпорядкованості та повноважень органів податкової служби має призвести до налагодження їх роботи, визначення поставлених перед ними завдань, встановлення належного контролю за їх виконанням, і як наслідок, виконання запланованої програми з формування доходної частини державного бюджету. У цьому переліку питання структурної побудови як податкової служби в цілому, так і її органів займають провідне місце.

Систему Державної податкової служби України ілюструє рисунок 3.4.

Таким чином, функціональна структура державних податкових органів є основою їх діяльності, а саме — фактичного здійснення своїх цілей, завдань, функцій, методів та повноважень.



**Рис. 3.4 Структура органів ДПС**

*Державна податкова адміністрація України (ДПА України)* є центральним органом виконавчої влади, займає рівень міністерства в ієрархії державної влади. Її очолює Голова ДПА України, якого призначає на посаду і звільняє Президент України за поданням Прем'єр-міністра України.

Заступники Голови ДПА України призначаються на посаду і звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Голови ДПА України. Кількість заступників Голови ДПА України визначається Кабінетом Міністрів України.

Основним призначенням *ДПА в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі* є інформаційний і правовий зв'язок між низовою ланкою і ДПА України. Очолюють їх голови, які призначаються на посаду і звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Голови ДПА України.

Первинна ланка ДПС України – *Державна податкова інспекція (ДПІ)* – безпосередньо виконує податкову роботу. ДПІ очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються з посади Головою ДПА України за поданням голів відповідних державних податкових адміністрацій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

У складі органів державної податкової служби діють відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями - податкова міліція.

Загалом, органи Державної податкової служби виконують наступні функції (табл.3.2):

Таблиця 3.2

**Функції органів державної податкової служби**

Функція	1-й рівень <sup>1</sup>		2-й рівень <sup>2</sup>		3-й рівень <sup>3</sup>
	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>
Здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями, контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів	+	+	+	+	+
Здійснення контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету	+	+	+	+	+
Облік платників податків, інших платежів;	+	+	+	+	+
Виявлення і ведення обліку надходжень податків, інших платежів;	+	+	+	+	+
Проведення роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, участю у розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, організацією виконання актів законодавства у межах своїх повноважень, здійсненням систематичного контролю за їх реалізацією, узагальненням практики застосування законодавства, застосуванням у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту	+	+	+	+	

<sup>1</sup> 1-й – ДПАУ

<sup>2</sup> 2-й рівень – ГПА в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, ДПІ в містах с районним поділом (крім міст Києва і Севастополя)

<sup>3</sup> 3-й рівень – ДПІ в районах, містах без районного поділу, районах в містах, міжрайонні та об'єднані податкові інспекції

<sup>4</sup> Ф<sub>1</sub> – Функції з організації роботи підлеглих органів ДПС та по виданню нормативних документів

<sup>5</sup> Ф<sub>2</sub> – Функції з безпосереднього виконання покладених обов'язків



Функція	1-й рівень <sup>1</sup>		2-й рівень <sup>2</sup>		3-й рівень <sup>3</sup>
	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>
етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів по вилученню та знищенню або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищенню тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знаходилися у незаконному обігу					
Видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування, які підлягають обов'язковому опублікуванню;	+	-	-	-	-
Затвердження форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразків картки фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів, форм повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форм звітів про роботу, проведену органами ДПС	+	+	-	-	-
Надання в порядку, встановленому законом, податкових роз'яснень	+	+	+	+	+
Здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів ДПС;	+	+	+	+	-
Подання органам ДПС методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведення обстежень та перевірки її стану	+	+	+	+	-
Створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів ДПС;	+	+	+	+	-
Розробка проектів законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавства;	-	+	-	-	-
При виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направлення матеріалів з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю	+	+	+	+	+
Передавання відповідним правоохоронним органам матеріалів за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції	+	+	+	+	+
Подання Мінфіну України та Держказначейству України звітів про надходження податків, інших	-	+	-	-	+

Функція	1-й рівень <sup>1</sup>		2-й рівень <sup>2</sup>		3-й рівень <sup>3</sup>
	Φ <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Φ <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Φ <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Φ <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Φ <sub>2</sub> <sup>5</sup>
платежів					
Внесення пропозицій та розробка проектів міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконання в межах, визначених законодавством, міжнародних договорів з питань оподаткування	-	+	-	-	-
Надання фізичним особам - платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційних номерів і направлення до ДПП за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картки з ідентифікаційним номером та ведення Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб	-	+	-	-	-
Прогнозування, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету	-	+	-	+	-
Забезпечення виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації	+	+	+	+	+
Організування роботи, пов'язаної із здійсненням контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів	+	+	+	+	+
Внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства	+	-	-	-	-
Організування у межах своїх повноважень роботи щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах ДПС	+	+	+	+	+
Контроль своєчасності подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевірка достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів	-	-	-	-	+
Ведення обліку векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісячне подання інформації про це місцевим органам державної статистики; здійснення контролю за погашенням векселів; видання суб'єктам	-	-	-	-	+

Функція	1-й рівень <sup>1</sup>		2-й рівень <sup>2</sup>		3-й рівень <sup>3</sup>
	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>1</sub> <sup>4</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>	Ф <sub>2</sub> <sup>5</sup>
підприємницької діяльності дозволів на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій					
Забезпечення застосування та своєчасного стягнення сум фінансових санкцій, передбачених законодавчими актами України за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами	-	-	-	-	+
Аналіз причин і оцінка даних про факти порушень податкового законодавства	-	-	-	-	+
Проведення перевірок фактів приховування і заниження сум податків та зборів (обов'язкових платежів)	-	-	-	-	+
Проведення за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю перевірок своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів в порядку, встановленому законом	-	-	-	-	+
Подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках - коштів, одержаних без встановлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна	-	-	-	-	+
Проведення роботи, пов'язаної з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку, безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна	-	-	-	-	+
Розгляд звернень громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування та, в межах своїх повноважень, з питань валютного контролю, а також скарг на дії посадових осіб ДП	-	-	-	-	+
Виконання інших функцій, пов'язаних із здійсненням відповідними підрозділами податкової міліції передбачених чинним законодавством повноважень	-	-	-	-	+

Як бачимо, законотворча і методична функції, організація роботи та процесуальної сторони діяльності Державної податкової служби є виключною прерогативою Державної податкової адміністрації України.

Важливим моментом для виконання поставлених до органів Державної податкової служби завдань є їх взаємодія з іншими органами виконавчої влади (рис.3.5).



**Рис. 3.5. Органи, з якими координують свою діяльність органи податкової служби України**

Основна функція Державної податкової служби - це контроль за правильністю і своєчасністю надходження податкових коштів, боротьба з порушниками податкового законодавства. Це - стратегія.

Тактику боротьби з порушниками диктує сама природа фіскальних порушень. Це заходи етично-виховного, профілактичного, контрольного і карно-репресивного характеру. Вистежуючи податкових зловмисників, які ухиляються від сплати податків, представники податкової служби змушені реагувати на мотиви їхньої поведінки та зміст їхніх дій. Узагальнюючи дану проблему, необхідно відмітити, що даний аспект включає в себе два основні напрями роботи податкової служби: контрольний та соціально-психологічний. Головне в цій справі - організаційні потенціали, компетентність і професіоналізм представників податкових органів.

### **3.4. Податкова міліція: обов'язки, права, функції**

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів Державної податкової служби, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції [8].

З метою посилення протидії злочинності та поліпшення криміногенної ситуації у сфері оподаткування, обмеження обсягів тіньової економіки та розширення кола платників податків підрозділами податкової міліції послідовно здійснюються комплексні організаційно-правові та практичні заходи щодо запобігання та викриття масштабних, замаскованих злочинів і професійно розроблених схем ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах та забезпечення надходжень коштів до бюджету за рахунок тіньового обігу.

Результати роботи за останні роки свідчать, що фахівцями податкової міліції було виявлено і ліквідовано десятки хитросплетених схем укриття прибутків від оподаткування, у тому числі з використанням фіктивних підприємств і так званих конвертаційних центрів, офшорних зон, переказу коштів у закордонні банки тощо.

Основні функції і завдання податкової міліції встановлені Законом України «Про Державну податкову службу в Україні» (рис.3.6):



**Рис.3.6. Функції та завдання податкової міліції [8]**

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції — Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Податкову

міліцію в державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції — перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій.

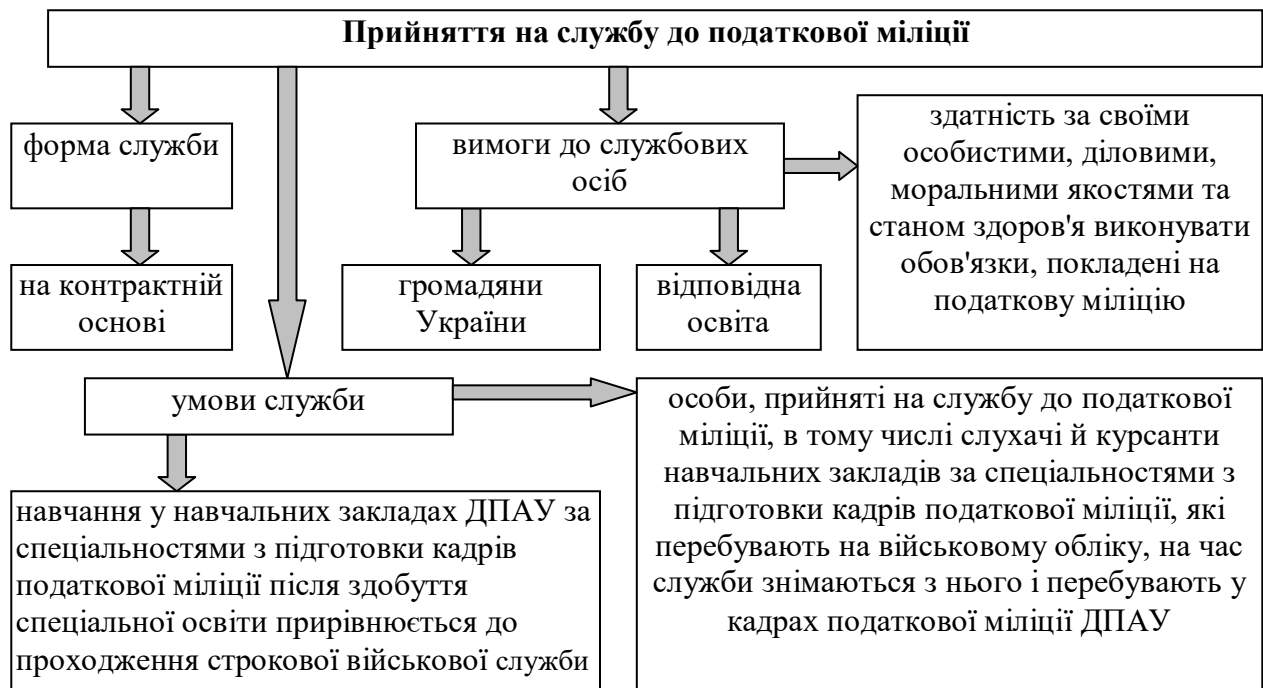
Організаційна структура податкової міліції наведена нижче (рис. 3.7).



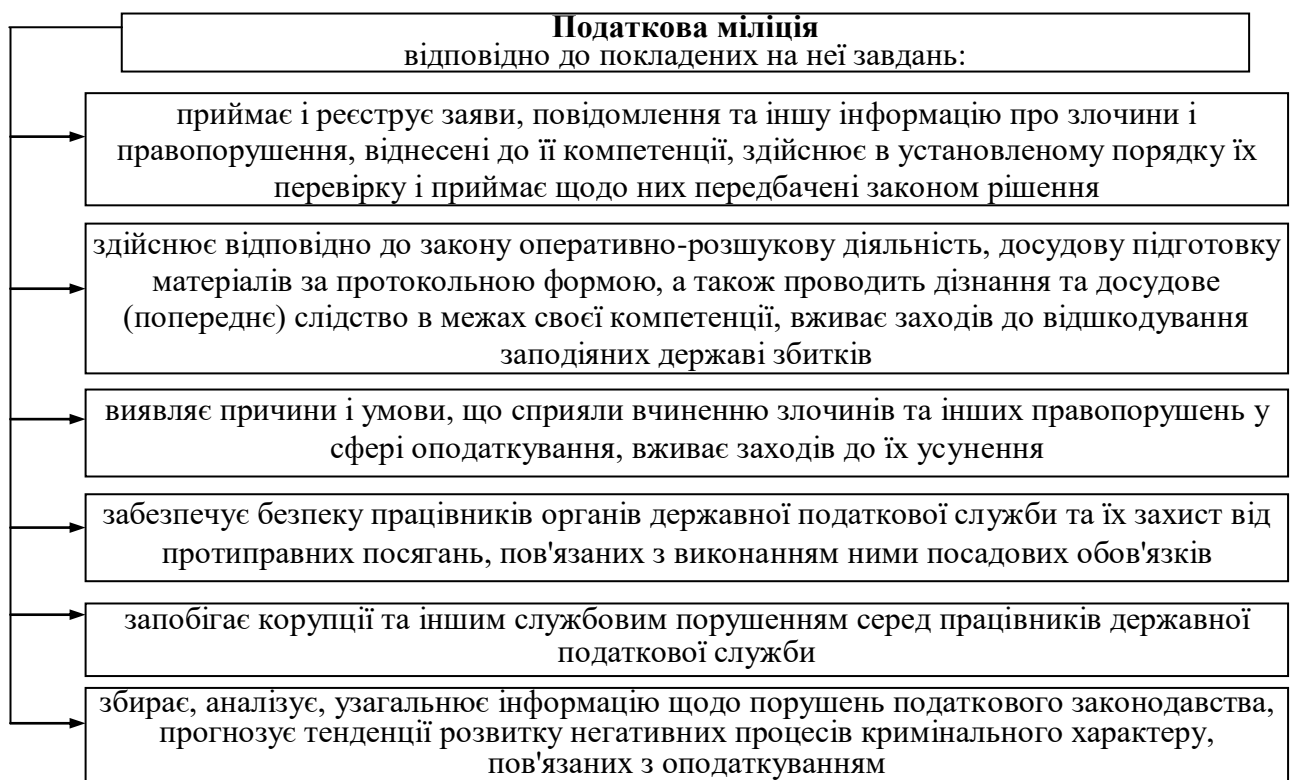
**Рис. 3.7. Організаційна структура податкової міліції в Україні [8]**

На службу до податкової міліції приймаються на контрактній основі громадяни України, які мають відповідну освіту, здатні за своїми особистими, діловими, моральними якостями та станом здоров'я виконувати обов'язки, покладені на податкову міліцію (рис.3.8).

Посадова чи службова особа податкової міліції у межах повноважень (рис.3.9) самостійно приймає рішення і несе за свої протиправні дії або бездіяльність дисциплінарну відповідальність згідно із Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ (рис.3.10).



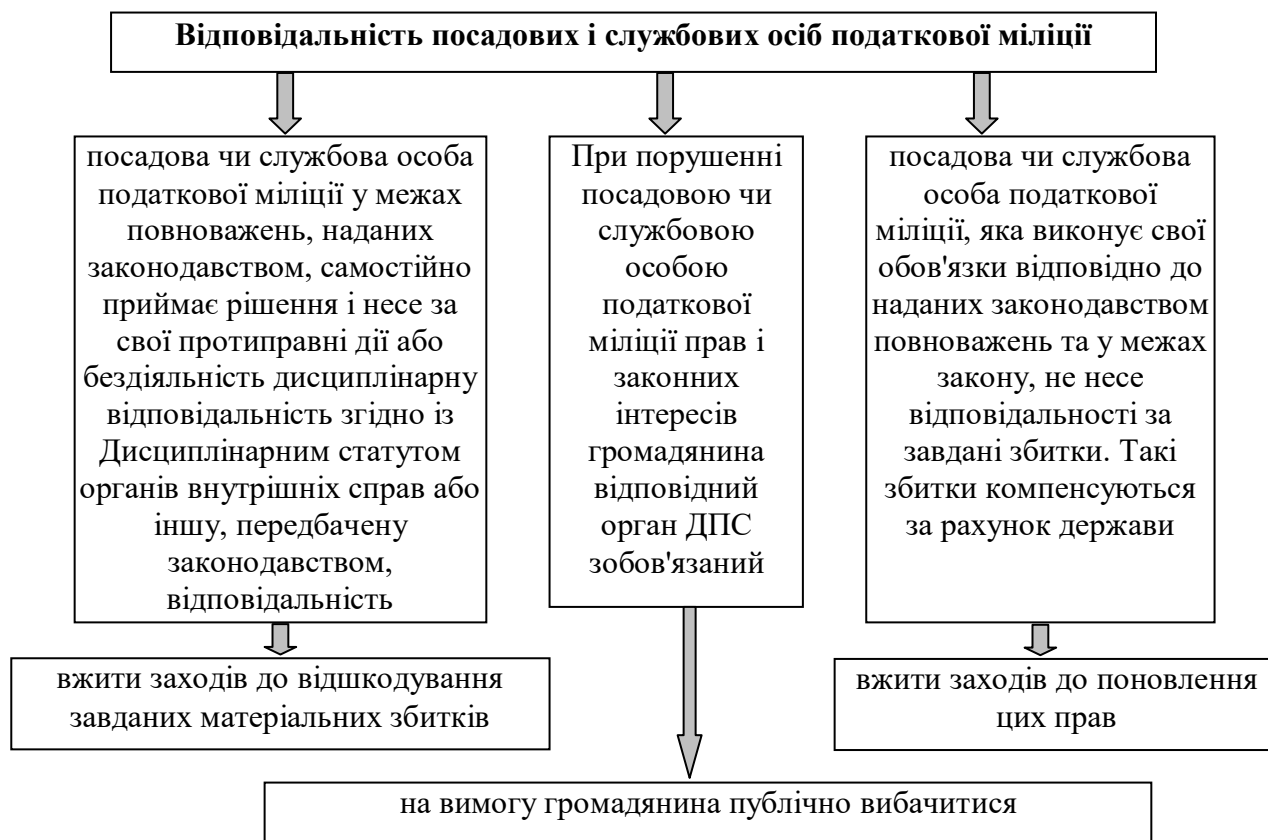
**Рис. 3.8. Умови служби та вимоги до службових осіб податкової міліції**



**Рис. 3.9. Повноваження податкової міліції**

На сьогодні основні зусилля податкової міліції зосереджені на упередженні і викритті злочинів у найважливіших областях економіки, а так само на забезпеченні всіх необхідних надходжень у бюджет. Вживаються дієві

заходи для погашення податкової заборгованості, виявлення масштабно спланованих і професійно замаскованих схем ухиляння від сплати податків в особливо великих розмірах і відмивання коштів, отриманих незаконним шляхом.



**Рис. 3. 10. Відповідальність посадових і службових осіб податкової міліції**

З метою більш ефективного, повного, об'єктивного та всебічного розслідування кримінальних справ про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, створюються слідчо-оперативні групи з числа слідчих та оперативних працівників податкової міліції та інших правоохоронних органів. На даний час працює біля 15 спільних слідчо-оперативних групи з розслідування справ щодо легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Також здійснюється взаємодія з правоохоронними органами інших держав, шляхом направлення по кримінальних справах міжнародних доручень про проведення процесуальних дій на території таких держав.

Один із пріоритетних напрямів сьогодення – залучення тіньового капіталу до оподаткування шляхом відстеження товарно-грошових потоків. Це потребує



контролю за використанням готівки та запобігання використанню банківської системи в протиправних цілях. Необхідно вирішити питання скорочення і ліквідації недоїмки завдяки поліпшенню роботи з платниками податків, заохочення їх до добровільної сплати і скорочення заборгованості перед бюджетом. Це сприятиме досягненню позитивних результатів у боротьбі з економічною злочинністю, скороченню тіньового сектора економіки і поповненню держбюджету.

Зазначене вище свідчить про те, що Державна податкова служба України, у складі якої працюють слідчі податкової міліції, займає одне із провідних місць у системі державних органів, що протидіють такому негативному явищу, як відмивання “брудних коштів”, а також відіграють важливу роль у запровадженні дієвої комплексної системи заходів боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом.

### 3.5. Завдання, права та обов'язки органів Державної податкової служби

До основних завдань органів Державної податкової служби відносять (рис.3.11):

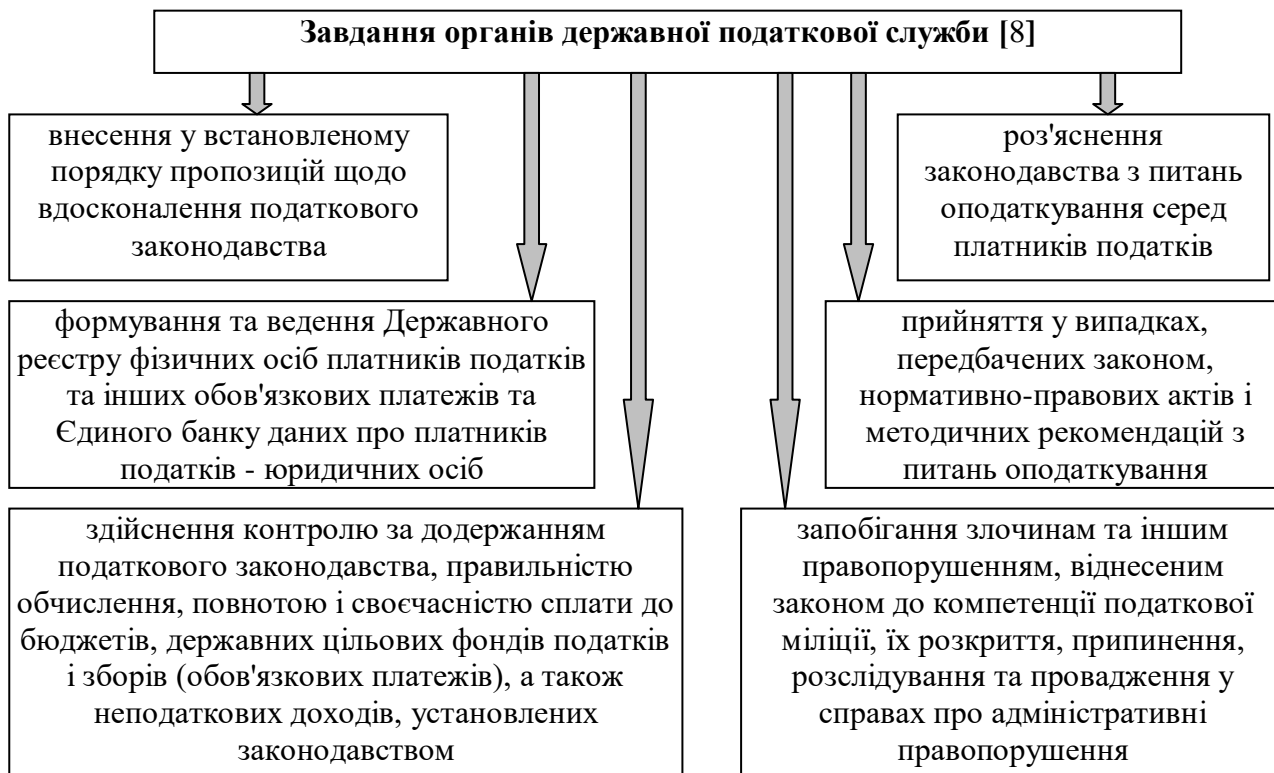
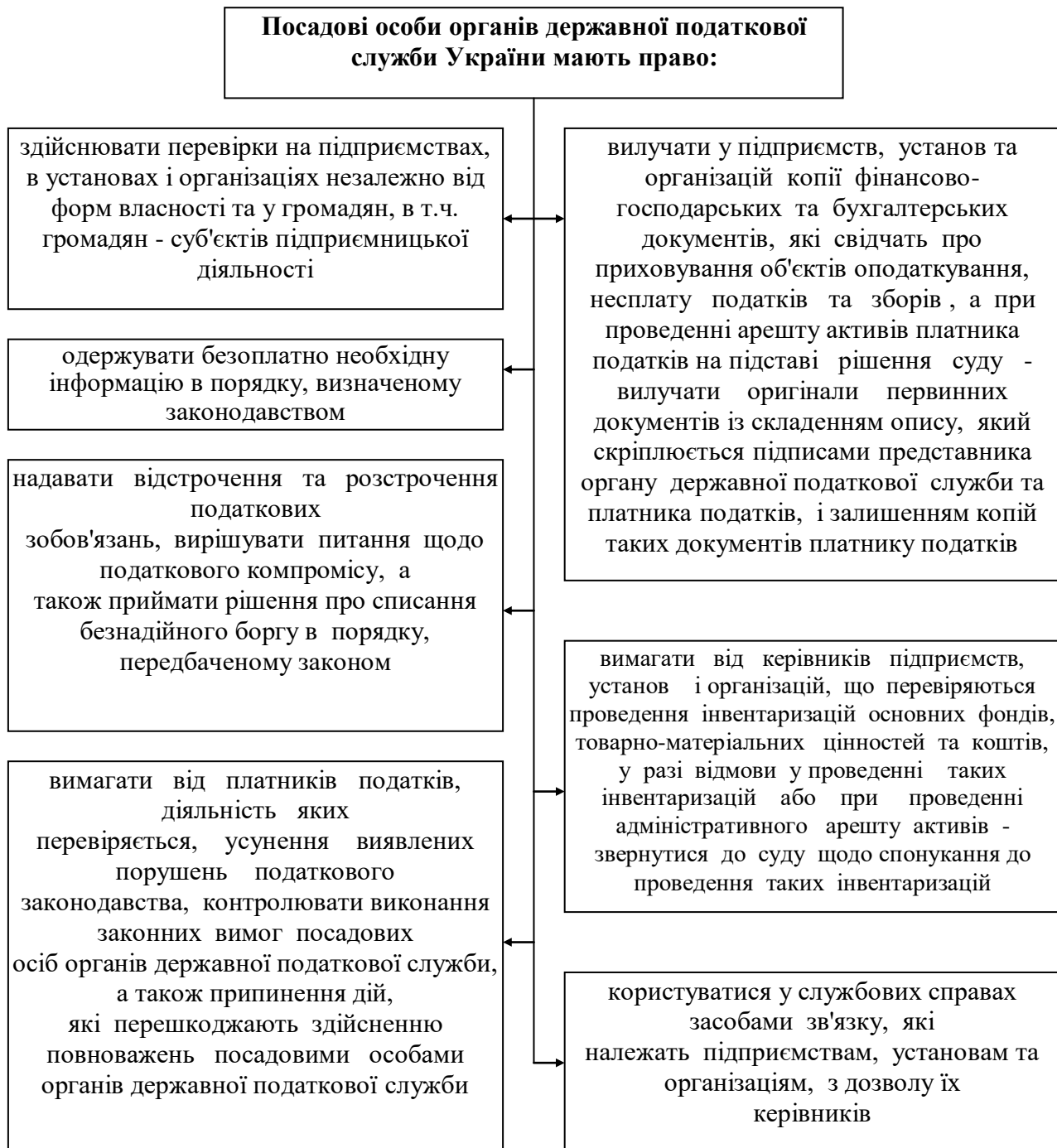


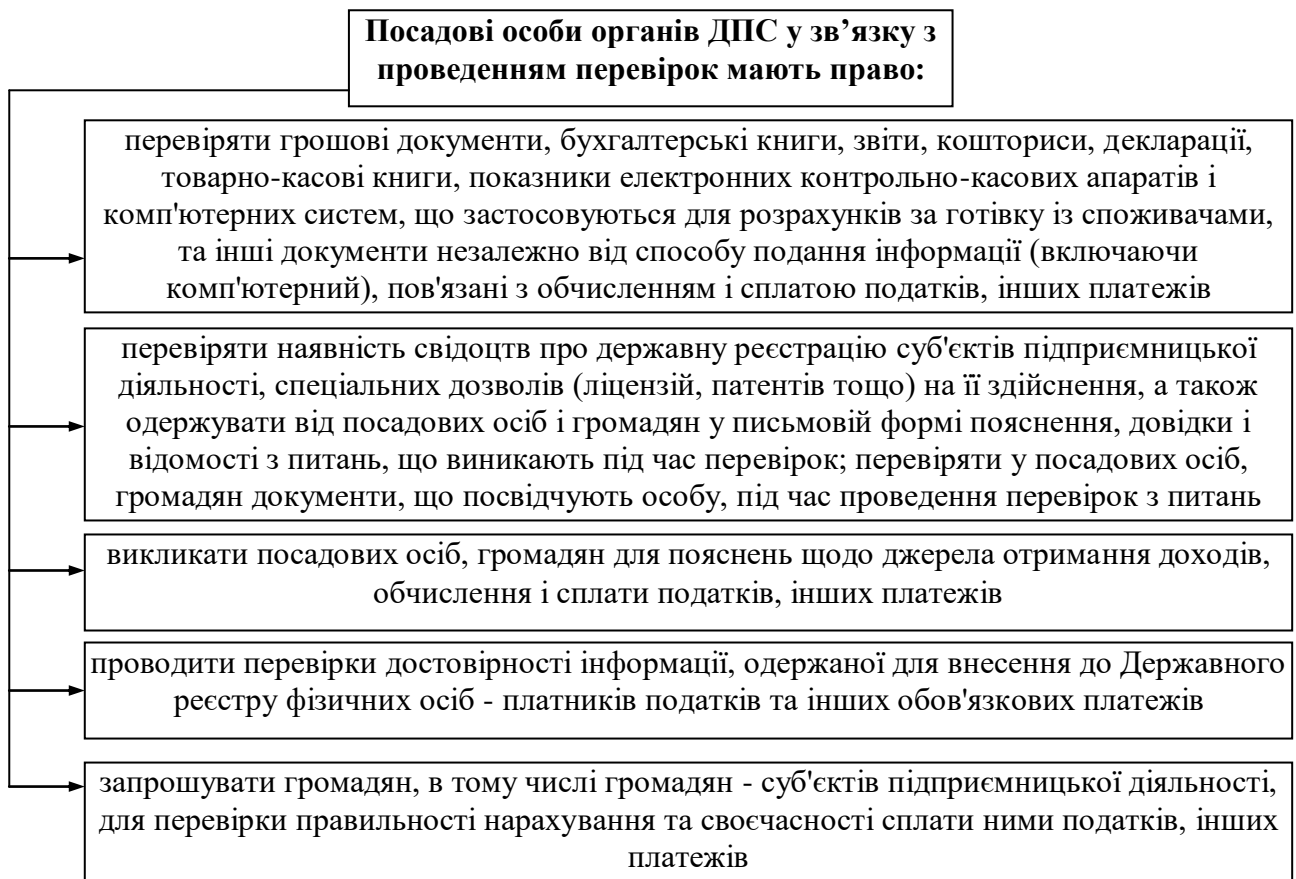
Рис. 3.11 Завдання органів ДПС

Органи Державної податкової служби у випадках, в межах компетенції та у порядку, встановлених законами України, **мають наступні права:**

*Посадові особи органів Державної податкової служби можуть (рис.3.12, 3.13, 3.14., 3.15.):*



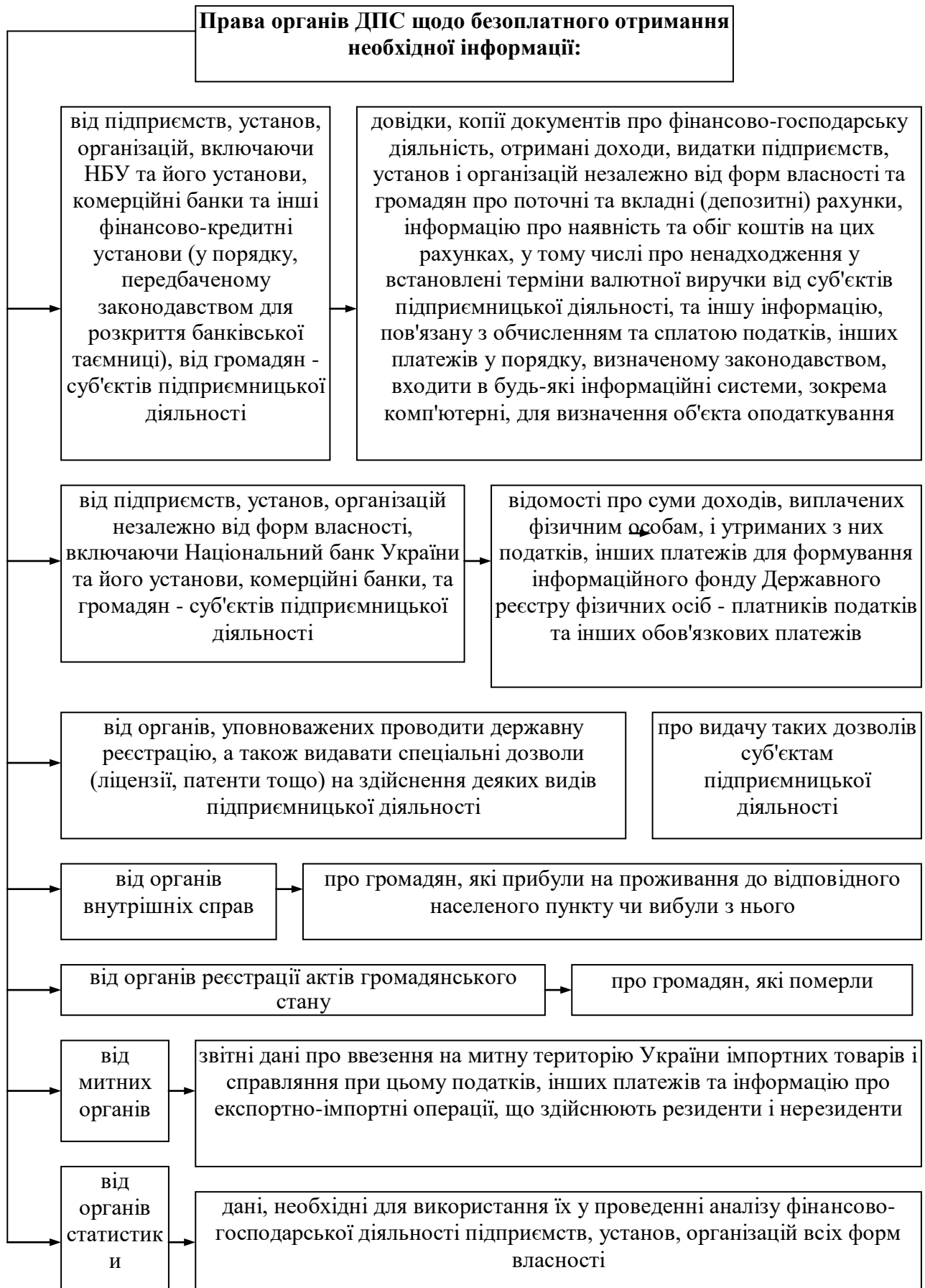
**Рис. 3.12. Права, що надані посадовим особам органів державної податкової служби**



**Рис. 3.13. Права органів ДПС щодо здійснення перевіркової діяльності**

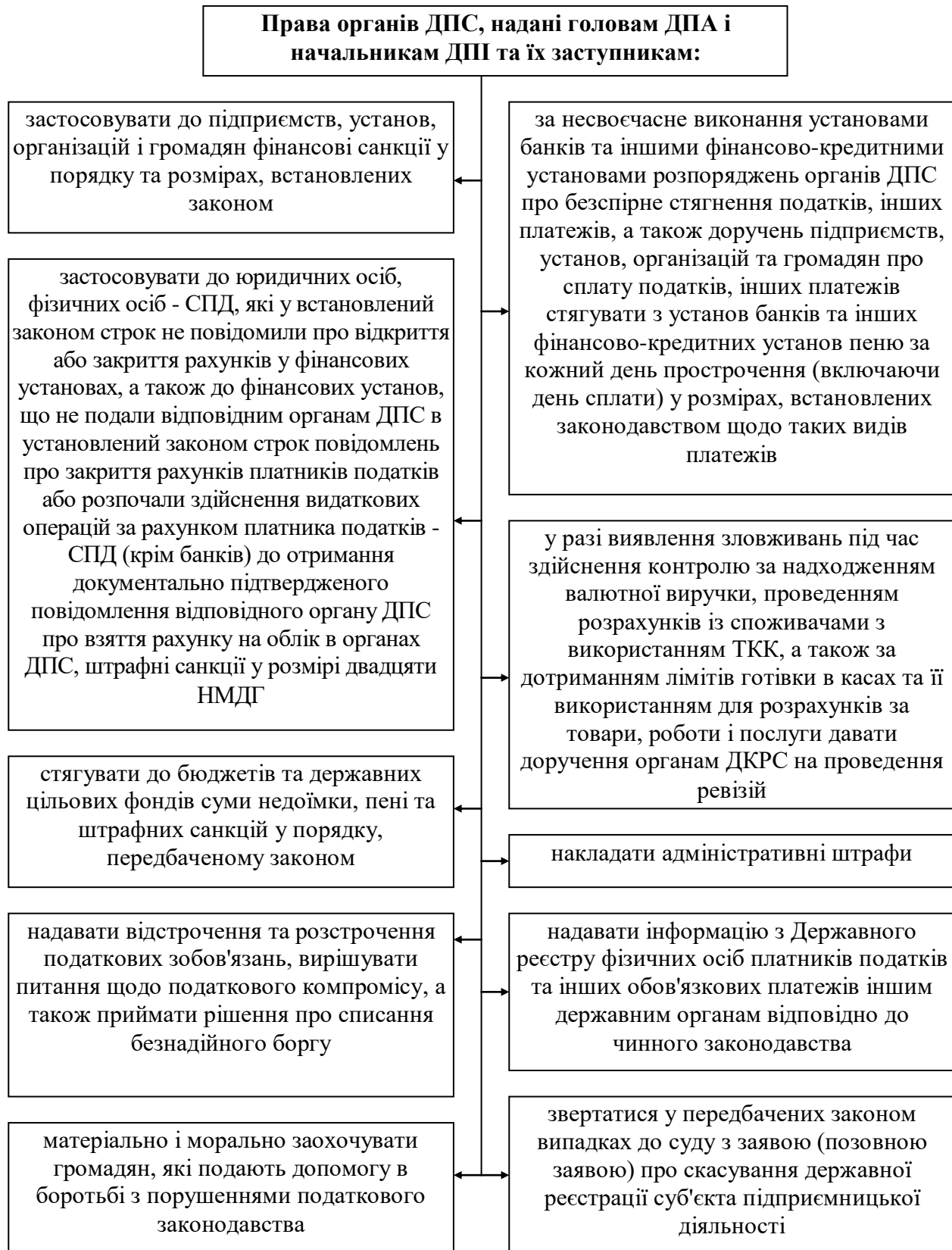


**Рис.3.14. Права органів ДПС у разі недопущення посадових осіб до обстеження приміщень**



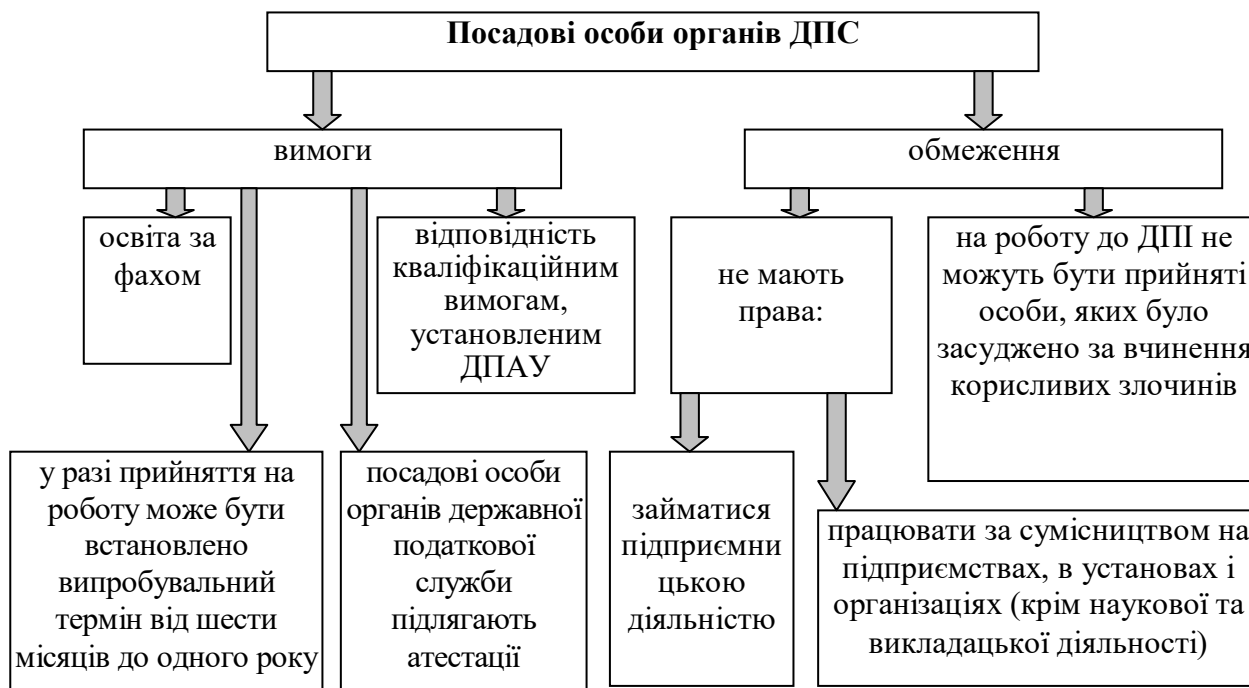
**Рис. 3.15. Права органів ДПС щодо отримання інформації**

Голови Державних податкових адміністрацій і начальники Державних податкових інспекцій та їх заступники мають право (рис.3.16):



**Рис. 3.16. Права органів ДПС України, що надані головам ДПА, начальникам ДПІ та їх заступникам**

В процесі виконання своїх обов'язків посадові особи органів Державної податкової служби зобов'язані дотримуватись законів України, забезпечувати виконання покладених на органи Державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права. До них ставляться такі вимоги (рис.3.17).



**Рис. 3.17. Вимоги та обмеження для посадових осіб органів ДПС**

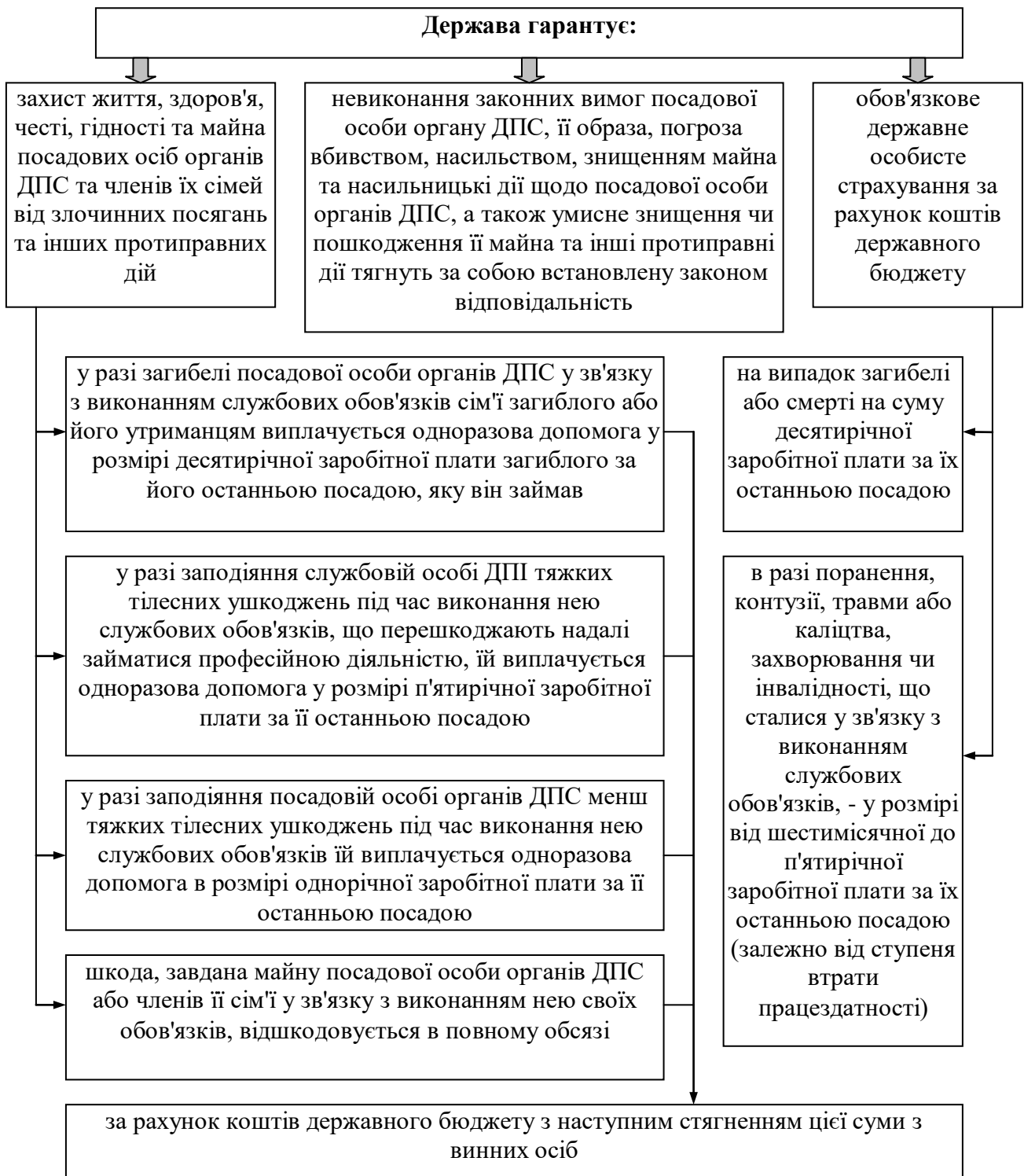
За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів Державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності (рис.3.18).



**Рис. 3.18. Обов'язки та відповідальність посадових осіб органів ДПС**

Крім того, посадові особи органів Державної податкової служби зобов'язані дотримувати комерційної та службової таємниці.

За добросовісне виконання працівниками органів Державної податкової служби своїх функцій та обов'язків держава забезпечує їх певними гарантіями (рис.3.19).



**Рис. 3.19. Державні гарантії для посадових осіб органів ДПС**



### **3.6. Основи адміністрування податків, зборів та податкових платежів**

#### **3.6.1. Організація обліку платників податків**

Облік платників податків є однією з основних функцій органів Державної податкової служби, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів.

Відповідно до чинних нормативних актів [74] необхідність і порядок постановки платників податків на облік в органах державної податкової служби залежить від того, чи є платник резидентом чи ні. Із числа резидентів у податкових органах України підлягають реєстрації:

- 1) юридичні особи незалежно від форм власності;
- 2) філії, представництва, відділення й інші відокремлені підрозділи платника податків;
- 3) фізичні особи (у тому числі суб'єкти підприємницької діяльності), що мають об'єкти оподаткування.

Із числа нерезидентів обліку підлягають:

- 1) юридичні особи в будь-якій організаційно-правовій формі, що одержують доходи джерелом їхнього походження із України або мають об'єкти оподаткування в Україні;
- 2) постійні представництва нерезидентів, розташовані на території України;
- 3) фізичні особи, що одержують доходи джерелом їхнього походження із України або мають об'єкти оподаткування в Україні.

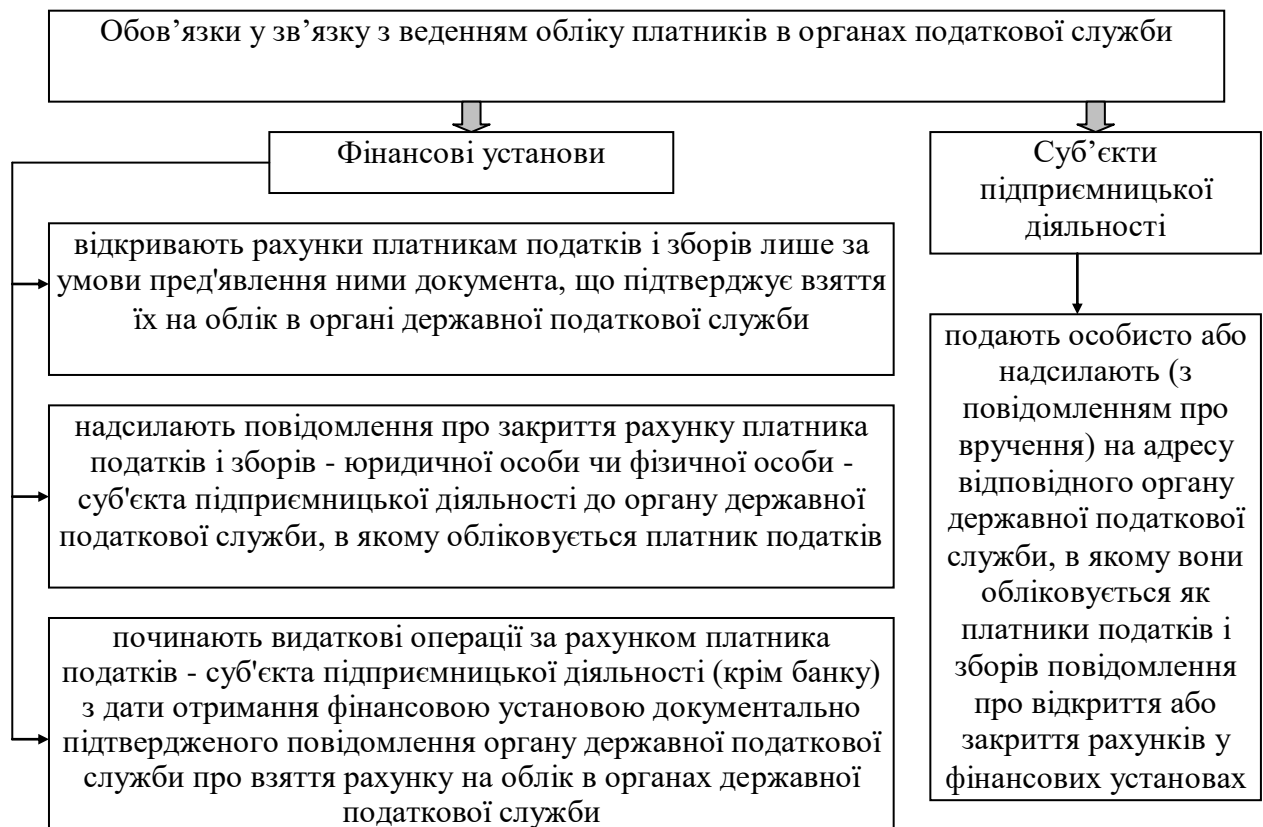
Не підлягають реєстрації такі нерезиденти:

- установи й організації, що мають дипломатичний статус або імунітет відповідно до міжнародних договорів України або законодавства;
- юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми, що не одержують доходи із джерелом їхнього походження з України й не мають об'єктів оподаткування в Україні;
- фізичні особи, що не одержують доходи із джерелом їхнього походження з України та не мають об'єктів оподаткування в Україні.

У той же час юридичні особи-нерезиденти, що одержують доходи із джерелом їхнього походження з України або мають об'єкти оподаткування в

Україні, на облік в органах ГНС не беруться, тому що механізм постановки їх на облік у цей час не регламентований.

Банківські та інші фінансові установи відкривають рахунки платникам податків і зборів лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття платника на облік у органі Державної податкової служби, і в триденний термін повідомляють про це податковий орган (рис.3.20 та 3.21).

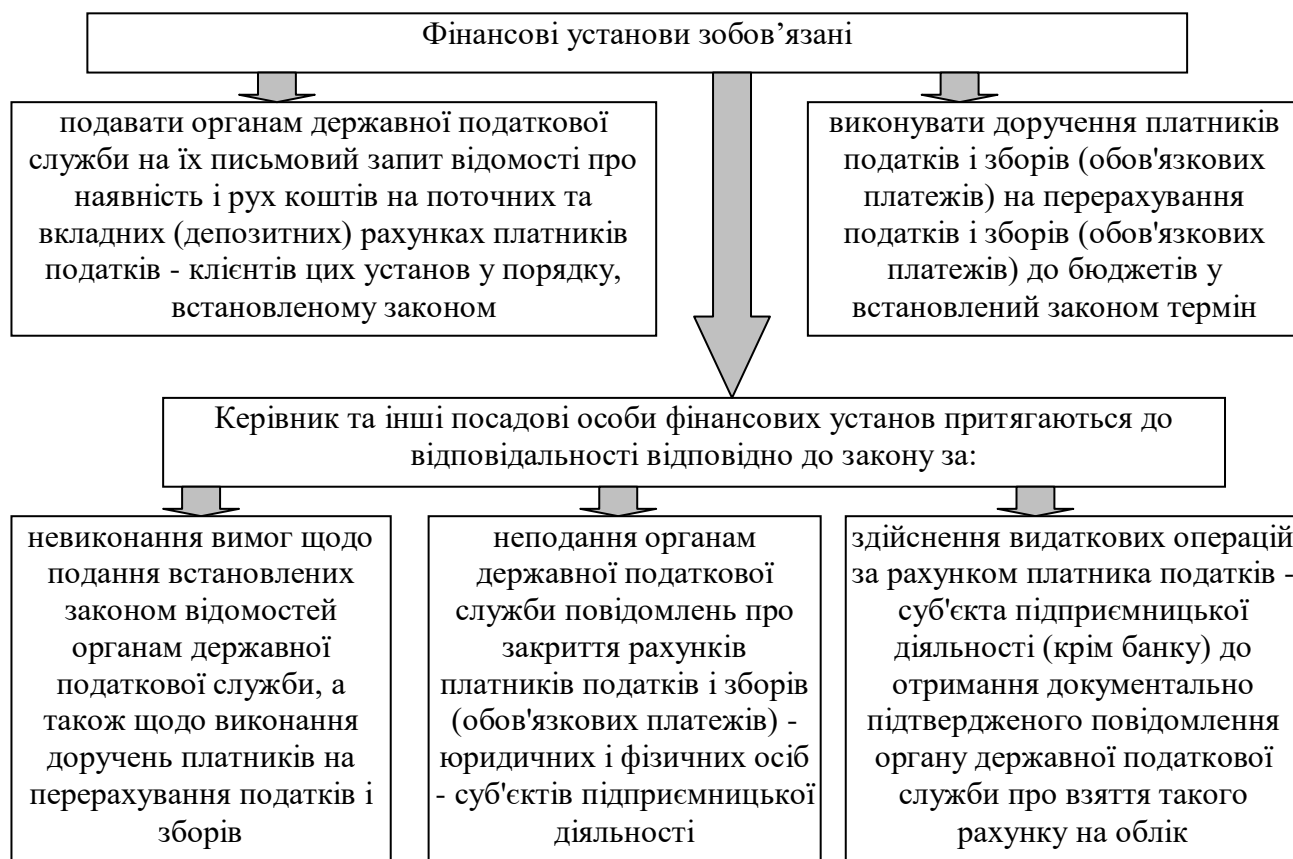


**Рис. 3.20. Обов'язки фінансових установ та платників у зв'язку з веденням обліку платників в органах податкової служби**

Робота з обліку платників податків у органах державної податкової служби здійснюється працівниками підрозділів обліку платників податків відповідно до організаційної структури, яка затверджується наказом Державної податкової адміністрації України. Взяття на облік та зняття з обліку платника податків здійснюється у порядку, що визначений Інструкцією про порядок обліку платників податків.

Для забезпечення повноти обліку платників податків органи державної податкової служби станом на 1-ше число кожного місяця проводять звірку районного рівня Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, а також Реєстру фізичних осіб з даними відповідних органів державної

реєстрації з обов'язковим складанням актів звірок та звірку обласного рівня Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб з даними обласних органів статистики.



**Рис. 3.21. Обов'язки та відповідальність фінансових установ у відносинах з податковими органами та платниками податків**

Крім того, органи державної податкової служби координують свою діяльність з питань обліку платників податків з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими органами, що здійснюють контроль, установами банків, а також із податковими службами інших держав.

Після введення в дію Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» [33] порядок взяття на облік всіх платників податків зазнав суттєвих змін.

## ***Порядок взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх філій***

Узяття на облік платників податків органами державної податкової служби здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що провадяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються органами державної податкової служби. Цей принцип може бути реалізований одним із способів:

а) через "єдині реєстраційні офіси", утворені у виконавчих комітетах міських рад міст обласного значення або в районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністраціях, де працюють державні реєстратори та в яких виділено робочі місця для працівників підрозділів з обліку платників податків органів державної податкової служби. Робота працівника органу державної податкової служби у такому офісі полягає в отриманні від державного реєстратора відомостей про зареєстрованих юридичних та фізичних осіб - підприємців, а також видачі в установлені години прийому платникам податків довідок про взяття їх на облік в органі державної податкової служби, що здійснюється одночасно з видачею державними реєстраторами таким особам свідоцтв про їх державну реєстрацію;

б) шляхом обміну документами, відомостями між державними реєстраторами та органами державної податкової служби та/або згідно з нормативними актами щодо порядку взаємодії державних реєстраторів та органів державної податкової служби з питань надання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців (Єдиний державний реєстр).

Постановка на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється за місцезнаходженням таких платників відповідними органами ДПС після внесення відомостей про них у Єдиний державний реєстр або, у випадках, передбачених законодавством, після присвоєння ідентифікаційних кодів за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України (ЄДРПОУ)

Підставою для постановки юридичної особи на облік в органі державної податкової служби є надходження в цей орган повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи й відомостей з відповідної реєстраційної картки. Відокремлені підрозділи

беруться на облік органом державної податкової служби за їх місцезнаходженням на підставі повідомлення про створення такого підрозділу юридичної особи, яке надходить від державного реєстратора.

За бажанням платника податків - юридичної особи (у тому числі, у відношенні якого не надійшли відомості від державного реєстратора) постановка його на облік може бути здійснена органом державної податкової служби на підставі документів, наданих ним самостійно. У цьому випадку підрозділ з обліку платників податків відповідної податкової інспекції за даними Єдиного державного реєстру зобов'язаний встановити, що така юридична особа включена в Єдиний державний реєстр і не є ліквідованою.

Для постановки на облік платник податків - юридична особа, подає в орган державної податкової служби такі документи:

- заяву;
- копію свідоцтва (документа) про державну реєстрацію (легалізацію);
- копію документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного коду по ЕДРПОУ (для професійного союзу - за наявності).

Для постановки на облік відособлений підрозділ юридичної особи подає в орган державної податкової служби за своїм місцезнаходженням заяву та копію виписки з Єдиного державного реєстру із зазначенням відомостей про відособлений підрозділ (якщо відомості про підрозділи включаються до реєстру) або копію документа, що підтверджує присвоєння ідентифікаційного коду по ЕДРПОУ (для підрозділів, відомості про які не включаються в Єдиний державний реєстр).

Одночасно з наданням заяви такими платниками податків пред'являються оригінали перелічених документів.

Постановка на облік платника податків органом державної податкової служби провадиться протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора або заяви від платника податків і здійснюється датою внесення даних у Єдиний банк даних.

Після постановки платника податків на облік орган державної податкової служби формує довідку про постановку на облік платника податків по ф. № 4-ОПП, яка є єдиним документом, що підтверджує постановку платника податків на облік в органі державної податкової служби.

Залежно від способу взаємодії органа державної податкової служби й державного реєстратора або категорії платника податків така довідка:

а) видається платникові податків працівником органа державної податкової служби в єдиному реєстраційному офісі одночасно з одержанням ним свідоцтва про державну реєстрацію;

б) не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік платника податків передається органом державної податкової служби державному реєстраторові для видачі її суб'єктові господарської діяльності одночасно з видачею свідоцтва про державну реєстрацію;

в) не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік платника податків направляється органом державної податкової служби платникові податків поштою з повідомленням про вручення.

Окремій реєстрації й обліку у відповідності зі статтями 1 і 2 Закону [21] підлягають постійні представництва нерезидентів. **Постійне представництво нерезидента в Україні** - це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. До постійних представництв, зокрема, відносяться: місце управління, філія, офіс, завод, фабрика, майстерня, шахта, нафтова або газова бурова шпара, кар'єр або інше місце розвідки або видобутку корисних копалин.

Представництва нерезидентів можуть й не вести господарської діяльності, а здійснювати лише допоміжну діяльність (вивчення потенційного ринку збуту, рекламування товару й т.п.), однак, згідно практики, що склалася, вони також підлягають обов'язковій реєстрації.

Постійне представництво нерезидента до початку своєї господарської діяльності стає на облік як платник податку на прибуток у податковому органі за своїм місцезнаходженням (місцем здійснення господарської діяльності).

Реєстрація постійного представництва нерезидента як платника податку здійснюється на підставі подання таких документів:

- заяви про реєстрацію постійного представництва нерезидента як платника податку на прибуток;
- витягу з торговельного (банківського) реєстру країни по місцезнаходженню офіційно зареєстрованого головного органа керування (контори) нерезидента;

- довідки від банківської установи, у якій офіційно відкритий рахунок нерезидента;
- доручення на здійснення представницьких функцій в Україні, оформленої відповідно до законів країни, де офіційно зареєстрований офіс нерезидента.

Зазначені документи, крім заяви, повинні бути нотаріально засвідчені по місцю їхньої видачі, легалізовані належним чином у консульських установах, що представляє інтереси України, якщо міжнародними договорами України не передбачене інше, і супроводжуватися перекладом українською мовою, що засвідчується печаткою офіційного перекладача.

Не пізніше 20-денного строку від дня ухвалення рішення про реєстрацію й узяття на облік постійного представництва як платника податку податковий орган по його місцезнаходженню привласнює йому реєстраційний номер і включає до Реєстру. Факт реєстрації постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток підтверджується свідоцтвом, що видається податковим органом за його місцезнаходженням.

Дані про платника податків вносяться до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб у день взяття його на облік, при цьому відомості вносяться із реєстраційної заяви та поданих платником податків документів. Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб формується з реєстрів районних рівнів Єдиного банку даних про платників податку - юридичних осіб державних податкових інспекцій в районах, містах і районах у містах, а також міжрайонними та об'єднаними інспекціями і ведеться Державною податковою адміністрацією України.

При внесенні платника податків – юридичної особи до будь-якого із податкових реєстрів обов'язково проводиться перевірка його реєстраційних даних з Єдиного банку даних про платників податку - юридичних осіб (засновники, керівник та головний бухгалтер, місцезнаходження, види діяльності, підпорядкованість, форма власності, організаційно-правова форма, реєстраційні дані тощо).

Органи державної податкової служби організують взаємодію та обмін інформацією з Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб з фінансовими органами, органами Державного казначейства, Національним банком, Державним комітетом статистики, Державною митною службою

України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури або центральними органами виконавчої влади.

Крім первинного обліку платників податків, органами податкової служби в окремих реєстрах ведеться вторинний облік окремих їх категорій, зокрема:

- платників ПДВ;
- платників єдиного податку;
- спільної діяльності без створення юридичної особи;
- неприбуткових організацій;
- довгострокових контрактів;
- угод про розподіл продукції.

Деякі особливості має **облік великих платників податків**, який ведеться спеціалізованими інспекціями по роботі з великими платниками податків або спеціалізовані підрозділи в податкових інспекціях.

Відбір великих платників податків здійснюється на підставі розрахунків за спеціально встановленими критеріями (табл. 3.3 ).

Таблиця 3.3

### Критерії віднесення платників податків до категорії великих

Критерій	Значення критерію	Бальна оцінка
Сукупний валовий дохід	від 4 млн. грн. до 20 млн. грн.	1 бал
	від 20 млн. грн. до 100 млн. грн.	2 бали
	понад 100 млн. грн.	3 бали
Загальна сума нарахованих платежів у бюджет	від 200 тис. грн. до 1 млн. грн.	1 бал
	від 1,0 млн. грн. до 5,0 млн. грн.	2 бали
	понад 5 млн. грн.	3 бали
Загальна сума сплачених платежів у бюджет	від 200 тис. грн. до 1 млн. грн.	1 бал
	від 1 млн. грн. до 5 млн. грн.	2 бали
	понад 5 млн. грн.	3 бали
Загальна сума податку на додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету	від 3 млн. грн. до 15 млн. грн.	1 бал
	від 15 млн. грн. до 50 млн. грн.	2 бали
	понад 50 млн. грн.	3 бали



Визначення оцінок за кожним з критеріїв та загальної суми балів проводиться виходячи з фактичних результатів діяльності підприємств за 9 місяців звітного року з урахуванням очікуваного (прогнозного) показника за IV квартал звітного року (останній розраховується як середньоквартальна величина на основі показників за 9 місяців). Визначені по табл. 3.3. бали складаються, і якщо їхня сума дорівнює або перевищує 5 балів, то платник включається в категорію великих платників.

Принцип відбору великих платників податків базується на відборі платників податків, які забезпечують не менш 50-60 відсотків надходжень у Державний бюджет України, що формують платники податків міста (області). У випадку, якщо за результатами відбору великих платників податків не виконується цей принцип відбору, то загальна сума балів відбору зменшується до 4-3.

У сформований перелік великих платників податків включаються розташовані на території міста (області) установи банків, незалежно від кількості набраних балів, філії, представництва, відділення й інші відособлені підрозділи великих платників податків, що не мають статусу юридичної особи, а також дочірні підприємства великих платників податків. Рішення про включення зазначених платників у перелік великих платників приймається Державною податковою адміністрацією України.

### ***Порядок взяття на облік платників податків - фізичних осіб***

Особливості постановки на облік фізичних осіб визначаються наявністю в них статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Постановка на облік фізичної особи - підприємця здійснюється за місцем проживання такої особи відповідним органом державної податкової служби на підставі повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця із зазначенням номера й дати внесення відповідного запису в Єдиний державний реєстр і відомостей з реєстраційної картки про проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця.

За бажанням фізичної особи - підприємця постановка на облік може бути здійснена органом державної податкової служби, якщо така особа подає в орган державної податкової служби:

- заяву;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію.

Одночасно з наданням заяви платником податків - фізичною особою - підприємцем пред'являється оригінал такого свідоцтва. У цьому випадку по даним Єдиного державного реєстру підрозділ з обліку платників податків органа державної податкової служби зобов'язаний встановити, що така фізична особа - підприємець включений у Єдиний державний реєстр і його підприємницьку діяльність не припинено.

Постановка на облік фізичної особи - підприємця органом державної податкової служби здійснюється протягом двох робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора або заяви від платника податків.

**Облік фізичних осіб, що не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності**, ведеться в Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків і інших обов'язкових платежів, що є автоматизованим банком даних, створеним для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, зобов'язаних платити податки, збори, інші обов'язкові платежі в бюджет і внески в державні цільові фонди в порядку й на умовах, обумовлених законодавчими актами України.

До Державного реєстру вноситься інформація про особи, які:

- постійно проживають в Україні, мають об'єкти оподаткування, передбачені чинним законодавством, і зобов'язані платити податки та інші обов'язкові платежі;
- не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до діючого законодавства зобов'язані платити податки в Україні;
- відмовляються від прийняття ідентифікаційного номера через свої релігійні або інші переконання й офіційно сповіщають про це у відповідні державні органи.

Реєстрація фізичних осіб-платників податків і інших обов'язкових платежів проводиться державними податковими інспекціями за місцем постійного проживання платників, а для осіб, що не мають постійного місця проживання в Україні, - за місцем одержання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування.

Під час реєстрації в облікову картку фізичної особи-платника податків і інших обов'язкових платежів вносяться такі дані:

- прізвище, ім'я та по батькові;
- дата народження;
- місце народження (країна, область, район, населений пункт);
- місце проживання;
- місце основної роботи;
- види податків, що сплачуються, і інших обов'язкових платежів.

Підприємства, установи, організації всіх форм власності зобов'язані в місячний строк подавати в державні податкові інспекції по місцю постійного проживання платників податків і інших обов'язкових платежів, а для осіб, які не мають постійного місця проживання в Україні, - по місцю одержання доходів або по місцезнаходженню іншого об'єкта оподаткування, відомості, зазначені вище, для присвоєння ідентифікаційного номера фізичній особі, за винятком осіб, які через свої релігійні або інші переконання відмовилися від прийняття ідентифікаційного номера.

На підставі відомостей, представлених підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності ДПА України надає фізичній особі-платникові податків і інших обов'язкових платежів ідентифікаційний номер і пересилає в державну податкову інспекцію по місцю проживання фізичної особи або по місцю одержання доходів або по місцезнаходженню об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером.

Облік фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та які одержують *інші доходи* від регулярної діяльності (зокрема, здавання фізичним особам в оренду або в найм рухомого і нерухомого майна; збір та/або заготівля і продаж продукції флори і фауни (лісової, водної, морської продукції, грибів, ягід, лікарських рослин, птиці, звірів, риби, креветок, крабів, рапанів тощо); збір та/або заготівля і продаж вторинних ресурсів, металобрухту, макулатури, ганчір'я) здійснюється на підставі:

- декларації про розмір фактичного доходу за перший місяць та розмір очікуваного (оціночного) доходу до кінця поточного року;
- копій документів, що підтверджують наявність пільг ("Посвідчення учасника війни", свідоцтво про народження дитини тощо);

- довідки з основного місця роботи або ксерокопії першого аркуша та останнього запису про місце роботи з трудової книжки;
- копії довідки про присвоєння ідентифікаційного номера фізичної особи — платника податків з Державного реєстру фізичних осіб.

Взяття на облік *іноземних громадян* здійснюється податковим органом за місцем провадження діяльності в Україні протягом одного місяця з дня прибуття в Україну незалежно від джерела одержання доходів на підставі документів:

1. Декларації (попередня) про доходи іноземної фізичної особи, яка постійно проживає в Україні (ф.№9);
2. Документів, що підтверджують наявність утриманців. Такі документи затверджуються компетентним органом країни, в якій платник постійно проживав до прибуття в Україну, а у разі, коли утриманець перебуває на території України, документи подаються в порядку, встановленому для громадян України.

При цьому довідка за ф.№4-ОПП не видається.

Підрозділ обліку платників податків після взяття платника податків на облік формує його облікову справу. Облікова справа з описом документів на другий день після взяття платника податків на облік закріплюється за інспектором підрозділу оподаткування фізичних осіб, про що робиться відмітка в журналі за ф.№7-ОПП. Реєстраційна і звітна частина облікової справи зберігається в підрозділі оподаткування фізичних осіб.

### ***Порядок зняття з обліку платників податків в органах Державної податкової служби***

Процедури зняття з обліку платника податків розпочинаються та проводяться органами державної податкової служби при надходженні хоча б одного з таких документів:

- відомостей державного реєстратора про внесення змін до відомостей про місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- заяви платника податків про зняття з обліку за ф. N 9-ОПП та копії свідоцтва про державну реєстрацію (витягу з Єдиного державного реєстру - для відокремлених підрозділів), поданих платником податків до органу державної податкової служби за попереднім місцезнаходженням;

- заяви платника податків про взяття на облік за ф. N 1-ОПП або за ф. N 5-ОПП із позначкою "Перереєстрація" та копії свідоцтва про державну реєстрацію (витягу з Єдиного державного реєстру - для відокремлених підрозділів), поданих платником податків до органу державної податкової служби за новим місцезнаходженням.

Для зняття з обліку платника податків - юридичної особи (а також її відокремленого підрозділу), крім військових частин, у разі прийняття рішення про припинення засновниками (учасниками) юридичної особи, уповноваженими органами чи судом, голові комісії з припинення (ліквідатору, ліквідаційній комісії тощо) чи особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації платника податків, слід у 3-денний термін від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення, подати в орган державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:

заяву про зняття з обліку платника податків за ф. № 8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за ф. № 6-ОПП;

оригінал довідки за формою № 4 ОПП;

копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те засновницькими документами про ліквідацію;

копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії;

ліквідаційну картку органів державної статистики (для кожного відокремленого підрозділу за наявності у платника податків - юридичної особи відокремлених підрозділів).

При знятті з податкового обліку відсутнього боржника (у разі якщо громадянин-підприємець боржник або керівник боржника - юридичної особи, які фактично припинили свою діяльність, відсутні та визначити їх місцезнаходження неможливо), вищевказаний пакет документів надає призначений господарським судом ліквідатор.

У 10-денний термін з дня подання заяви за ф. № 8-ОПП платник податків (ліквідаційна комісія платника податків) складає ліквідаційний баланс у формі річного звіту (на дату прийняття рішення про ліквідацію) та подає його для перевірки органу державної податкової служби.

У разі порушення справи про банкрутство ліквідаційна комісія платника податків – банкрута додає до пакета документів ухвалу про порушення провадження у справі про банкрутство та оголошення, що опубліковано в офіційних друкованих органах (газета Верховної Ради України "Голос України" та газета Кабінету Міністрів України "Урядовий кур'єр", друковані видання відповідної обласної ради за місцезнаходженням боржника).

При одержанні органами державної податкової служби від платника податків заяви за ф. № 8-ОПП, а також на підставі інформації про порушення справи про банкрутство платника податків, провадження справи в суді (звернення до суду, порушення судом справи, прийняття рішення) щодо скасування державної реєстрації, припинення, визнання недійсними або такими, що суперечать законодавству, установчих документів, або здійснення діяльності, що суперечить закону чи установчим документам, або в інших випадках, передбачених законом, органом державної податкової служби у місячний термін приймається рішення про проведення документальної перевірки таких платників і відповідні підрозділи розпочинають перевірку.

За рішенням керівника органу державної податкової служби документальна перевірка не проводиться, якщо платник податків призупинив діяльність, не знаходиться за місцем реєстрації (обліку), не подає звітності протягом одного року до органу державної податкової служби, не має податкового боргу та стосовно нього використана інформація від банківських установ, митної служби та інших контролюючих органів щодо відсутності здійснення господарської діяльності з моменту подання останньої звітності, а також підрозділами податкової міліції підтверджено неможливість установлення місцезнаходження (місця проживання) такого платника податків.

Після проведеної перевірки платника податків, у разі встановлення факту відсутності заборгованості перед Державним бюджетом України та місцевими бюджетами орган державної податкової служби знімає його з обліку. Зняття з обліку платника податків в органах державної податкової служби проводиться за наявності повідомлення від установи банку про закриття такому платнику рахунків. Після завершення процедури зняття з обліку орган державної податкової служби складає довідку про зняття з обліку платника податків за ф. № 12-ОПП, яку надсилає до органів державної реєстрації або органу, що здійснив реєстрацію.

Довідка про зняття з обліку відокремленого підрозділу - платника податків надсилається органом державної податкової служби до органу статистики за місцезнаходженням (обліку) відокремленого підрозділу та до органу державної реєстрації за місцезнаходженням (обліку) юридичної особи. Якщо юридична особа перебуває на обліку в іншому органі державної податкової служби, то така довідка надсилається і до того органу державної податкової служби, де перебуває на обліку юридична особа.

Зняття з обліку платника фіксується в журналі за ф. № 6-ОПП, а відмітка про зняття платника з обліку вводиться в районний рівень Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб або Державного реєстру фізичних осіб.

Підставою для зняття з обліку платника податків в одному органі державної податкової служби і взяття на облік в іншому (у зв'язку зі зміною місцезнаходження платника, яка пов'язана зі зміною адміністративного району) є надходження хоча б до одного із цих органів даних, що свідчать про належну реєстрацію таких змін.

Після отримання органом державної податкової служби за новим місцезнаходженням платника податків документів або відомостей про зміну місцезнаходження платника податків, такий орган формує повідомлення про зняття з обліку платника податків у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) за ф. № 11-ОПП, у якому зазначає назви органів державної податкової служби за попереднім і новим місцезнаходженням та інформацію про платника податків. Таке повідомлення формується у двох примірниках та надсилається до органу державної податкової служби за попереднім місцезнаходженням протягом п'яти робочих днів від дня отримання документів або відомостей про зміну місцезнаходження.

Зняття з податкового обліку угод про розподіл продукції й договорів про спільну діяльність здійснюється після закінчення строку їхньої дії або після досягнення мети, для якої вони були укладені.

Виключення неприбуткової організації або установи з Реєстру відбувається на підставі рішення органа державної податкової служби у випадку порушення неприбутковою організацією або установою норм Закону [21] і (або) інших законодавчих актів про неприбуткові організації. У випадку виключення організації або установи з Реєстру оригінал рішення про внесення

її до Реєстру неприбуткових організацій і установ підлягає поверненню в орган державної податкової служби.

***Особливості порядку зняття з обліку платників податків при наявності податкових зобов'язань або податкового боргу***

Якщо після проведеної перевірки платника податків, що ліквідується, такий платник не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання або суму податкового боргу, орган Державної податкової служби не знімає його з обліку, а підрозділи обліку та звітності складають повідомлення про наявність обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) за ф.№10-ОПП і надсилають його особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, що є такою відповідно до законодавства в разі ліквідації платника податків. Зазначене повідомлення дозволяється видавати платнику податків для пред'явлення у відповідні органи.

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації платника податків, є:

а) стосовно платника податків, який ліквідується, - ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством;

б) стосовно філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, які ліквідуються - є сам платник податків;

в) стосовно фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності - є сама фізична особа;

г) стосовно кооперативів, кредитних спілок, товариств співвласників житла або інших колективних господарств - їх члени (пайовики) солідарно;

г) стосовно інвестиційних фондів - інвестиційна компанія, яка здійснює управління таким інвестиційним фондом.

Якщо платник податків не має податкового боргу (недоїмки) перед бюджетом, керівник органу державної податкової служби приймає рішення у вигляді розпорядження стосовно суб'єкта підприємницької діяльності про звернення до господарського суду із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності у разі:

- неподання протягом одного року в органи Державної податкової служби податкових декларацій, документів бухгалтерської звітності;

- якщо установчі документи суперечать чинному законодавству;



- провадження діяльності, яка суперечить установчим документам та законодавству.

Якщо платник податків має податковий борг, але призупинив діяльність, не знаходиться за місцем реєстрації (обліку), не подає звітності протягом одного року до органу державної податкової служби і стосовно нього використана інформація від банківських установ, митної служби та інших контролюючих органів щодо відсутності здійснення господарської діяльності з моменту подання останньої звітності, а також підрозділами податкової міліції підтверджено неможливість установлення місцезнаходження (місця проживання) такого платника податків, можливе звернення органу державної податкової служби до господарського суду з позовною заявою про визнання платника банкрутом згідно ст.52 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Підприємства, визнані банкрутами за заявою боржника, знімаються з обліку після проведення документальної перевірки таких платників органами державної податкової служби, затвердження ліквідаційного балансу ухвалою господарського суду, прийняття господарським судом рішення про ліквідацію такого підприємства та визнання податкового боргу безнадійним у такому самому порядку.

Відмітка про зняття платника з обліку вноситься до районного рівня Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб.

### ***Порядок зняття з обліку фізичної особи - платника податків***

Зняття з обліку фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності як платника податків здійснюється в порядку, що застосовується для платників податків - юридичних осіб.

Особливістю є лише те, що фізична особа після прийняття рішення про ліквідацію суб'єкта підприємницької діяльності подає до органу державної податкової служби, у якому вона зареєстрована як платник податків, такі документи:

- заяву про зняття з обліку платника податків за ф.№8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за ф.№6-ОПП;
- оригінали документів, що видаються органами державної податкової служби платнику податків (свідоцтва, патенти, довідки за ф.№4-ОПП, інші довідки тощо) і підлягають поверненню до органу державної податкової

служби, а також завірені органом державної податкової служби копії цих документів, якщо такі видавались та підлягають поверненню до органу державної податкової служби.

Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності знімається з обліку також за наявності довідки про смерть фізичної особи - платника податків або про визнання її померлою, безвісно відсутньою чи недієздатною згідно із законодавством за умови відсутності в такій особі відкритих рахунків в установах банків та податкового боргу або визнання податкового боргу безнадійним у порядку, передбаченому законодавством.

Існують певні особливості порядку зняття з обліку платника податків у зв'язку зі зміною адміністративного району та реорганізацією суб'єкта підприємницької діяльності, які визначені Інструкцією про порядок обліку платників податків.

### ***3.6.2. Оперативний облік податків, зборів (обов'язкових платежів) органами податкової служби***

Надзвичайно важливо здійснювати контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами, і з саме цією метою органи податкової служби проводять оперативний облік податків, зборів (обов'язкових платежів).

Для забезпечення повноти надходження платежів до бюджету згідно з бюджетною класифікацією України за доходами, органи Державної податкової служби відповідно до порядку, встановленого чинним законодавством з касового виконання Державного бюджету України за доходами, до 1 грудня кожного року подають відповідним органам державного казначейства та фінансовим органам в електронному вигляді списки складу платників податків, які знаходяться на податковому обліку у кожному районі (місті).

Органи Державної податкової служби для ведення оперативного обліку платежів до бюджету одержують відповідні документи від органів державного казначейства, фінансових органів, контролюючих та інших органів та платників у відповідності до чинних порядків передання інформації та внутрішнього документообігу.

Підставою для нарахування платежів до бюджету в особових рахунках платників є документи, які:

а) подаються платником: податкові декларації, звіти, розрахунки, платіжні повідомлення, довідки про авансові платежі та інші документи, передбачені порядком, установленим для справляння платежів до бюджету;

б) готуються органом державної податкової служби: рішення керівника (заступника керівника) органу державної податкової служби за актами перевірок з донарахування або скасування раніше нарахованих сум платежу, фінансових санкцій та пені;

в) надходять від інших контролюючих органів - а саме: рішення, якщо це передбачено відповідними законодавчими актами;

г) надходять від судових органів: рішення (ухвала, постанова) суду.

З метою обліку нарахованих і сплачених платежів до бюджету органами державної податкової служби ведуться **особові рахунки платників** за кожним видом платежів, які повинні сплачуватися платниками.

Особові рахунки платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно за платниками, які:

- перебувають на податковому обліку - з початку року;
- взяті на податковий облік - з моменту взяття їх на облік;
- своєчасно не стали на податковий облік - з моменту нарахування або сплати платежу (залежно від того, яка з цих подій настала раніше).

Особові рахунки у підрозділах обліку та звітності ведуться на картках особових рахунків. На титульному боці картки розміщується інформація про платника та загальні умови справляння платежу. Зворотний бік інформації є своєрідним "дзеркалом законопослушності" платника і містить дані про нараховані та сплачені платежі, недоїмки та переплати, штрафні санкції. Записи в особових рахунках здійснюються в гривнях та копійках.

Форма особового рахунку визначається центральним податковим органом виходячи із специфіки справляння платежу. При цьому враховується наявність або відсутність авансових внесків, періодичність перерахунків за фактичними показниками, подання чи неподання платниками декларацій (розрахунків) тощо.

Картки особових рахунків платників податків інтегровані у Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, що створює умови для групування облікових даних та здійснення автоматизованого сортування за рядом ознак (для прикладу, формування списків платників за обсягами

нарахованих та сплачених сум, допущеної недоїмки, отриманого бюджетного відшкодування податку на додану вартість за адміністративно-територіальним поділом, в розрізі організаційно-правових форм підприємницької діяльності, календарних періодів тощо).

Подані платниками податкові декларації та розрахунки, а також податкові повідомлення (у випадку нарахування податкових зобов'язань органом податкової служби) є тими основними документами, на підставі яких здійснюється **нарахування платежів за особовими рахунками платників** у податкових інспекціях. Крім того, підставами для записів про нарахування платежів можуть бути рішення судових органів, рішення про розстрочення чи відстрочення платежів, списання податкового боргу тощо.

За відсутності автоматизованого оперативного обліку, нарахування платежів проводилось шляхом безпосереднього внесення працівниками підрозділів оперативного обліку та звітності податкових органів основних реквізитів зазначених вище документів до особових рахунків. Поступова комп'ютеризація облікових робіт та впровадження прогресивних технологій обробки податкової інформації внесли істотні зміни до процедури занесення даних про нараховані платежі до особових рахунків платників податків. В умовах функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності основні показники податкових декларацій та розрахунків (в т.ч. податкові зобов'язання платників) розносяться підрозділами приймання та обробки податкової звітності до електронних баз даних податкової звітності і формуються у електронні реєстри. В подальшому такі реєстри передаються підрозділам обліку та звітності для рознесення даних про нараховані платежі в особові рахунки платників податків. Рознесення відбувається в автоматизованому режимі шляхом "втягування" відповідної інформації з електронних реєстрів до карток особових рахунків платників.

Нарахування податкових зобов'язань, які самостійно визначені платником, проводиться у розділі "Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій" зворотного боку картки особового рахунку.

У випадку, коли податкове зобов'язання визначається органом податкової служби, відповідний структурний підрозділ направляє платнику податкове повідомлення, яке заносить до електронного реєстру податкових повідомлень. Після завершення процедури узгодження такого зобов'язання дані електронного

реєстру податкових повідомлень про нараховані платежі заносяться до карток особових рахунків платників.

Нарахування податкових зобов'язань, визначених органом державної податкової служби, проводиться також у розділі "Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій" особового рахунка платника.

Автоматизована інформаційна система забезпечує можливість окремого обліку нарахованих платежів за актами документальних перевірок, при виявленні арифметичних та методологічних помилок а також нарахованих штрафних санкцій за даними платника та податкового органу.

Для контролю за повнотою та своєчасністю рознесення нарахованих платежів підрозділи обліку і звітності щомісяця в автоматичному режимі звіряють суми податкових зобов'язань, визначених у реєстрах рознесених сум, з даними реєстрів структурних підрозділів інспекції, які безпосередньо адмініструють податки з юридичних та фізичних осіб. При виникненні розбіжностей в автоматичному режимі формується протокол розбіжностей та вживаються заходи щодо виявлення та усунення причин невідповідності.

Найбільш поширеним способом погашення податкових зобов'язань платників податків є перерахування коштів з поточних рахунків в банківських установах на відповідні рахунки бюджетів та державних цільових фондів. Проте ряд платежів, особливо платниками - фізичними особами, здійснюється у готівковій формі через установи Ощадного банку і Державного комітету зв'язку України та у каси органів місцевого самоврядування.

Для зарахування податкових платежів на балансах обласних управлінь Державного казначейства в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації відкриваються відповідні рахунки. Зарахування коштів на такі рахунки проводиться на підставі:

- при безготівковому порядку - копій платіжних доручень платників;
- при готівкових розрахунках - копій платіжних доручень відділень Ощадбанку та корінців прибуткових документів ("повідомлення") про приймання установою банку платежів до державного та місцевих бюджетів готівкою;
- платіжних доручень установ Держкомзв'язку України на перекази з додатком до них талонів поштових переказів; копій виданих органами

місцевого самоврядування квитанцій на сплату податкових та неподаткових платежів і державного мита.

Інформація про надходження платежів до Державного та місцевих бюджетів попередньо обробляється відповідно органами казначейства та фінансовими органами і в систематизованому вигляді надається податковому органу для обліку сплачених податкових зобов'язань в картках особових рахунках платників.

Дані про надходження платежів до бюджету розносяться спеціалістами підрозділів обліку і звітності податкової інспекції в особових рахунках платників і у реєстрі надходжень в день отримання від органів Державного казначейства та фінансових органів відомостей про зарахування платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів. У разі виявлення у зазначеному реєстрі сум надходжень, структура яких не відповідає вимогам автоматичного обліку платежів до бюджету, ці доходи до в'яснення їх походження та адреси обліковуються за спеціальним кодом в окремому особовому рахунку і реєстрі надходжень та повернень. Не пізніше 5-ти денного терміну після одержання копій розрахункових документів від органу казначейства чи фінансового органу ці суми підлягають в'ясненню і рознесенню за відповідними картками особових рахунків.

Забезпечуючи достовірність даних про сплачені платежі податковими органами щомісячно проводяться звірки надходжень з органами казначейства та фінансовими органами за всіма кодами бюджетної класифікації.

Для недопущення розходжень показників оперативного обліку платежів у податкових органах та бухгалтерських даних платників податків періодично проводяться **взаємозвірення стану розрахунків**. Такі звірення в обов'язковому порядку проводяться станом на 1 січня кожного року за всіма платежами до бюджету. За бажанням платника звірення розрахунків може бути проведено і на іншу звітну дату. За платежами, по яких виникли розбіжності, при потребі, друкується картка особового рахунку.

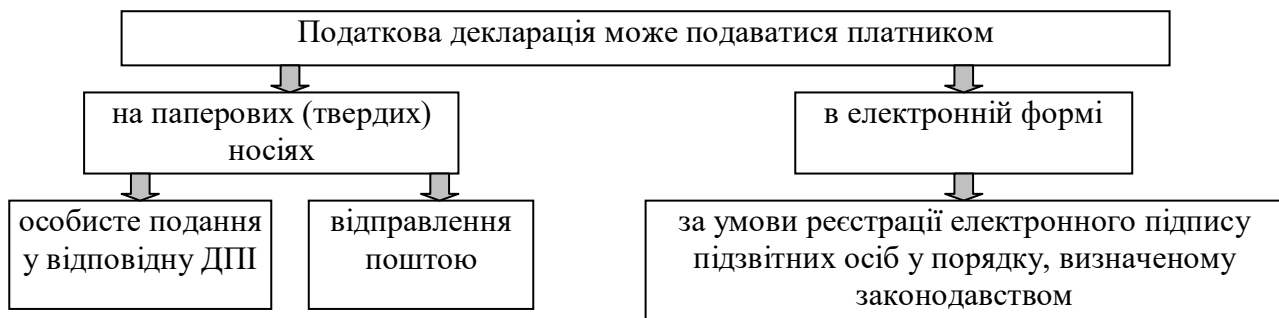
У випадку, коли сальдо розрахунків за даними платника та даними податкового органу співпадає, розрахунки на 1 січня вважаються звіреними. Про це робиться відмітка у книзі обліку звірення розрахунків з бюджетом, яка ведеться у підрозділі обліку і звітності.

Якщо сальдо розрахунків з бюджетом за даними платника не збігається з даними органу державної податкової служби, то звірення розрахунків оформляється актом, який є підставою для ретельного вивчення даних податкової звітності платника і записів в картках особових рахунків та встановлення причин невідповідності. При потребі податковий орган вирішує питання про проведення позапланової виїзної перевірки.

Після проведення всіх облікових операцій за останнє число грудня, працівником підрозділу обліку і звітності в автоматичному режимі в особових рахунках платників підводяться підсумки здійснених за рік оборотів в розрізі нарахованих, зменшених, сплачених і повернутих сум платежів, штрафних (фінансових) санкцій і пені. Якщо має місце податковий борг або надміру сплачені суми, несплачена пеня тощо, то ці суми переносяться в особовий рахунок поточного року. Нульове сальдо особового рахунку попереднього року переноситься в особовий рахунок поточного року.

### **3.6.3. Визначення обсягу податкових зобов'язань платників**

Платники податків самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання, яку зазначають у податковій декларації і подають в орган Державної податкової служби одним із способів (рис. 3.22).



**Рис. 3.22 Способи подання податкової декларації**

Крім того, податкова декларація може бути надіслана поштою, але з повідомленням про вручення (рис. 3.23).

Строки подання податкових декларацій залежать від тривалості базового податкового (звітного) періоду (табл. 3.4).



**Рис.3..23. Особливості надсилення податкової декларації поштою**

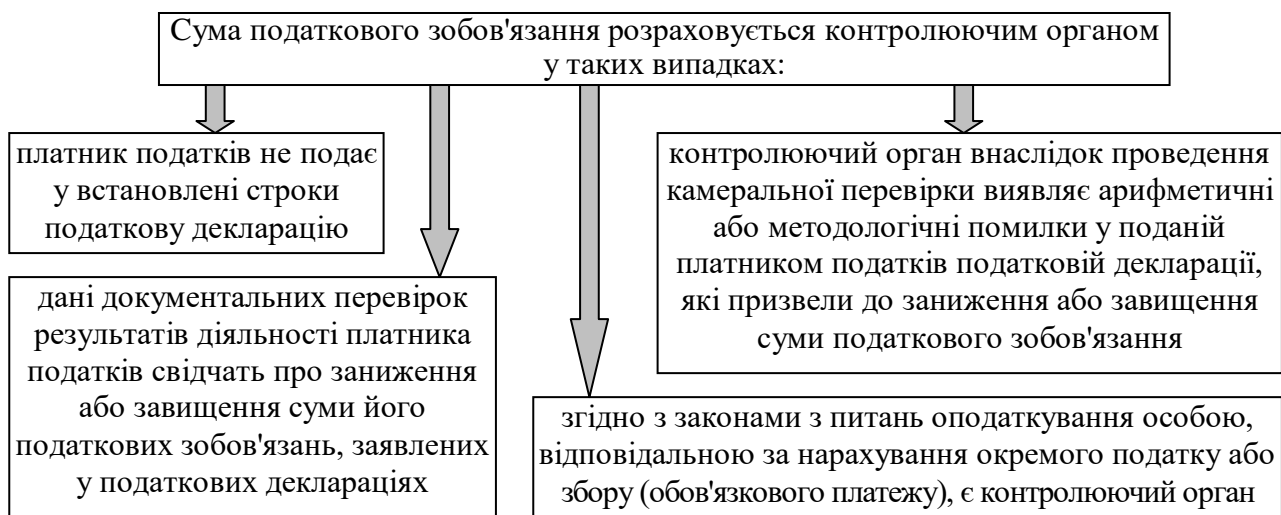
Таблиця 3.4

**Строки подання податкової декларації та строки сплати платником податкового зобов'язання**

Податковий (звітний) період	Граничні строки подання податкової декларації	Строки сплати податкового зобов'язання
Календарний місяць	Протягом <b>20</b> календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця	Протягом <b>10</b> календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації
Календарний квартал або півріччя	Протягом <b>40</b> календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя)	
Календарний рік	Протягом <b>60</b> календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного року	
Календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб	<b>До 1 квітня</b> року, наступного за звітним	

Одним із поширених способів визначення податкових зобов'язань платників податків є визначення обсягу податку фіскальним органом. Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у таких випадках (рис. 3.24):





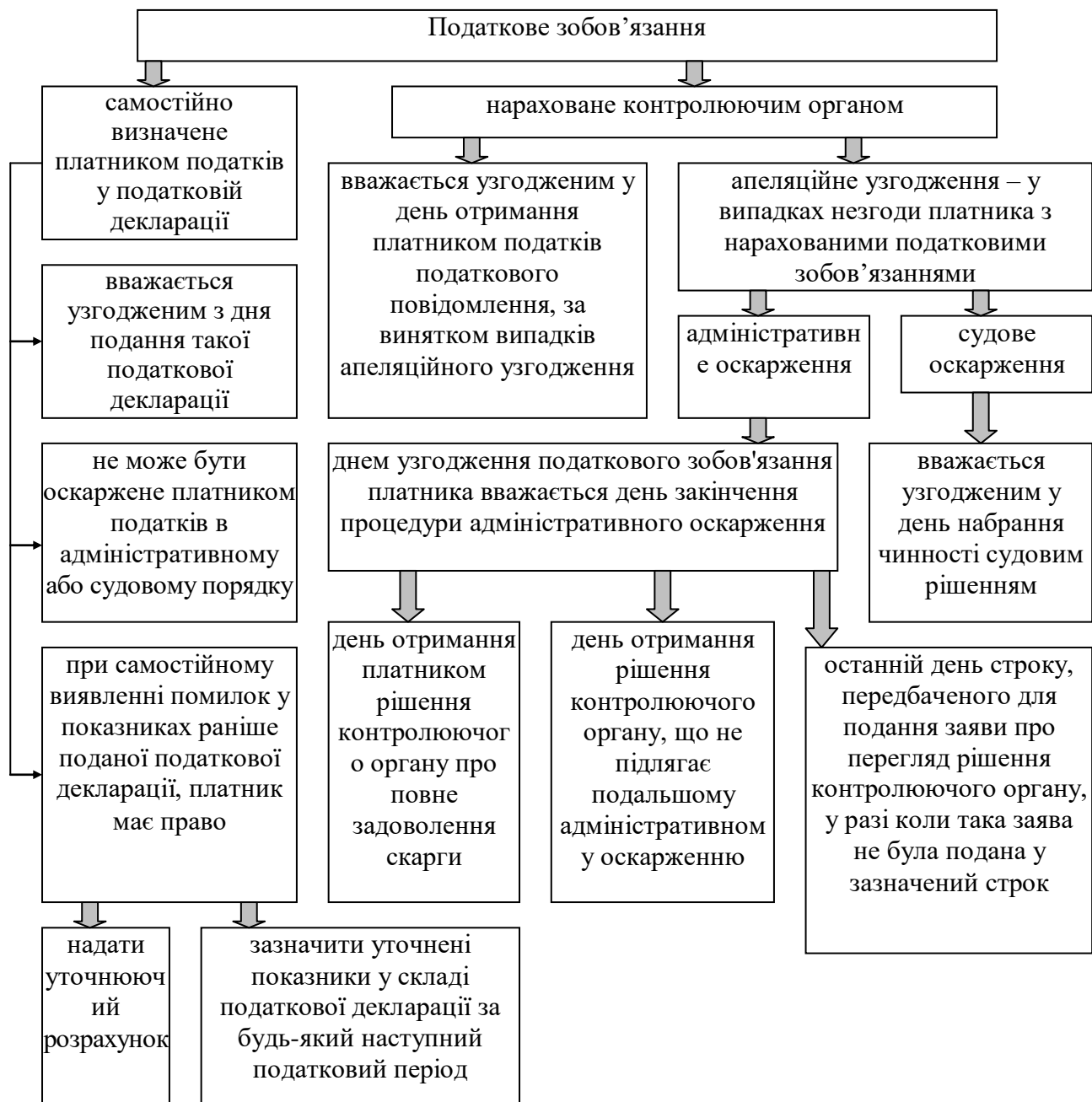
**Рис. 3.24. Випадки обчислення податкових зобов'язань контролюючим органом**

За наявності відповідних підстав податкове зобов'язання може бути визначене непрямыми методами (рис. 3.25), хоча до законодавчого затвердження відповідної методики, вони не застосовуються.



**Рис. 3.25. Підстави для застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань**

Податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації. Податкове зобов'язання ж, нараховане контролюючим органом, вважається узгодженим у день отримання платником податків податкового повідомлення (рис. 3.26).



**Рис. 3.26. Способи узгодження податкового зобов'язання**

Узгоджене податкове зобов'язання повинно бути сплачене у встановлені чинним законодавством строки (рис. 3.27).



**Рис. 3.27. Строки погашення податкових зобов'язань**

У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати. Скарга повинна бути подана контролюючому органу протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів від дня отримання скарги платника податків на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. У разі коли контролюючий орган надсилає платнику податків рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а при повторному повному або

частковому незадоволенні скарги - до контролюючого органу вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного випадку оскарження та зазначеного двадцятиденного строку для відповіді на нього.

Керівник відповідного контролюючого органу (або його заступник) може прийняти рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені в абзаці першому цього підпункту, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку, зазначеного в абзаці першому цього підпункту.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку, зазначеного в абзаці першому цього підпункту.

Остаточне рішення вищого (центрального) органу контролюючого органу за заявою платника податків не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене у судовому порядку.

Працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Підставою для прийняття рішення щодо податкового компромісу є наявність у податкового органу таких наявних фактів та доказів по суті скарги платника податків, які дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання, порівняно з результатами, які можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду.

Податковий компроміс не може бути запропоновано платнику податків до того, як працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу такого платника податків, не складе письмове обґрунтування доцільності податкового компромісу, що має бути розглянуте посадовою особою податкового органу, яка нарахувала оскаржуване податкове зобов'язання, а також посадовою особою, якій безпосередньо підпорядковується такий працівник.

У разі коли платник податків погоджується на укладення податкового компромісу, зазначене рішення набирає чинності з моменту отримання письмової згоди керівника податкового органу вищого рівня, а сума податкового зобов'язання, яка визначена умовами податкового компромісу, вважається узгодженою, і таке рішення не може бути оскаржене у майбутньому.

#### ***3.6.4. Податкове повідомлення і податкові вимоги***

У разі коли сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом він надсилає платнику податків податкове повідомлення, в якому зазначаються підстава для такого нарахування, посилення на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок податкових зобов'язань, сума податку чи збору (обов'язкового платежу), належного до сплати, та штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення, а також попередження про наслідки їх несплати в установлений строк та граничні строки, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання (штрафних санкцій за їх наявності) (рис. 3.28).

У разі коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання в установлені строки, податковий орган надсилає такому платнику податків податкові вимоги (рис. 3.29).

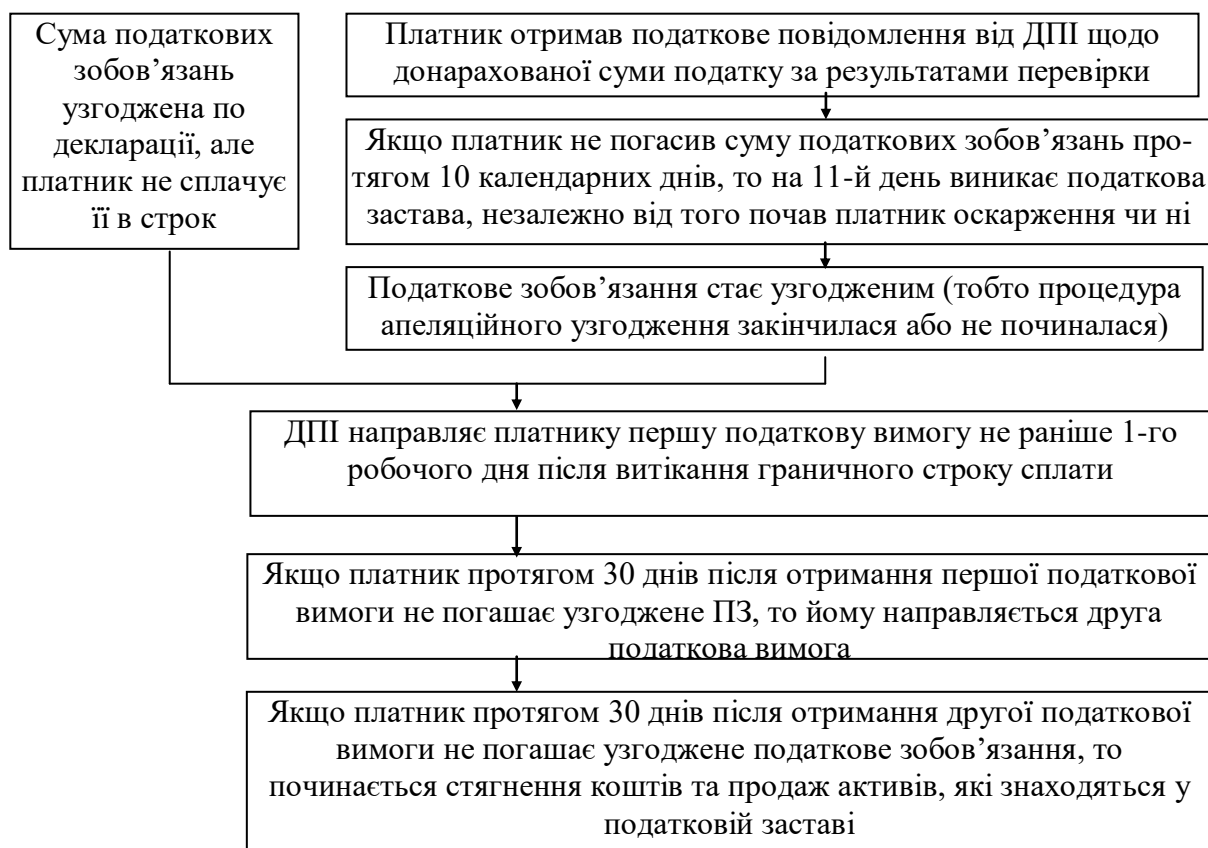
Податкові вимоги мають містити крім відомостей, передбачених законодавством посилення на підстави їх виставлення; суму податкового боргу, належного до сплати, пені та штрафних санкцій; перелік запропонованих заходів із забезпечення сплати суми податкового боргу.

Податкові вимоги також надсилаються платникам податків, які самостійно подали податкові декларації, але не погасили суму податкових

зобов'язань у встановлені законом строки, без попереднього направлення (вручення) податкового повідомлення.



**Рис. 3.28. Схема обороту податкових повідомлень**



**Рис. 3.29. Порядок оформлення податкових вимог**

Податкові вимоги надсилаються за такою схемою (рис. 3.30) в такі терміни (табл. 3.5).



Рис. 3.31. Схема обороту податкових вимог

**Терміни формування і направлення платникам першої та другої  
податкової вимоги**

Номер податкової вимоги	Терміни	
	Не раніше	Не пізніше
Перше	першого робочого дня по закінченні граничного терміну сплати узгодженого податкового зобов'язання	п'ятого робочого дня по закінченні граничного терміну сплати узгодженого податкового зобов'язання
Друге	тридцятого календарного дня з дня направлення (вручення) першого податкового повідомлення	п'ятого робочого дня, починаючи з останнього з 30 календарних днів, відведених для погашення податкового зобов'язання

Податкова вимога вважається надісланою (врученою) юридичній особі, якщо її передано посадовій особі такої юридичної особи під розписки або надіслано листом з повідомленням про вручення.

Податкова вимога вважається надісланою (врученою) фізичній особі, якщо її вручено особисто такій фізичній особі або її законному представникові чи надіслано листом на її адресу за місцем проживання або останнього відомого місця її знаходження із повідомленням про вручення.

У такому самому порядку надсилаються податкові повідомлення.

У разі коли податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення або податкові вимоги у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, їх відмовою прийняти податкове повідомлення або податкову вимогу, незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків, податковий орган розміщує податкове повідомлення або податкові вимоги на дошці податкових оголошень, встановленій на вільному для огляду місці біля входу до приміщення податкового органу. При цьому день розміщення такої податкової вимоги вважається днем її вручення.

Податкове повідомлення виставляється за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем). Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень щодо окремого платника податків. Податкова вимога



повинна містити загальну суму податкового боргу та суми податкового боргу за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем).

Податкове повідомлення або податкові вимоги вважаються відкликаними у наступних випадках (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Особливості відкликання податкової вимоги**

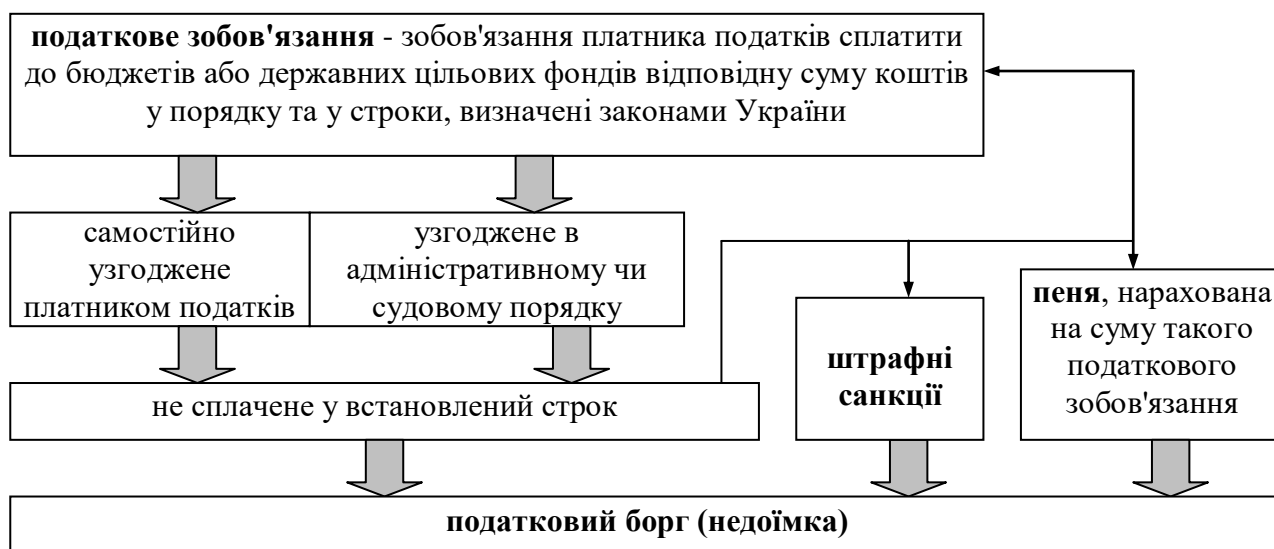
<b>Підстави для відкликання</b>	<b>Дата відкликання податкової вимоги</b>
1. Сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій самостійно погашається платником	День, на протязі якого відбулося погашення суми податкового боргу
2. Контролюючий орган відмінює чи змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) унаслідок їхнього адміністративного оскарження	День прийняття контролюючим органом рішення про відміну чи зміну раніше нарахованої суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) чи податкового боргу
3. Рішення про нарахування податкових зобов'язань чи стягнення податкового боргу відмінюється чи змінюється судом (арбітражним судом)	День отримання платником відповідного рішення суду. При цьому у випадку узгодження податкового зобов'язання з іншим контролюючим органом останній зобов'язаний подати до податкового органу інформацію про відміну чи зміну суми нарахованого податкового зобов'язання в порядку, який встановлено КМУ
4. Розстрочення чи відстрочення податкового боргу	День прийняття податковим органом відповідного рішення
5. Визнання податкового боргу безнадійним	День прийняття податковим органом відповідного рішення

**3.6.5. Податковий борг**

Якщо платник не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання у встановлений термін, то у нього виникає податковий борг.

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

Отже, податковий борг з того чи іншого податку - це не лише податкове зобов'язання, не сплачене у встановлений строк, але й штрафні санкції та пеня, нараховані на суму такого зобов'язання (рис. 3.31).



**Рис. 3.31. Структура податкового боргу (недоїмки)**

Основними причинами виникнення податкового боргу є:

- несплата узгодженого податкового зобов'язання при самостійному його визначенні протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації;
- несплата узгодженого податкового зобов'язання, яке визначається контролюючим органом у строки визначені у законі з відповідного податку, а за їх відсутності протягом 10 календарних днів від дня отримання податкового повідомлення;
- несплата узгодженого податкового зобов'язання при апеляційному узгодженні протягом 10 календарних днів, наступних за днем узгодження.

Порядок сплати та обмеження щодо погашення податкового боргу відображені на рисунку 3.32.

Джерелами самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані у позику (кредит), шляхом заліку непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків.

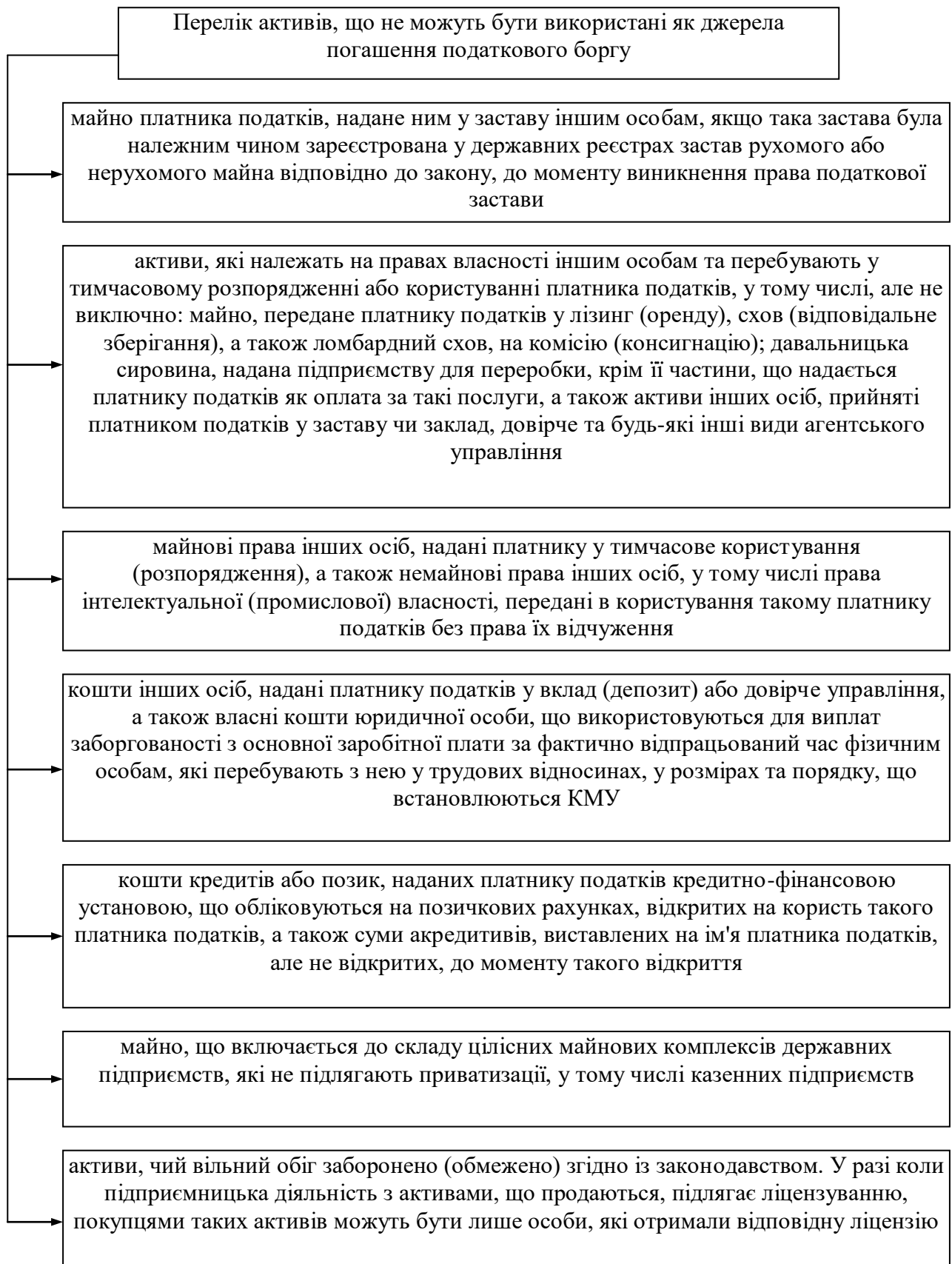


**Рис. 3.32. Порядок сплати та обмеження щодо погашення податкового боргу**

На рисунках 3.33 та 3.34 міститься перелік активів, які можуть бути та не можуть бути джерелами сплати податкового боргу.



**Рис. 3.33. Джерела сплати податкових зобов'язань та податкового боргу**



**Рис. 3.34. Перелік активів, що не можуть бути джерелом погашення податкового боргу**

Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податкового боргу здійснюється наступними способами (рис.3.35).



**Рис. 3.35. Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків**

### 3.6.6. Податкова застава

Активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення (рис. 3.36).



**Рис. 3.36. Податкова застава: наслідки для платника та права податкового органу**

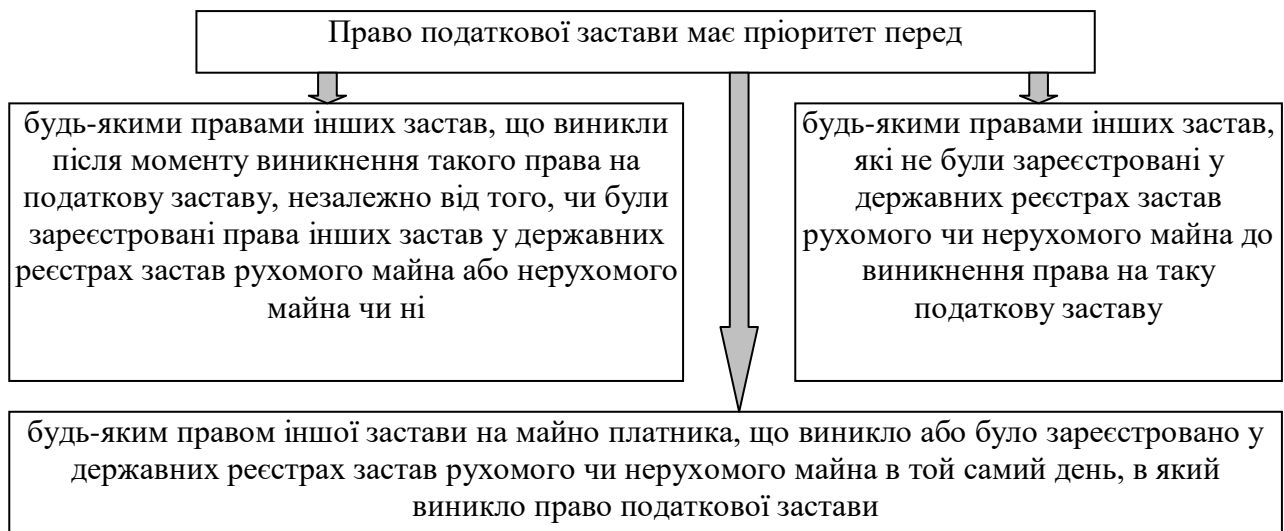
Механізм застосування податкової застави відображений на рисунку 3.37.



Рис. 3.37. Механізм застосування податкової застави

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

Право податкової застави має пріоритет (рис. 3.38)



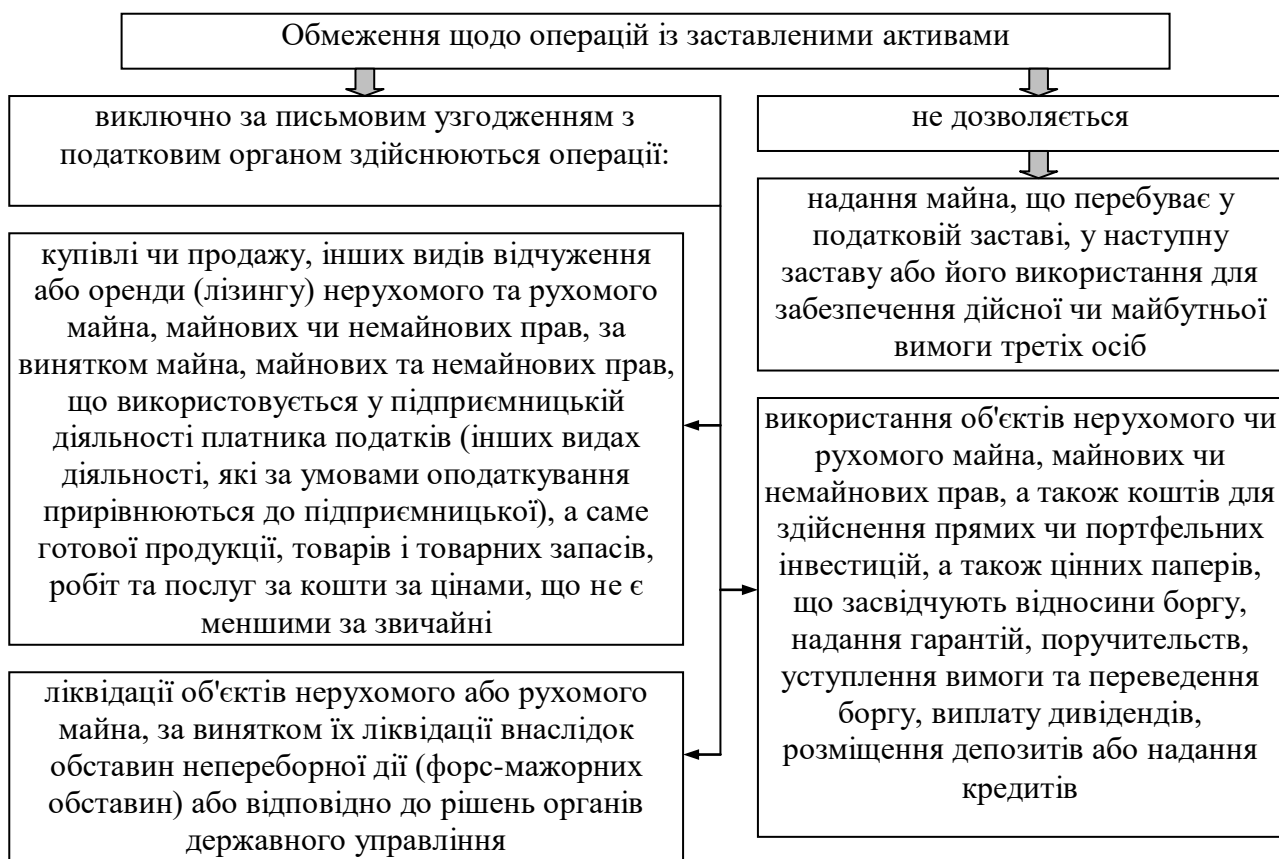
**Рис. 3.38. Пріоритет податкової застави**

Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом (рис. 3.39).

У випадку не погашення податкового боргу заставлені активи платника податку підлягають адміністративному арешту.

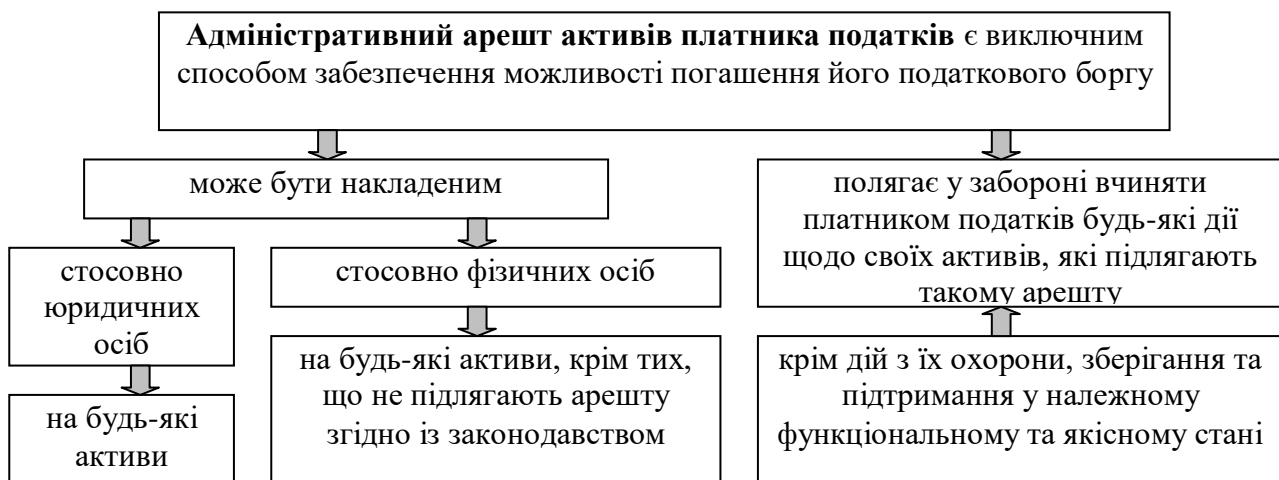




**Рис. 3.39. Обмеження щодо здійснення операцій із заставленими активами**

### 3.6.7. Адміністративний арешт активів

Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу (3.40).



**Рис. 3.40. Сутність та сфера застосування адміністративного арешту активів платників податків**

Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

а) платник податків порушує правила відчуження активів;

б) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

в) платника податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями, іншими ніж податкові, крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів у зв'язку з порушенням щодо нього провадження у справі про банкрутство;

г) платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження об'єктів;

е) відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби.

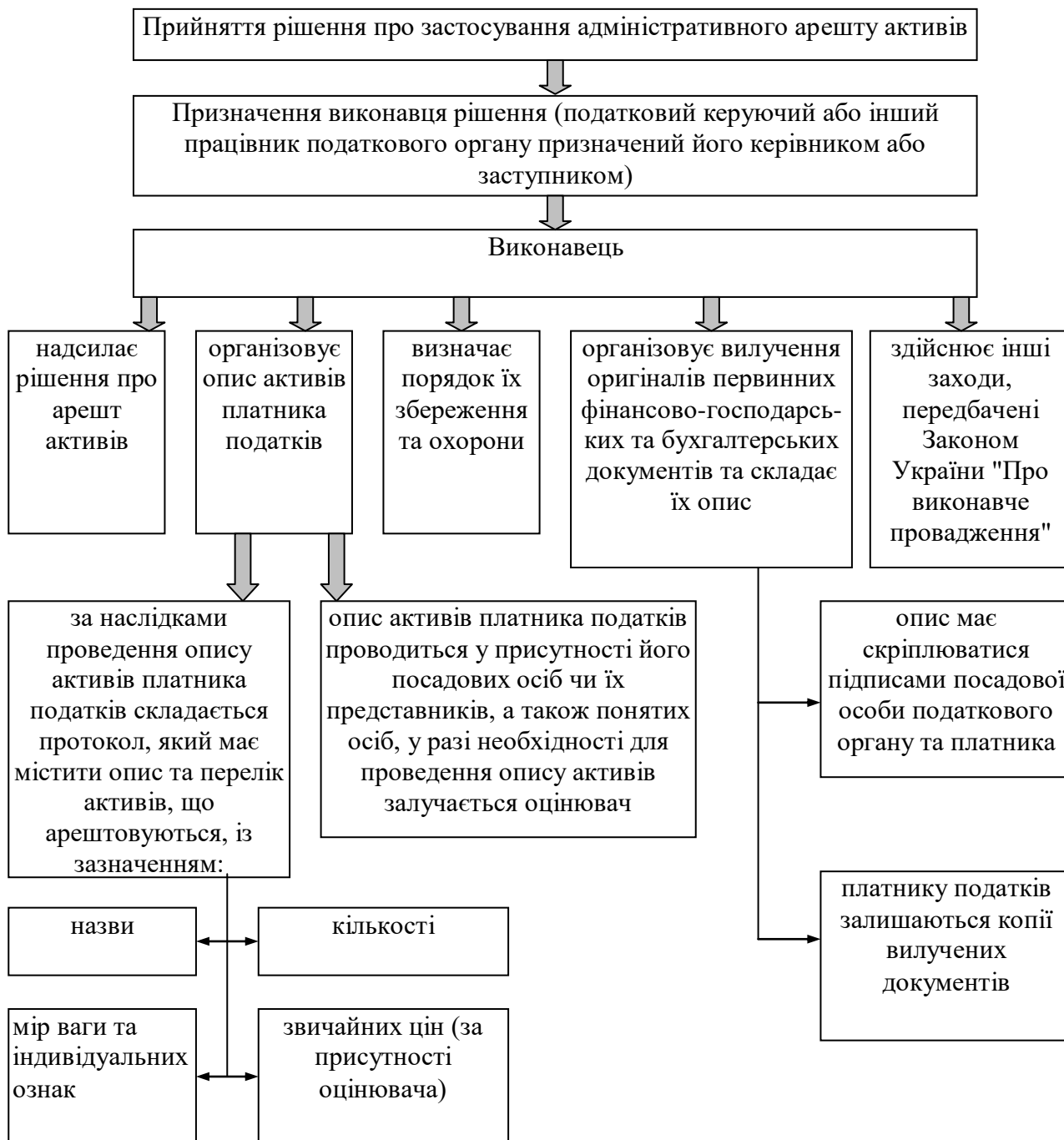
За поданням відповідного підрозділу податкової міліції керівник податкового органу (його заступник) може прийняти рішення про застосування арешту активів платника податків (рис. 3.41):



**Рис. 3.41. Порядок прийняття рішення про застосування адміністративного арешту активів**

Арешт може бути накладено на активи строком до 96 годин від години підписання відповідного рішення керівником податкового органу (його заступником).

Процедура застосування адміністративного арешту активів відображена на рис. 3.42.



**Рис. 3.42. Процедура застосування адміністративного арешту**

### 3.6.8. Продаж активів, що перебувають у податковій заставі

У разі коли заходи з погашення податкового боргу не дали позитивного результату, податковий орган здійснює за платника податків та на користь держави заходи щодо залучення додаткових джерел погашення узгодженої суми податкового боргу шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а за їх недостатності - шляхом продажу інших активів такого платника податків.

Порядок підготовки активів до продажу відображений на рисунку 3.43.



**Рис. 3.43. Загальна схема підготовки активів, що знаходяться в податковій заставі, до продажу**

Стягнення коштів та продаж інших активів платника податків провадяться не раніше тридцятого календарного дня з моменту надіслання йому другої податкової вимоги.

Стягнення безготівкових коштів здійснюється шляхом надіслання банку (банкам), обслуговуючому платника податків, платіжної вимоги на суму податкового боргу або його частини, а при стягненні готівкових коштів - у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Організація продажу активів платника податків здійснюється податковим керуючим такого платника податків (рис. 3.44).



Рис. 3.44. Загальна схема продажу активів платника, що знаходяться в податковій заставі

Платник податків самостійно визначає склад і черговість продажу своїх активів виходячи з принципів збереження цілісності майнового комплексу, що забезпечує ведення його основної виробничої діяльності, та повного погашення суми податкового боргу.

### **3.6.9. Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу)**

**Розстрочення податкових зобов'язань (боргу)** - надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань (боргу) на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту .

**Відстрочення податкових зобов'язань (боргу)** - перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань (боргу) платника податків на умовах податкового кредиту, за якими основна сума податкових зобов'язань (боргу) та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання, або одноразово у повному обсязі.

Підстави для розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу) можуть бути наступні (рис. 3.45)



**Рис. 3.45. Підстави для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань**

Механізм розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу) відображений на рисунку 3.46.



**Рис. 3.46. Механізм розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань**

### **3.6.10. Звітність про надходження платежів**

З метою контролю за повнотою і своєчасністю внесення платежів до бюджету органи державної податкової служби нижчих рівнів складають і подають органам вищого рівня електронними засобами звітність про надходження, недоїмку та переплату платежів до бюджету.

Пріоритетною формою звітності податкових служб є звітність про надходження коштів до бюджетів. У вітчизняній податковій практиці така звітність за формою № 1 -П "Звіт про суми фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів" складається щомісячно станом на 1 число місяця, наступного за звітним.

Звітність формується підрозділами обліку і звітності податкових органів в автоматизованому режимі за даними з реєстрів надходжень та повернень платежів. Для забезпечення достовірності звітних даних податкові інспекції (адміністрації) попередньо звіряють показники мобілізованих платежів із базами даних органів Державного казначейства та фінансових органів, що засвідчується відповідними довідками.

Державні податкові адміністрації в областях складають та подають щомісячні звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів як Державній податковій адміністрації України, так і Головним фінансовим управлінням облдержадміністрацій і обласним управлінням Державного казначейства. З огляду на функціональні інтереси користувачів, звітність на адресу ДПА України подається в розрізі низових податкових інспекцій, для фінансових органів та органів держказначейства - з урахуванням адміністративно-територіального поділу областей.

Для забезпечення звітною інформацією фахівців з адміністрування податків в межах податкового органу, звітність ф. № 1-П розміщують на сервері податкової інспекції (адміністрації). Зведені звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів затверджуються керівником центрального податкового органу і подаються наступним адресатам:

- на паперових носіях - Верховній Раді України, Адміністрації Президента України та Держкомстату України;
- засобами електронного зв'язку - Міністерству фінансів та Державному казначейству України.

#### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Назвіть суб'єкти та основні елементи податкової роботи.*
- 2. Яка структура Державної податкової служби України?*
- 3. Які функції виконує ДПА України?*
- 5. Яке призначення ДПА в областях, АР Крим та містах Київ і Севастополь?*
- 6. Які функції виконують ДПП?*
- 7. Яка структура і призначення податкової міліції?*
- 8. Якими правами і обов'язками наділені органи Державної податкової служби?*
- 9. Охарактеризуйте основи адміністрування податків і зборів органами ДПС.*
- 10. Як здійснюється централізований облік платників податків?*



## РОЗДІЛ IV. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

### 4.1. Сутність та фіскальна роль податку на додану вартість як форми універсального акцизу

Оподаткування процесів споживання в Україні здійснюється через використання акцизів і мита. *Акциз* – це непрямий податок, який представляє собою надбавку до ціни. Акцизи представлені двома формами: специфічні та універсальні.

Суть *специфічних акцизів* в тому, що не всі товари підпадають під акцизне оподаткування, а лише окремі їх види, причому є різні підходи до оподаткування різних груп товарів. Специфічним акцизом є акцизний збір, який встановлюється за диференційованими ставками на окремі види товарів, які як правило, не належать до речей першої необхідності, і рівень рентабельності яких досить високий.

Функціонування *універсальних акцизів* пов'язане із загальним підходом до оподаткування процесів споживання. Універсальний акциз має свої особливості в порівнянні з специфічними акцизами:

- а ) широка база оподаткування;
- б ) можливість використання універсальної ставки незалежно від виду товару;
- в ) податковою базою виступає валовий оборот в грошовому виразі;
- г ) простота контролю за надходженням до державного бюджету.

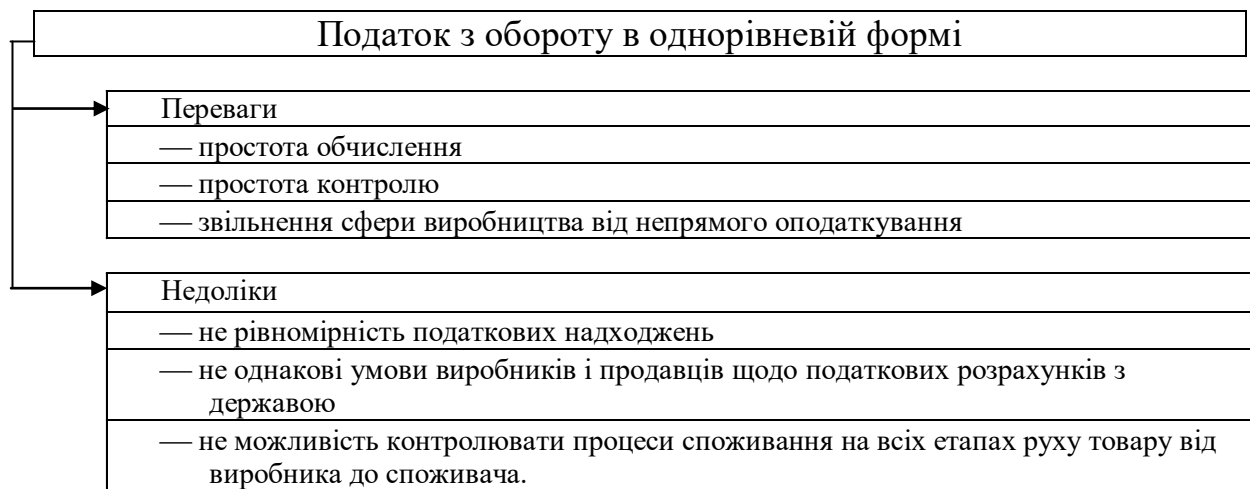
Історично першими знайшли своє застосування специфічні акцизи, але розвиток виробництва товарів, розширення асортименту споживчої продукції обмежували розвиток акцизів у специфічній формі. Введення нових акцизів на кожен новий товар та товарну групу збільшувало витрати на збір податків та суттєво ускладнювало податкове адміністрування. Динамічні зрушення у споживанні почали вимагати відповідних змін і в законодавстві про оподаткування. Ось чому почала розширюватись сфера застосування універсального акцизу, яким оподатковується валовий оборот торгівельного або промислового підприємства. Почали оподатковуватися усі товари, що надходять у продаж.

Вперше в історії універсальний акциз у формі податку з обороту (Warenumsatzsteuer) був прийнятий німецьким рейхстагом у 1916 році за проектом Мюллер – Фульда.

Універсальний акциз автоматично враховує всі зміни у товарному асортименті й стягується у трьох формах:

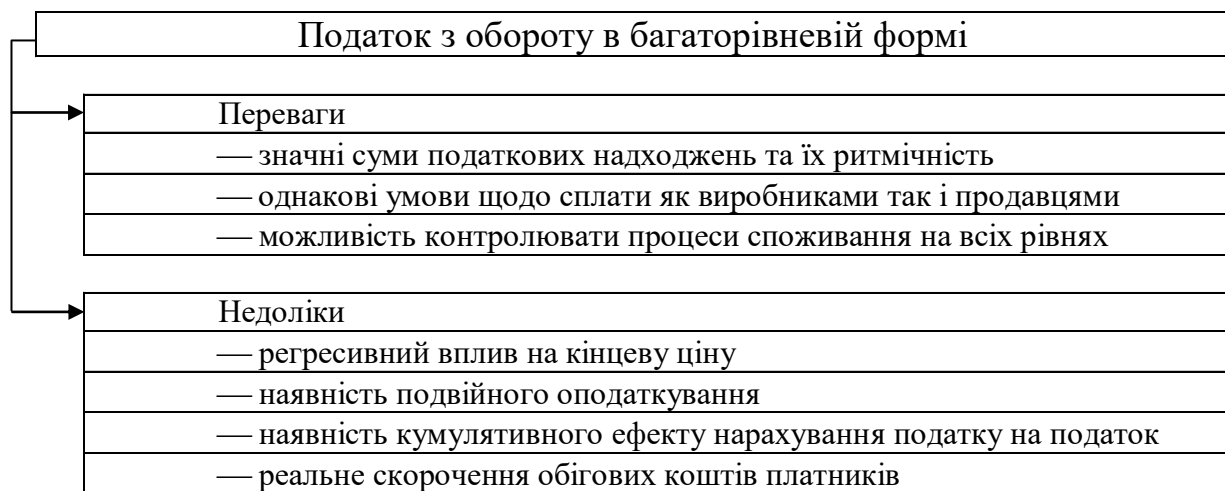
1. Податку з обороту в однорівневій формі;
2. Податку з обороту в багаторівневій формі;
3. Податку на додану вартість.

У першій формі він виступає як податок з продажу ( США, Швеція до 1969 р., Норвегія до 1970 р. ) чи податок із купівель ( Великобританія до 1973 р., Данія до 1967 р., Португалія до 1986 р. ), або як податок на виробників обробної промисловості (Франція, Греція, Фінляндія, Туреччина до податкової реформи відповідно 1968, 1987, 1964 та 1985 рр.). Податок з обороту в однорівневій формі справляють на одному ступені руху товару. Переваги і недоліки цієї форми універсального акцизу вказані на рис. 4.1.



**Рис.4.1. Переваги та недоліки податку з обороту в однорівневій формі**

Друга форма податку з обороту - складніша, бо при її застосуванні обкладається валовий оборот на усіх ступенях руху товару, що викликає кумулятивний ефект. До оподаткованого обороту потрапляють суми податків, що сплачені при купівлі товарів виробничого призначення та послуг (рис. 4.2.). Кумулятивний ефект негативно впливає на поділ праці. Перевагу здобувають фірми, виробництво яких має характер повного циклу. Ця форма штучно збільшує оподатковуваний оборот.



**Рис. 4.2. Переваги та недоліки податку з обороту в багаторівневій формі**

Третьою формою універсального акцизу є податок на додану вартість, який зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару, але одночасно ліквідує його основний недолік – кумулятивний ефект (рис. 4.3).



**Рис. 4.3. Переваги та недоліки податку на додану вартість**

Стосовно податку з обороту, об'єктом оподаткування є валовий оборот торгівельного чи промислового підприємства, а щодо податку на додану вартість – додана вартість, тобто вартість створена на даному конкретному ступені руху товару.

По суті додана вартість наближається за своїм обсягом до знову створеної вартості, до частки національного доходу, виробленої в даній господарській одиниці. Оподаткування доданої вартості дає змогу обчислити всі ті податки, які дана господарська одиниця сплатила при купівлі товарів виробничого призначення. Саме це й призводить до ліквідації кумулятивного ефекту.

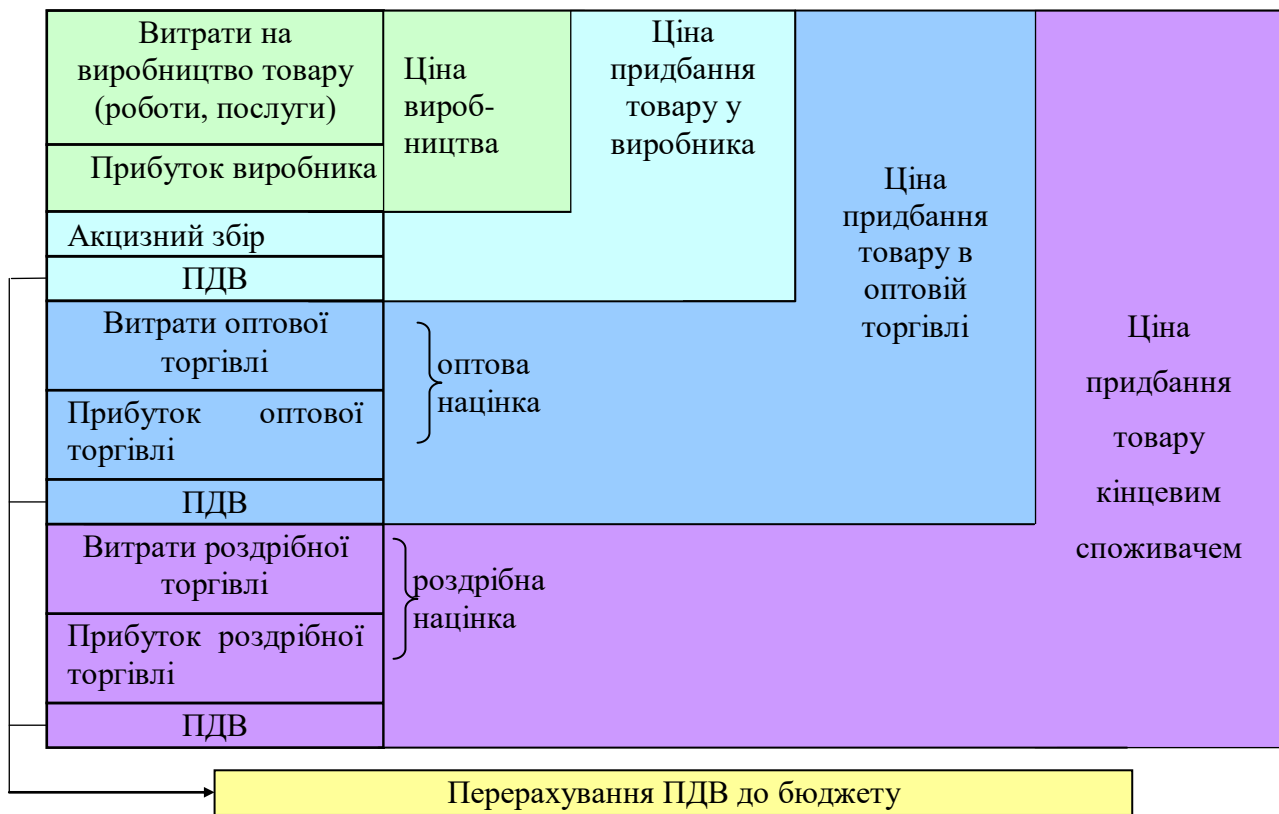
Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в тому, що дана форма універсального акцизу нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача.

Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації, сплачується до бюджету, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена або підлягає оплаті конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін.

Податок на додану вартість є непрямим податком, а тому він сплачується за рахунок покупця, а не за рахунок доходів підприємства, яке реалізує відповідні товари чи послуги. Отож, платником податку виступає підприємство, яке реалізує продукцію, а податковий тягар фактично перекладається на покупця, який виступає фактичним носієм податку.

Незважаючи на те, що відповідно до законодавства ПДВ додається до ціни продавця (постачальника), для споживача він є складовою загальних витрат на придбання товарів (робіт, послуг), тобто з позицій споживача він виступає як ціноутворюючий фактор, який збільшує ціну придбання на кожному з етапів просування товару від виробника до кінцевого споживача (рис. 4.4).

**Оптова ціна** виробу (ціна виробництва) складається з собівартості виробу та прибутку і обчислюється за формулою:



**Рис. 4.4. Схема формування ціни товару та податкових зобов'язань з ПДВ**

$$Оц = Св + ( Св * Р ) : 100, \text{ де} \quad (4.1)$$

- Оц – оптова ціна виробу;
- (Св \* Р) – прибуток;
- Св – виробнича собівартість;
- Р – рентабельність виробу.

За цією ціною виробник міг би продати товар за прямим контрактом, за умови відсутності непрямого оподаткування. Але в реальних умовах у продавця виникають податкові зобов'язання з ПДВ (а у випадку, коли вироблений товар є підакцизним, - ще й податкові зобов'язання з акцизного збору), які мають компенсуватися йому за рахунок покупця.

Відпускну ціну виробника з урахуванням податку на додану вартість розраховують так:

$$ВЦв = Оц + (Оц * Спдв) : 100 \text{ або } ВЦв = Оц * 1,2, \text{ де} \quad (4.2)$$

ВЦв – відпускна ціна виробника;

Спдв – ставка податку на додану вартість, %;

(Оц \* Спдв) : 100 – сума податку на додану вартість.

**Відпускну ціну** виробника з урахуванням акцизного збору і податку на додану вартість розраховують наступним чином:

1. Оптова ціна з урахуванням акцизного збору:

$$\text{Оца} = \text{Оц} : (100 - \text{Са}) * 100, \text{ де} \quad (4.3)$$

Оца – оптова ціна виробу з урахуванням акцизного збору;

Са – ставка акцизного збору, %

2. Відпускна ціна з урахуванням акцизного збору і податку на додану вартість:

$$\text{ВЦа} = \text{Оца} + (\text{Оца} * \text{Спдв}) : 100 \text{ або } \text{ВЦа} = \text{Оца} * 1,2, \text{ де} \quad (4.4)$$

ВЦа - відпускна ціна з урахуванням акцизного збору і податку на додану вартість.

**Роздрібну ціну** визначають наступним чином:

$$\text{РЦ} = \text{ВЦв} + \text{Нр}, \quad (4.5)$$

РЦ – роздрібна ціна;

Нр – націнка, яка розраховується за формулою:

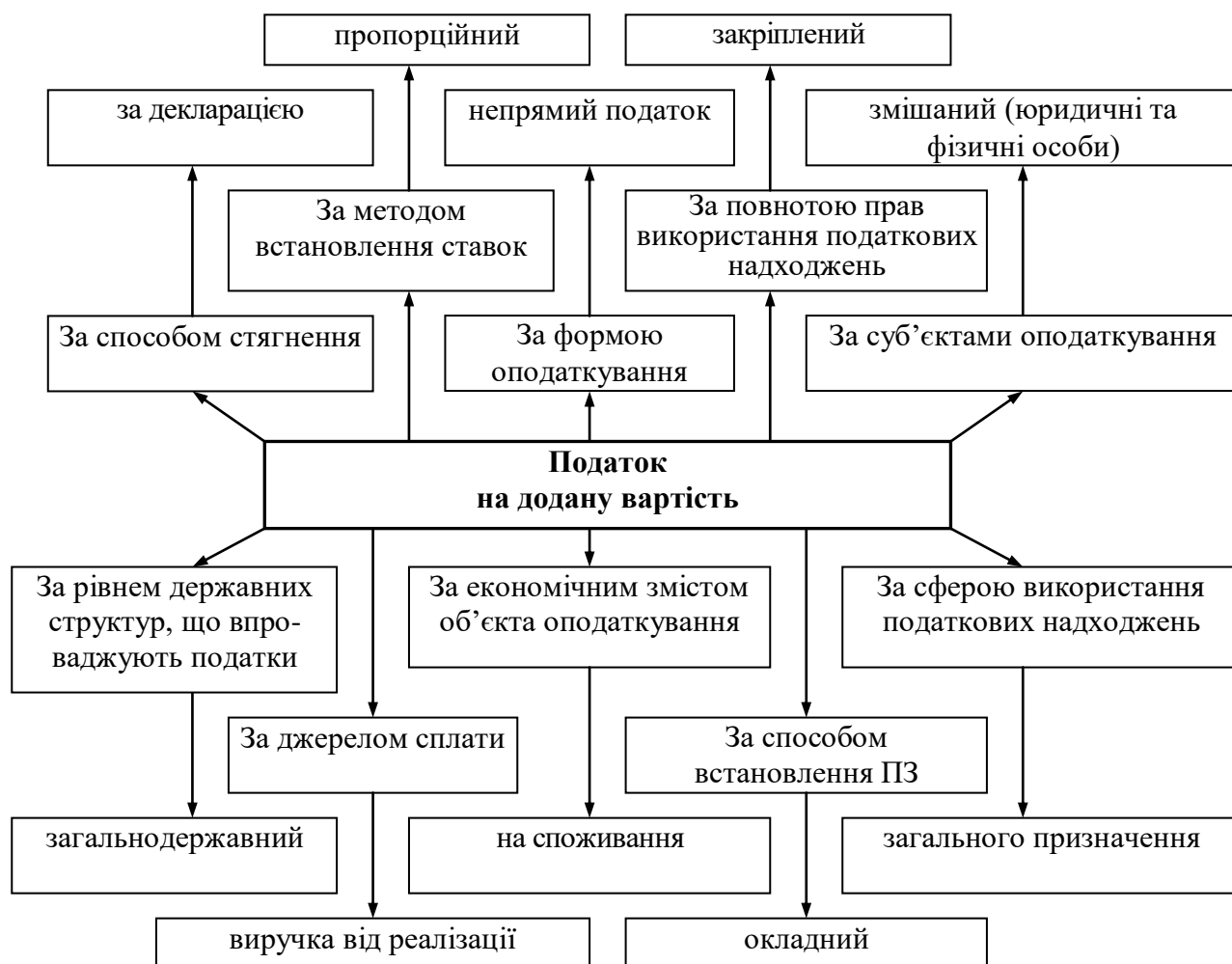
$$\text{Нр} = \text{Во} + \text{П} + \text{ПДВ}, \text{ де} \quad (4.6)$$

Во – витрати обігу;

П – прибуток;

ПДВ – сума податку на додану вартість.

Загалом зміст податку на додану вартість чітко характеризують його класифікаційні ознаки (рис. 4.5.)



**Рис. 4.5. Класифікаційні ознаки податку на додану вартість**

Слід зазначити, що в умовах перехідного періоду, на початку 90-х років, наша економіка не була готовою до введення податку на додану вартість. Нездатність державних органів влади правильно використовувати фіскальні функції ПДВ та часті зміни податкової політики призвели до появи значних негативних наслідків його функціонування. Зокрема, ставки ПДВ змінювалися 3 рази. Законом "Про податок на додану вартість" 1991 р. було встановлено ставку ПДВ в розмірі 28%, а вже через рік, однойменним урядовим декретом, ставку було знижено до 20%. Зважаючи на значний дефіцит бюджету з 18.05.1993р. вона знову піднялася до рівня 28%, та, враховуючи масове ухилення від його сплати, результату це не принесло. Тому спочатку постановою від 31.05.1995, а потім Законом України від 3.04.1997р. № 168/97-

ВР [19] ставку ПДВ знову було знижено до 20%. Такі часті зміни дискреційної податкової політики нічого доброго ніколи для держави не приносили, хіба що для удаваних піклувальників про "інтереси трудящих".

На сьогодні податок на додану вартість відбувся як ефективна форма ринкових фінансових взаємовідносин держави та її суб'єктів, за своєю питомою вагою він займає значне місце в доходах державного бюджету України. ПДВ має свої особливі ознаки, які складають його загальну характеристику як основного непрямого податку на споживання в Україні (рис. 4.6).



**Рис. 4.6. Загальна характеристика ПДВ**

Таким чином, основна роль податку на додану вартість проявляється через його фіскальну функцію, тобто мобілізацію колосальних фінансових ресурсів до державного бюджету України.

В світовому співтоваристві особливе поширення податок на додану вартість отримав в 50-х роках ХХ століття. Однією з перших країн західної Європи, де був застосований податок на додану вартість була Франція. Тут ПДВ використовується з 1954 року. Навряд чи можна говорити, що він однаково інтенсивно почав застосовуватися у всіх країнах (наприклад, в



Швейцарії він не використовується досі). У США і Канаді так і не змогли знайти переконливих аргументів на користь цього податку, крім того, його вважають таким, що суперечить конституції США.

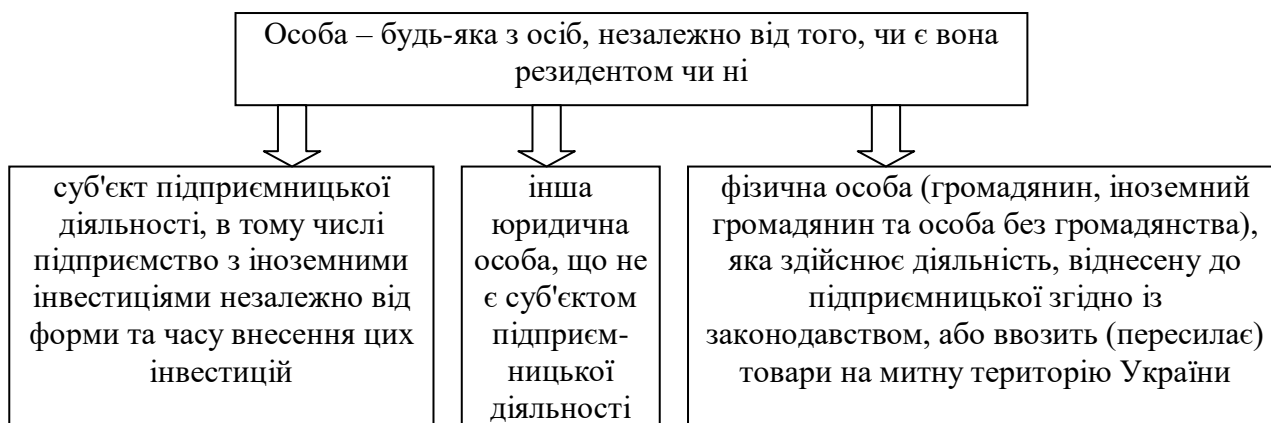
Затвердження податку на додану вартість викликало немало суперечок, однак, в результаті податкове законодавство абсолютної більшості країн світу (в тому числі 17 європейських) міцно закріпило його як один з основних каналів надходження в дохідну частину бюджету, наприклад, у Франції - 38%, Німеччині - 28%, Іспанії - 24,9%, Данії - 19%, Великобританії - 17% державного бюджету.

Механізм законодавчого закріплення ПДВ у високо розвинених країнах світу представляє ілюстрацію раціонального поєднання фіскальної і регулюючої функцій податків. Незважаючи на значний розмір коштів, що поступають до бюджету через важелі ПДВ, він залишається одним з істотних стимулів, що сприяють зростанню виробничої активності.

#### 4.2. Суб'єкти оподаткування

Платником податку на додану вартість визначена особа, яка згідно із законодавством зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України.

Для з'ясування і правильного розуміння переліку платників податку на додану вартість важливо чітко визначити категорію „особи” для цілей ПДВ (рис. 4.7).



**Рис.4.7. Визначення категорії „особи” для цілей ПДВ**

Всі платники ПДВ поділені на три групи.

До першої групи відносяться будь-які особи, які здійснюють або планують здійснювати господарську діяльність та реєструються за своїм добровільним рішенням як платник цього податку. Таким чином, ключовою вимогою для віднесення до цієї групи є власне рішення особи зареєструватися в якості платника. Причому в чинному законодавстві відсутні будь-які обмеження щодо добровільної реєстрації в залежності від обраної системи оподаткування, тобто платники єдиного податку на свій власний розсуд можуть отримати статус платника ПДВ.

Друга група об'єднує осіб, які підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку на додану вартість:

1) особа, в якій загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування податку на додану вартість);

2) особи, що уповноважені вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

3) особи, яка поставляють товари (послуги) на митній території України використанням глобальної або локальної комп'ютерних мереж, при цьому особа - нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України;

4) особи, що здійснюють операції з реалізації конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягають вони загальної суми операцій з поставки товарів (послуг), чи ні, а також незалежно від того, який режим оподаткування вони використовують.

В третю групу входять особи, що імпортують (ввозять, пересилають) товари (супутні послуги) на митну територію України для їх використання або споживання на митній території України, незалежно від того, який режим оподаткування вони використовують згідно із законодавством, за винятком

фізичних осіб, не зареєстрованих платниками податку, які ввозять (пересилають) товари (предмети) у супроводжувальному багажі або отримують їх як поштове відправлення у межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства (крім ввезення транспортних засобів чи запасних частин до них такими фізичними особами) та нерезидентів, які пересилають поштові відправлення на митну територію України, та отримувачів таких поштових відправлень. Тобто платники цієї групи обов'язковій чи добровільній реєстрації не підлягають.

Порядок реєстрації платників перших двох груп передбачає подання відповідної заяви у встановлені терміни (рис. 4.8).



**Рис. 4.8. Терміни подання заяви для реєстрації особи платником ПДВ**

Після реєстрації особи як платника ПДВ органом державної податкової служби їй присвоюється індивідуальний порядковий номер, який використовується для справляння цього податку, та видається відповідне Свідоцтво платника ПДВ, яке діє до дати його анулювання (рис. 4.9).



**Рис. 4.9. Порядок видання, застосування та анулювання Свідоцтва платника ПДВ**

Слід зазначити, що несвоєчасна реєстрація платником ПДВ осіб, які підлягають реєстрації у зв'язку з перевищенням граничного обсягу оподатковуваних операцій, тягне за собою фінансову відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування. Інакше кажучи, санкція за порушення строків обов'язкової реєстрації у цих випадках дорівнює розміру податкового зобов'язання, тобто 20 відсотків від бази оподаткування.

### 4.3. Об'єкт і база оподаткування

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з:

- поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, в т.ч. операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю);
- ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту;
- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, поставки транспортних послуг по перевезенню пасажирів, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України.

Однак, механізм нарахування ПДВ побудований на визначенні не об'єкта, а бази оподаткування (рис. 4.10).

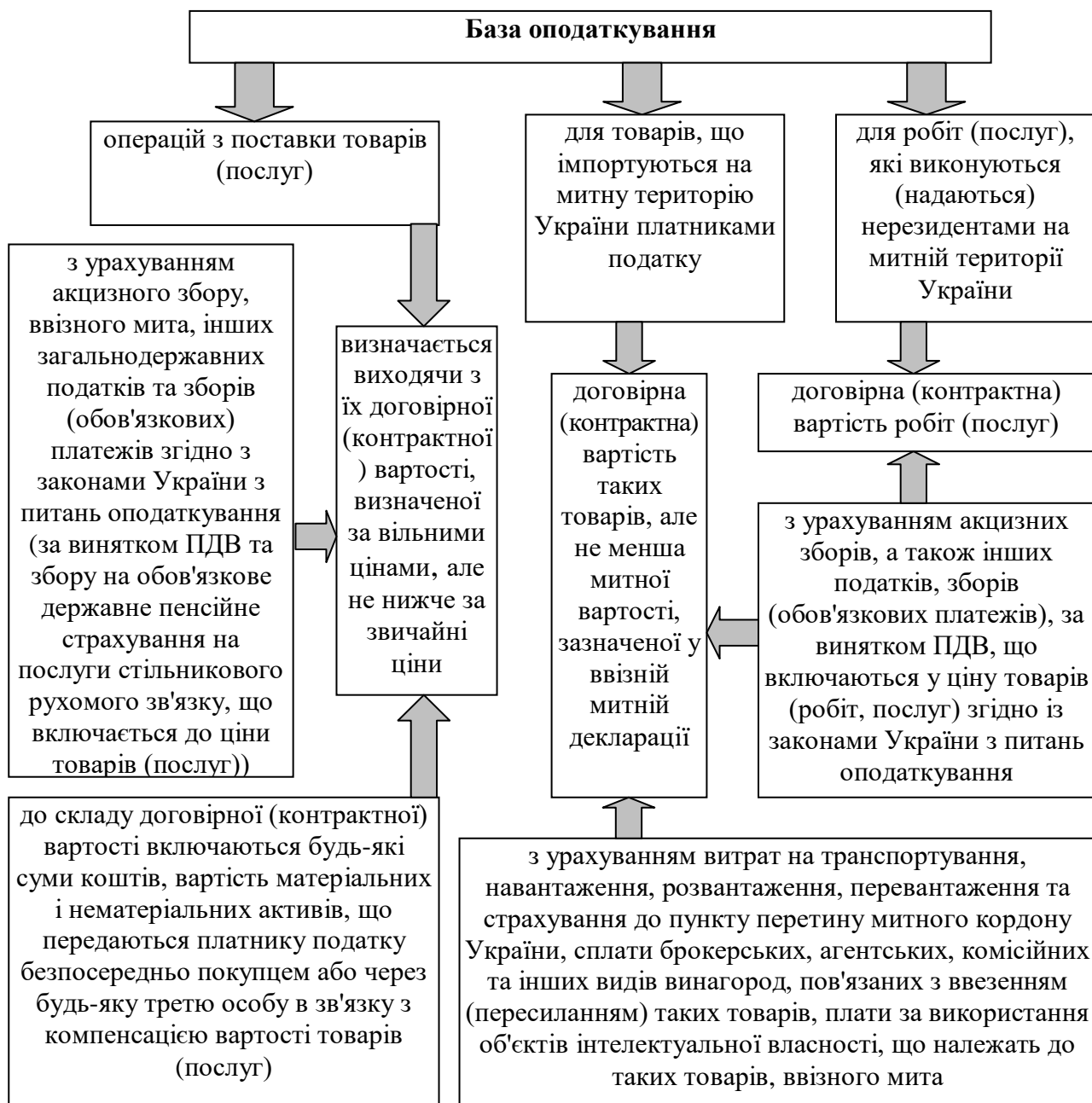
Крім загального правила визначення бази оподаткування у випадку поставки товарів (послуг) Законом України «Про податок на додану вартість» встановлений перелік специфічних операцій, база оподаткування за якими визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни (рис. 4.11).

Чинним законодавством встановлено, що до бази оподаткування ПДВ потрапляють проценти, що сплачуються (нараховуються) за договорами товарного кредиту, товарної позики, розстрочення.

У випадку імпортування товарів та супутніх послуг митна вартість (з урахуванням витрат, що включаються в базу оподаткування) перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Нацбанку України, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

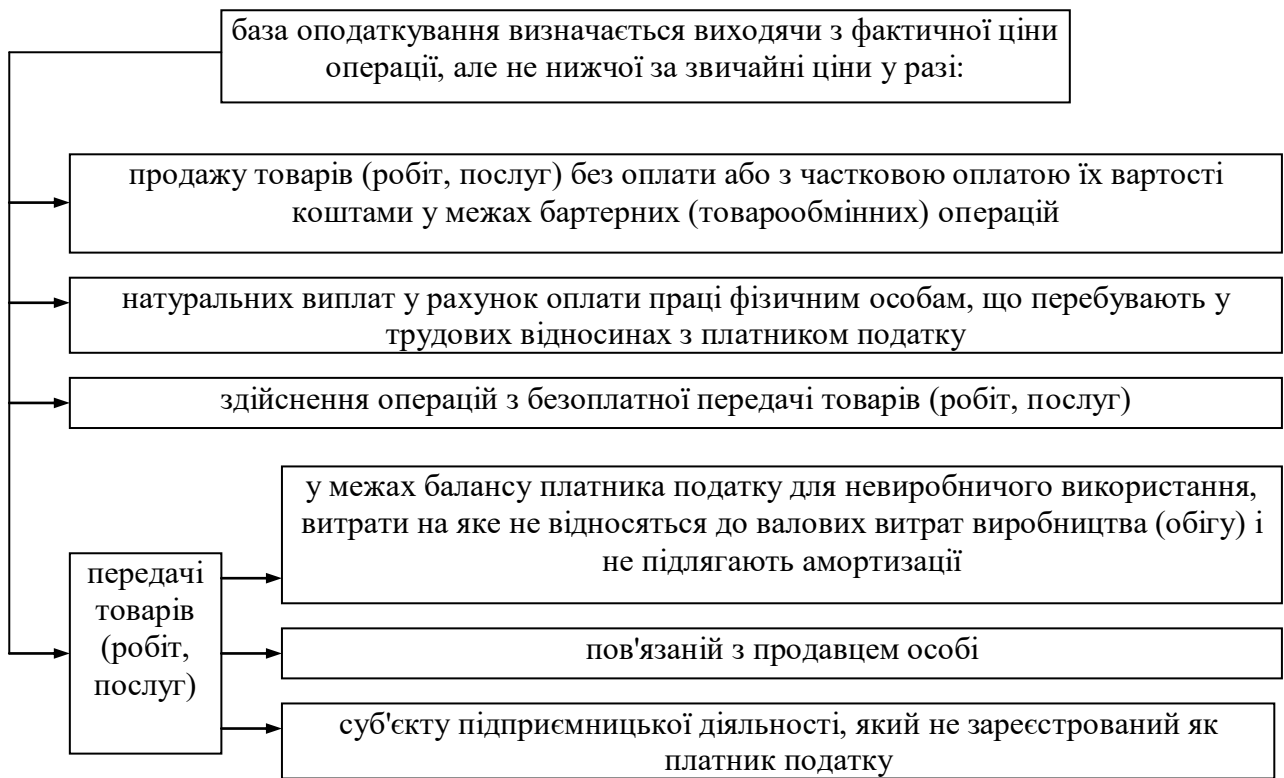
При наданні послуг із транзитного перевезення (переміщення) товарів (вантажів, пасажирів) митною територією України база оподаткування розраховується виходячи з вартості послуг із такого транзитного перевезення, наданих на митній території України (з урахуванням відстані від пункту

першого перетину до пункту останнього перетину державного кордону України).



**Рис. 4.10. Загальні правила визначення бази оподаткування**

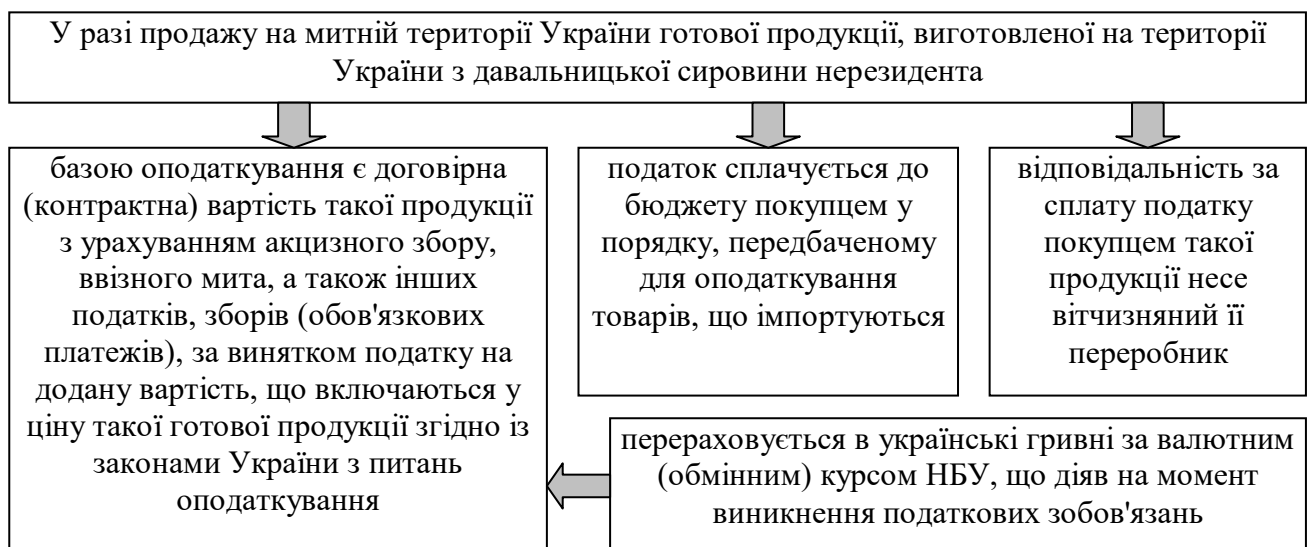
Базою оподаткування при поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь фізичних осіб, які безпосередньо споживають цей продукт, є винагорода такого туристичного оператора, а саме різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (без урахування цього податку) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (без урахування цього податку).



**Рис. 4.11. Правила визначення бази оподаткування для окремих специфічних операцій**

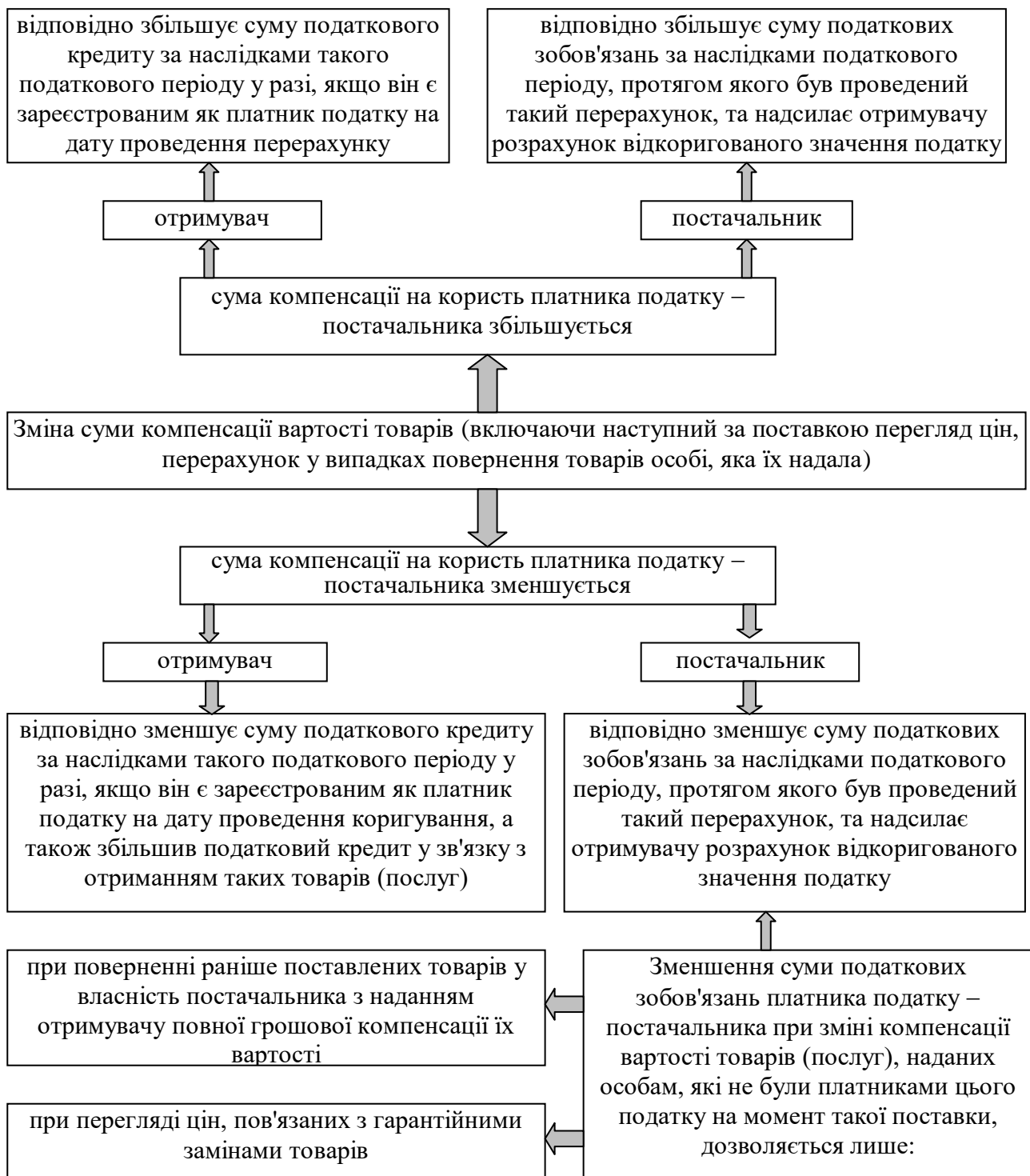
Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором на користь такого туристичного агента.

Особливості визначення бази оподаткування у випадку переробки давальницької сировини нерезидента наведені на рис. 4.12.



**Рис. 4.12. Особливості визначення бази оподаткування та сплати ПДВ по операціях з давальницькою сировиною**

Якщо після поставки товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за поставкою перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню (рис.4.13).



**Рис. 4.13 Податкові наслідки зміни суми компенсації за продаж товарів (робіт, послуг)**



Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. Особливості податкового обліку вартості зворотної тари наведені на рис. 4.14.

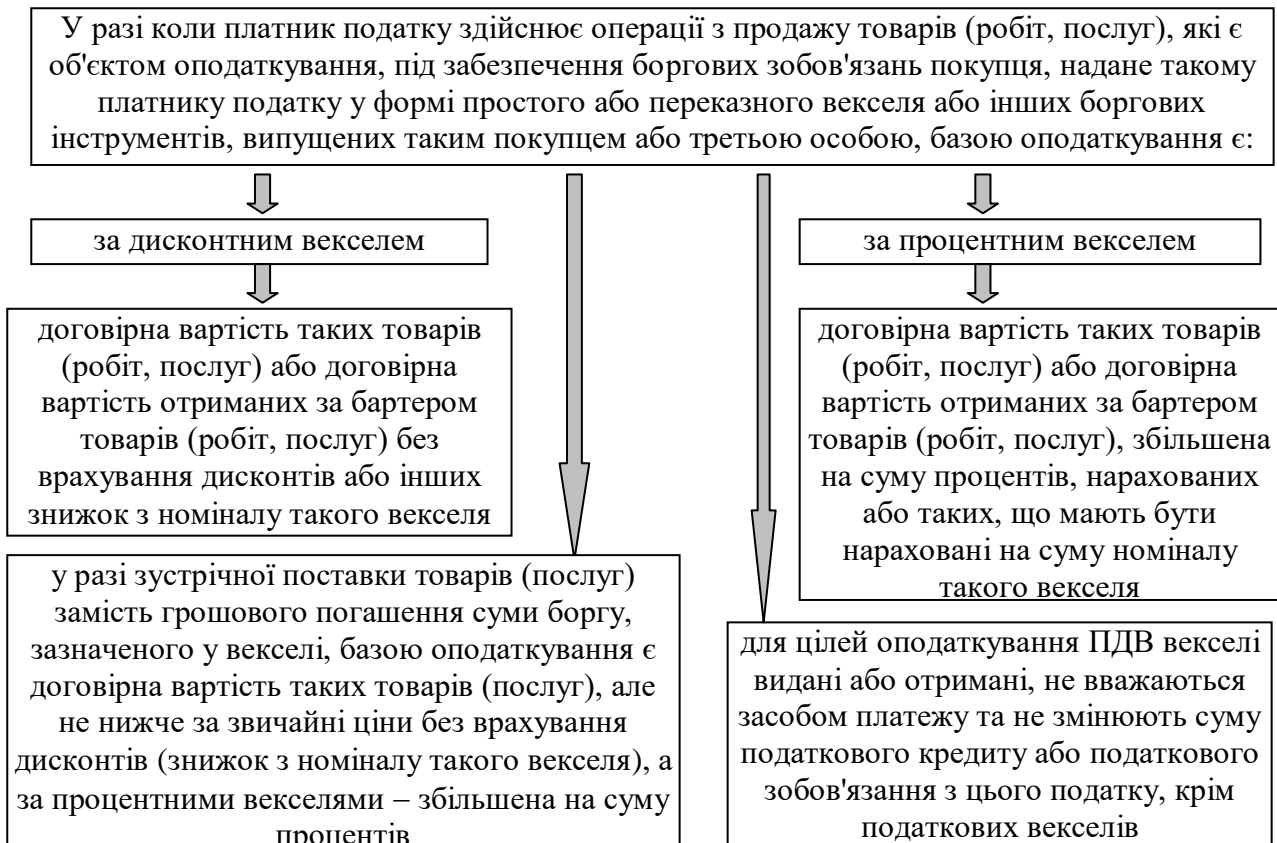


**Рис. 4.14 . Особливості включення вартості тари в базу оподаткування**

У випадках коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з продажу вживаних товарів (комісійну торгівлю) що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку. Коли ж платник податку здійснює діяльність з продажу товарів отриманих у межах договірної комісії (консигнації), доручення, базою оподаткування є продажна вартість цих товарів.

У разі коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (послуг), які є об'єктом оподаткування під забезпечення боргових зобов'язань покупця, надане такому платнику податку у формі простого або переказного векселя або інших боргових інструментів, випущених таким покупцем або третьою особою, база оподаткування визначається в залежності від характеру такого векселя (рис. 4.15)

Визначення бази оподаткування у випадку ліквідації виробничих або невиробничих основних фондів здійснюється в залежності від причин такої ліквідації (рис. 4.16).



**Рис. 4. 15. Податковий облік операцій з продажу товарів (робіт, послуг) під забезпечення боргових зобов'язань**



**Рис. 4.16. Особливості визначення бази оподаткування при здійсненні деяких операцій з основними виробничими й невиробничими фондами**

#### 4.4. Податкові ставки

Світова практика оподаткування свідчить про наявність достатньо великого діапазону ставок ПДВ в різних країнах. Для прикладу приведемо динаміку застосування базових ставок країнами Євросоюзу за період з 1999 по 2004 роки (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

#### Динаміка базових ставок ПДВ країн Євросоюзу [127]

Країна	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Австрія	20	20	20	20	20	20
Бельгія	21	21	21	21	21	21
Великобританія	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Данія	25	25	25	25	25	25
Фінляндія	22	22	22	22	22	22
Франція	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Німеччина	16	16	16	16	16	16
Греція	18	18	18	18	18	18
Ірландія	21	21	21	21	21	21
Італія	20	20	20	20	20	20
Люксембург	15	15	15	15	15	15
Нідерланди	17,5	17,5	19	19	19	19
Португалія	17	17	17	17	19	19
Іспанія	16	16	16	16	16	16
Швеція	25	25	25	25	25	25

На відміну від багатьох європейських країн, які широко використовують пільгові ставки ПДВ для товарів першої необхідності, в Україні пільгові ставки цього податку на застосовуються, а чинним законодавством встановлено дві ставки:

1) базова ставка – 20% бази оподаткування. Податок додається до ціни товарів (послуг), а не включається до ціни, як це має місце відносно акцизних зборів;

2) нульова ставка, яка, у більшості випадків пов'язана зі здійсненням експортних операцій і є виключенням із загальних правил (рис. 4.17). Слід зазначити, що нульову ставку при експорті не слід розглядати як пільгу. Це – спеціальний механізм податкового регулювання експорту, застосування якого обумовлено характером ПДВ як податку на внутрішнє споживання та відповідає принципу «місця призначення», який застосовується в Україні стосовно непрямого оподаткування.



**Рис. 4.17. Варіанти застосування нульової ставки ПДВ**

Застосування нульової ставки при експорті поширюється також на деякі операції, які пов'язані з експортом (рис. 4.18).

Товари вважаються вивезеними (експортованими) платником податку за межі митної території України в разі, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією.

Поставка товарів для постачання залізничного та автомобільного транспорту на митній території України незалежно від його належності та видів перевезень, що здійснює такий транспорт, оподатковується за базовою ставкою.

Особливості застосування нульової ставки при здійсненні операцій поставки безмитними магазинами наведені на рис. 4.19.

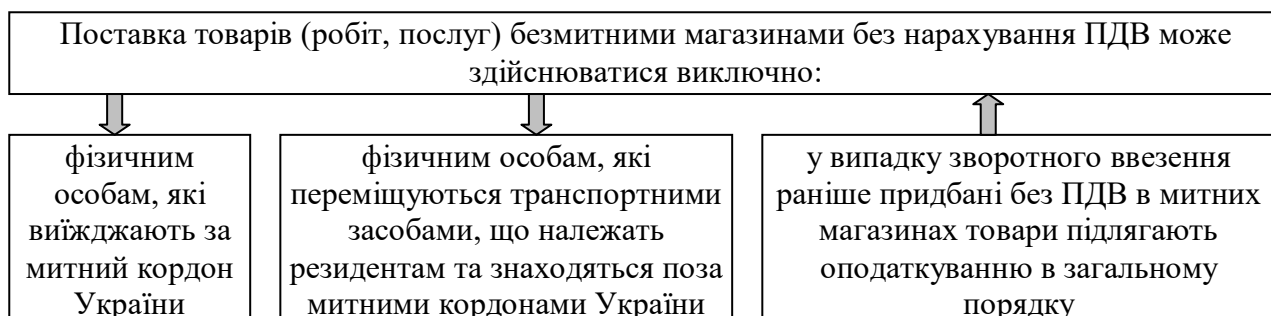
Товари, придбані у безмитних магазинах без сплати податку на додану вартість, у разі зворотного ввезення таких товарів на митну територію України підлягають оподаткуванню у порядку, передбаченому для оподаткування операцій з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України.

Застосування нульової ставки ПДВ щодо операцій поставки транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом по перевезенню пасажирів, багажу, вантажобагажу (товаробагажу)

та вантажу за межами державного кордону України також має певну специфіку, пов'язану з маршрутом транспортування (рис. 4.20).



**Рис. 4.18. Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою як операції з продажу товарів за межі митної території України**



**Рис. 4.19. Особливості застосування нульової ставки при поставці товарів (робіт, послуг) безмитними магазинами**



**Рис. 4.20. Особливості застосування нульової ставки при поставці транспортних послуг**

У разі коли поставка таких транспортних послуг здійснюється у вигляді брокерських, агентських або комісійних операцій з транспортними квитками, проїзними документами, укладання договорів або рахунків на транспортування пасажирів або вантажів довіреною особою перевізника, операції з таких послуг оподатковуються за ставкою 20%. А операції з поставки послуг, пов'язані з перевезенням (переміщенням) пасажирів і вантажів транзитом через територію України, - звільнені від оподаткування.

На відміну від наведених вище варіантів застосування нульової ставки ПДВ, які мають характер «вбудованих» механізмів податкового регулювання та безпосередньо пов'язані із загальним порядком справляння цього податку, нульова ставка, що застосовується щодо операцій з поставки сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам, а також з поставки товарів та послуг підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, має характер податкової пільги.

#### 4.5. Правила податкового обліку з ПДВ

ПДВ – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ (рис.4.21) .



**Рис. 4.21. Система податкового обліку з ПДВ**

Звітним податковим і розрахунковим документом по ПДВ є податкова накладна, загальні вимоги до якої наведені на рис. 4.22. Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках (рис. 4.23). Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).



**Рис. 4.22. Обов'язкові реквізити податкової накладної**

Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

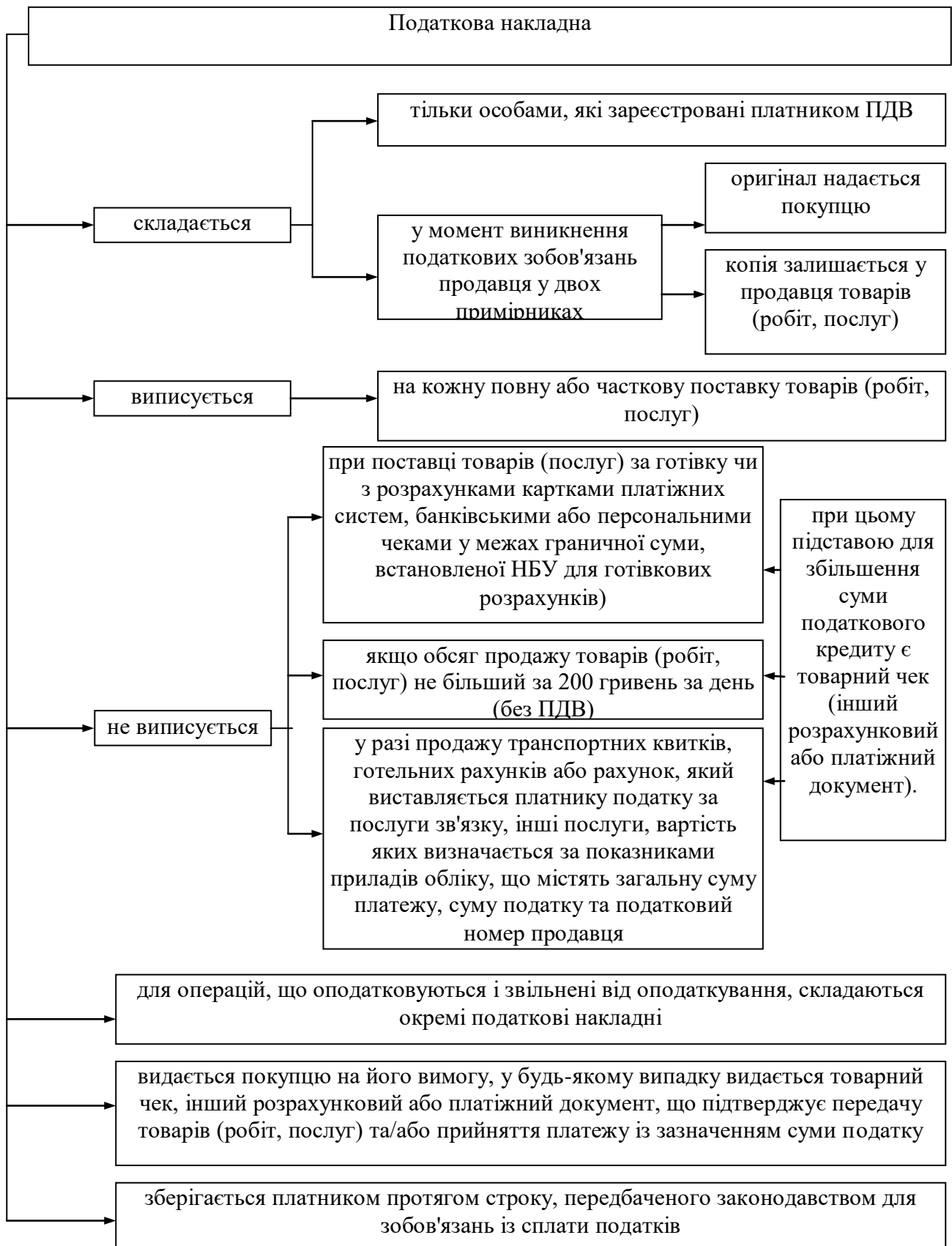
Податкова накладна видається платником податку, який поставляє товари (послуги), на вимогу їх отримувача, та є підставою для нарахування податкового кредиту.

Як виняток з цього правила, підставою для нарахування податкового кредиту при поставці товарів (послуг) за готівку чи розрахунками картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками у межах граничної суми, встановленої НБУ для готівкових розрахунків, є належним чином оформлений товарний чек, інший платіжний чи розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу постачальником від отримувача таких товарів (послуг), з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника.

Підставою для нарахування податкового кредиту без податкової накладної можуть бути касові чеки, що підтверджують факт закупівлі товарів за



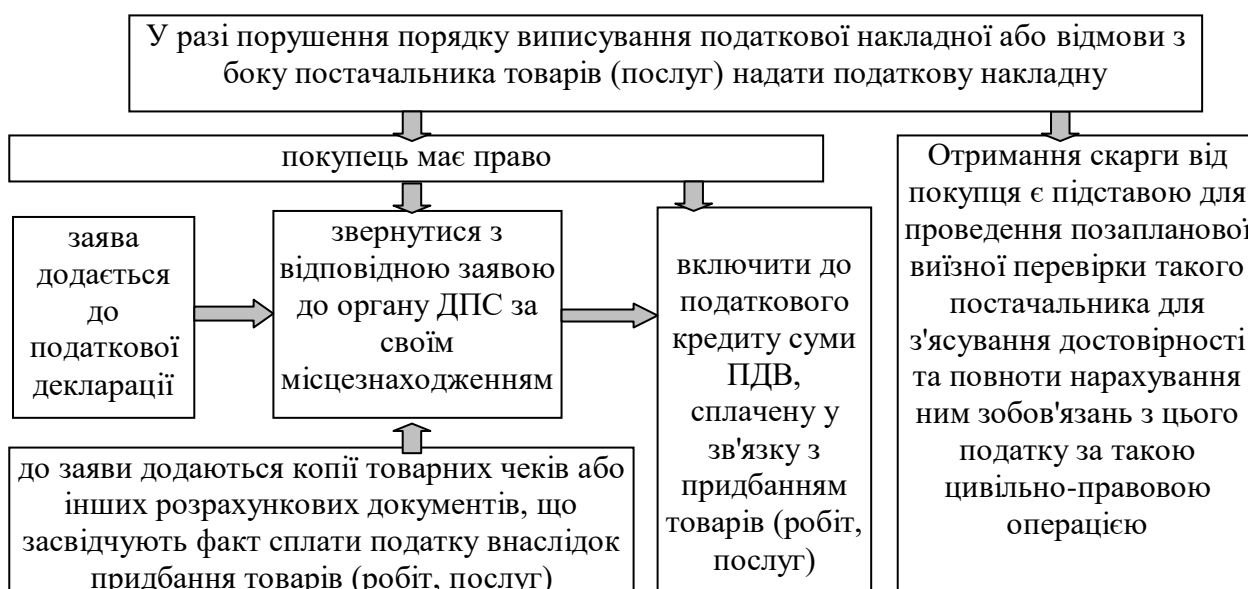
готівку в межах 200 грн. на день, які містять суму поставлених товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера, але без визначення податкового номера постачальника).



**Рис. 4.23. Порядок застосування податкової накладної**

Без податкової накладної податковий кредит може бути сформований за транспортними квитками, готельними та іншими чеками (див. рис. 4.23), але обов'язковою умовою в цьому випадку є те, що в них мають бути вказані загальна сума платежу, сума податку та податковий номер продавця.

Наслідки порушення продавцем порядку виписування податкової накладної відображені на рисунку 4.24.



**Рис. 4.24. Наслідки порушення продавцем порядку виписування податкової накладної**

У разі імпорту товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на отримання податкового кредиту, вважається вантажна митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку на додану вартість, або погашений податковий вексель.

Для відображення операцій щодо податку на додану вартість ведуть облік податкового зобов'язання і податкового кредиту.

**Податкове зобов'язання** – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та послуг, а також придбанням

(будівництвом, спорудженням) основних фондів з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Умови для виникнення права на податковий кредит відображені на рисунку 4.25.



**Рис. 4.25. Умови для виникнення права на податковий кредит**

Якщо у подальшому такі товари (послуги) починають використовуватися в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів, то з метою оподаткування такі товари (послуги), основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який

припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження).

У разі коли платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, що звільнені від оподаткування, не є об'єктом оподаткування або які не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), до складу податкового кредиту не включаються.

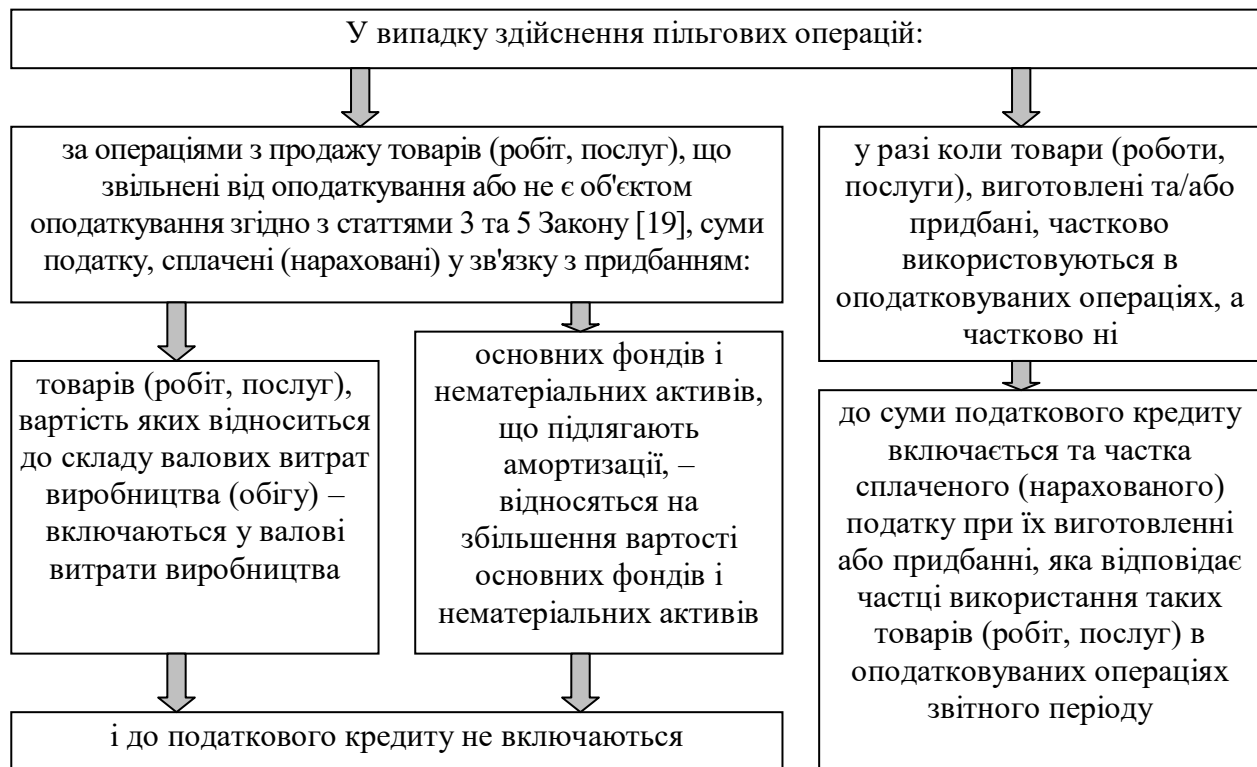
Не включається до складу податкового кредиту та відноситься до складу валових витрат сума податку, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів.

Сума податку, нарахована (сплачена) туристичним оператором у зв'язку з придбанням (створенням) туристичного продукту, не підлягає включенню до складу його податкового кредиту та включається до складу його валових витрат. Разом з тим, в цьому та попередньому випадках віднесення сум сплаченого (нарахованого) ПДВ до складу валових витрат є проблематичним, оскільки це не передбачене Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

У разі коли товари (послуги), що виготовлені та (або) придбані, частково - використовуються в оподатковуваних операціях, а частково - ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Спеціальний порядок встановлений для оподаткування бартерних операцій в зовнішньоекономічній сфері. У разі вивезення (експорту) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України шляхом бартерних (товарообмінних) операцій сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), не відноситься на збільшення податкового кредиту, а включається до складу валових витрат виробництва (обігу) платника податку. Цей механізм хоча й не передбачений Законом України «Про податок на додану вартість» [19], але його дія з 1997 року щорічно продовжується бюджетними законами.

Формування податкового кредиту при здійсненні пільгових операцій має свої особливості (рис.4.26).



**Рис. 4.26. Формування податкового кредиту при здійсненні пільгових операцій**

У разі коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються непідтвердженими зазначеними цим підпунктом документами, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій, установлених законодавством, нарахованих на суму податкового кредиту, непідтверджену зазначеними цим підпунктом документами.

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є метод податкового обліку. Базовим для ПДВ є метод «першої події», але з цього загального правила існують деякі виключення (рис. 4.27).

В загальному випадку **датой виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:**

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника);
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

У разі коли продаж товарів (робіт, послуг) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків, датою збільшення податкових зобов'язань вважається або дата оформлення податкової накладної, що засвідчує факт надання платником податку товарів (робіт, послуг) покупцю, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного передання об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарів (лізингоутримувачу).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому виді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

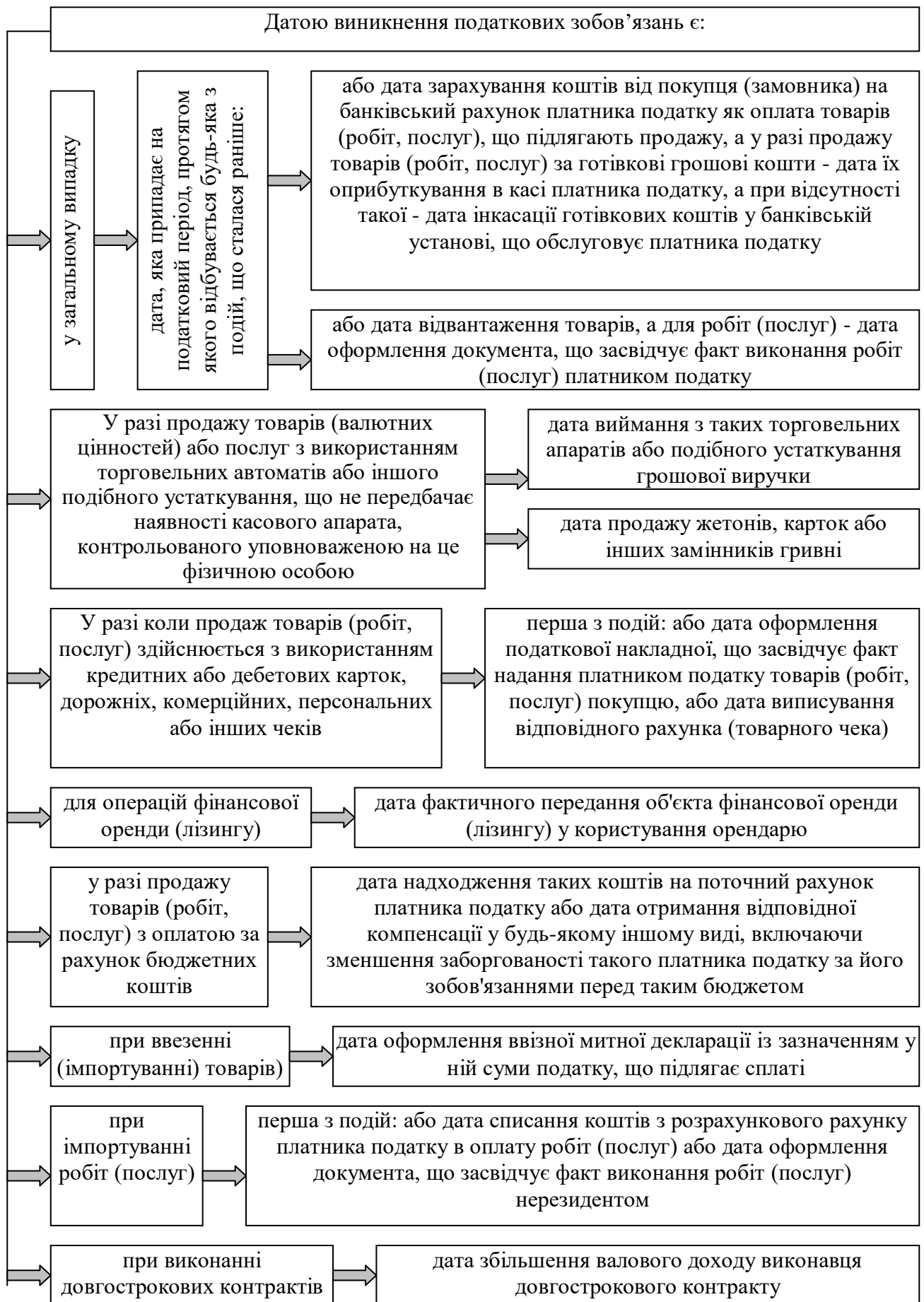
Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Слід зазначити, що особа, яка протягом останніх 12 календарних місяців мала оподатковувані поставки, вартість яких не перевищує встановлену суму (без урахування ПДВ), може вибрати *касовий метод податкового обліку*. Платник податку не має права застосовувати вказаний метод до імпортних та експортних операцій, а також операцій з поставки підакцизних товарів.

**Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається (рис. 4.28):**

1) дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) - в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;



**Рис.4.27. Правила визначення дати виникнення податкових зобов'язань**



**Рис. 4.28. Правила визначення дати виникнення права на податковий кредит**

- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);

2) для операцій із ввезення (пересилання) товарів та супутніх послуг, а також поставці послуг нерезидентом на території України - дата сплати податку за податковими зобов'язаннями. Попередня (авансова) оплата вартості товарів (супутніх послуг), які експортуються чи імпортуються, не змінюють значення податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку;

3) датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем;

4) датою виникнення права замовника на податковий кредит з контрактів, визначених довгостроковими відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», є дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту.

Для товарів (послуг), придбання (поставка) яких контролюється приладами обліку, факт отримання (поставки) таких товарів (послуг) засвідчується даними обліку.



**Базовим податковим періодом** щодо ПДВ є один календарний місяць, разом з тим, чинним законодавством передбачена можливість застосування подовженого (квартального) податкового періоду.

Платник податку, обсяг оподатковуваних операцій якого за минулі 12 місячних податкових періодів не перевищував 300 000 гривень, може вибрати кварталний податковий період. Заява про такий вибір подається податковому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. При цьому кварталний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

Якщо ж протягом будь-якого періоду з початку застосування кварталного податкового періоду обсяг оподатковуваних операцій платника перевищує встановлену суму, він зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

Платники податку повинні вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню ПДВ, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування (рис. 4.29).



**Рис. 4.29. Вимоги щодо ведення окремого податкового обліку за різними видами операцій**

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях. Платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді.

#### 4.6. Порядок обчислення і сплати податку

Обчислення податку на додану вартість проводиться методом, який дістав назву сальдового. Він полягає в тому, що для обчислення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, величина добавленої вартості не підраховується (адже, не завжди на підприємстві можна розрахувати їх конкретну суму), а розмір податку обчислюється шляхом віднімання від суми ПДВ по реалізованій продукції (товарах, роботах, послугах) суми ПДВ, що сплачений постачальникам за виконані роботи, надані послуги, придбані матеріальні ресурси і введені в експлуатацію основні виробничі фонди.

Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду (рис. 4.30):

$$\begin{aligned} & \text{Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету} = \\ & \text{Податкове зобов'язання} - \text{Податковий кредит.} \end{aligned}$$

Звітним податковим документом з податку на додану вартість є податкова декларація.

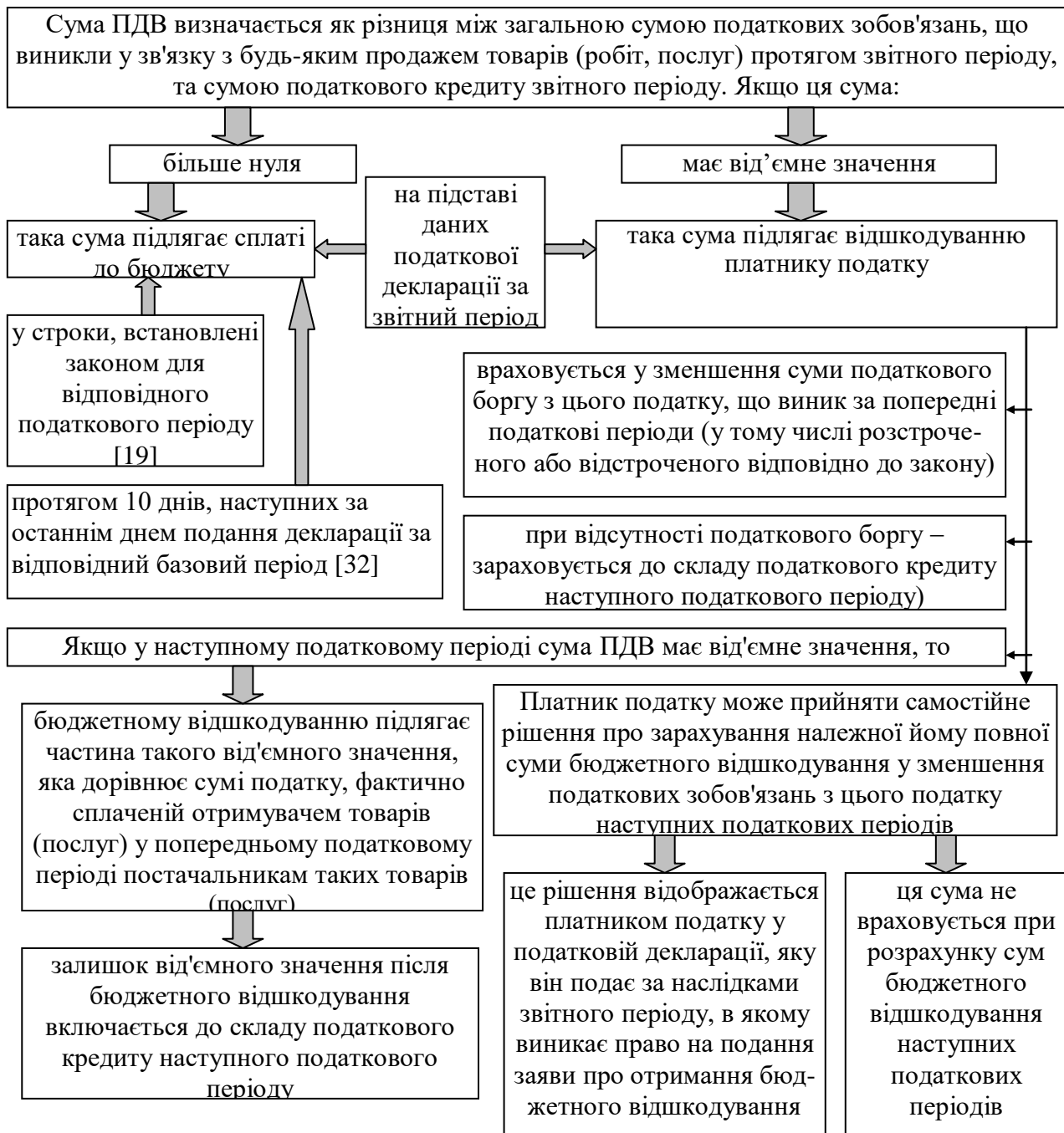
Податкові декларації по ПДВ подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

- а) календарному місяцю - протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- б) календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Якщо останній день терміну подання декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку подання вважається наступний за вихідним або святковим робочий день.

Декларація подається до податкового органу за місцем реєстрації особою яка зареєстрована платником податку на додану вартість. Особи, які не підпадають під визначення платників податку у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій, меншими ніж 300 тисяч гривень протягом будь-якого періоду за останні 12 календарних місяці, у тому числі особи, які

zareestrovani za vlasnim bazzannjam, podajut deklaraciju za skorocenoju formoju.



**Рис. 4.30. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (відшкодуванню)**

Подается декларация особою, яка зареєстрована платником ПДВ власноруч, поштою чи в електронній формі.

Декларация складається зі вступної частини та чотирьох розділів, з них платником заповнюються перші три розділи та вступна частина, четвертий

розділ заповнюється працівниками податкової інспекції (адміністрації) лише на оригіналі декларації, який залишається у податковій інспекції (адміністрації).

Слід зазначити, що платник податку подає органу державної податкової служби податкову декларацію незалежно від того, чи виникло у цьому періоді податкове зобов'язання, чи ні.

Декларація може бути заповнена від руки чорнильною чи кульковою ручкою або видрукувана (заповнення олівцем не допускається), без виправлень і помарок; у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлений прочерк. Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку, достовірність даних підтверджується: підписом платника, якщо платник – фізична особа, в інших випадках (особа, яка визначена як платник податку на додану вартість, крім фізичних осіб) – підписами відповідальних осіб (директора, головного бухгалтера) та печаткою, а в разі подання декларації в електронній формі – електронним підписом підзвітних осіб, зареєстрованих у порядку визначеним законодавством.

Податкова декларація по ПДВ має таку структуру:

Вступна частина.

I. Податкові зобов'язання.

II. Податковий кредит.

III. Розрахунки з бюджетом за звітний період.

IV. Результати розрахунків з податку на додану вартість.

Одночасно з декларацією повинні подаватися всі необхідні додатки до декларації. До податкової декларації додаються:

додаток 1. “Розрахунок експортного відшкодування”;

додаток 2. “Розрахунок коригування сум ПДВ”;

додаток 3. “Розрахунок частки бюджетного відшкодування”.

Сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій податковій декларації, платник податків зобов'язаний самостійно, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку.

Суттєві особливості має порядок сплати ПДВ при здійсненні імпорتنих операцій. В таких випадках платники податку, за умови оформлення митної декларації, можуть за власним бажанням надавати органам митного контролю

податковий вексель на суму податкового зобов'язання зі строком погашення на тридцятий календарний день з дня його поставки органу митного контролю. Вексель виписується в трьох примірниках, один з яких залишається в органі митного контролю, другий надсилається органом митного контролю на адресу органу державної податкової служби за місцем реєстрації платника податку, а третій залишається платнику податку.

Податковий вексель підлягає обов'язковому підтвердженню комерційними банками шляхом авалю. Обов'язки з погашення податкового векселя не можуть передаватися іншим особам, податковий вексель не підлягає індосаменту; проценти або інші види плати за користування податковим векселем не нараховуються.

Варіанти погашення податкового векселя наведені на рис. 4.31.

Кабінет Міністрів України має право визначити більш довгі строки погашення податкового векселя для окремих видів діяльності, які мають сезонний характер або здійснюються з використанням довгострокових договорів;

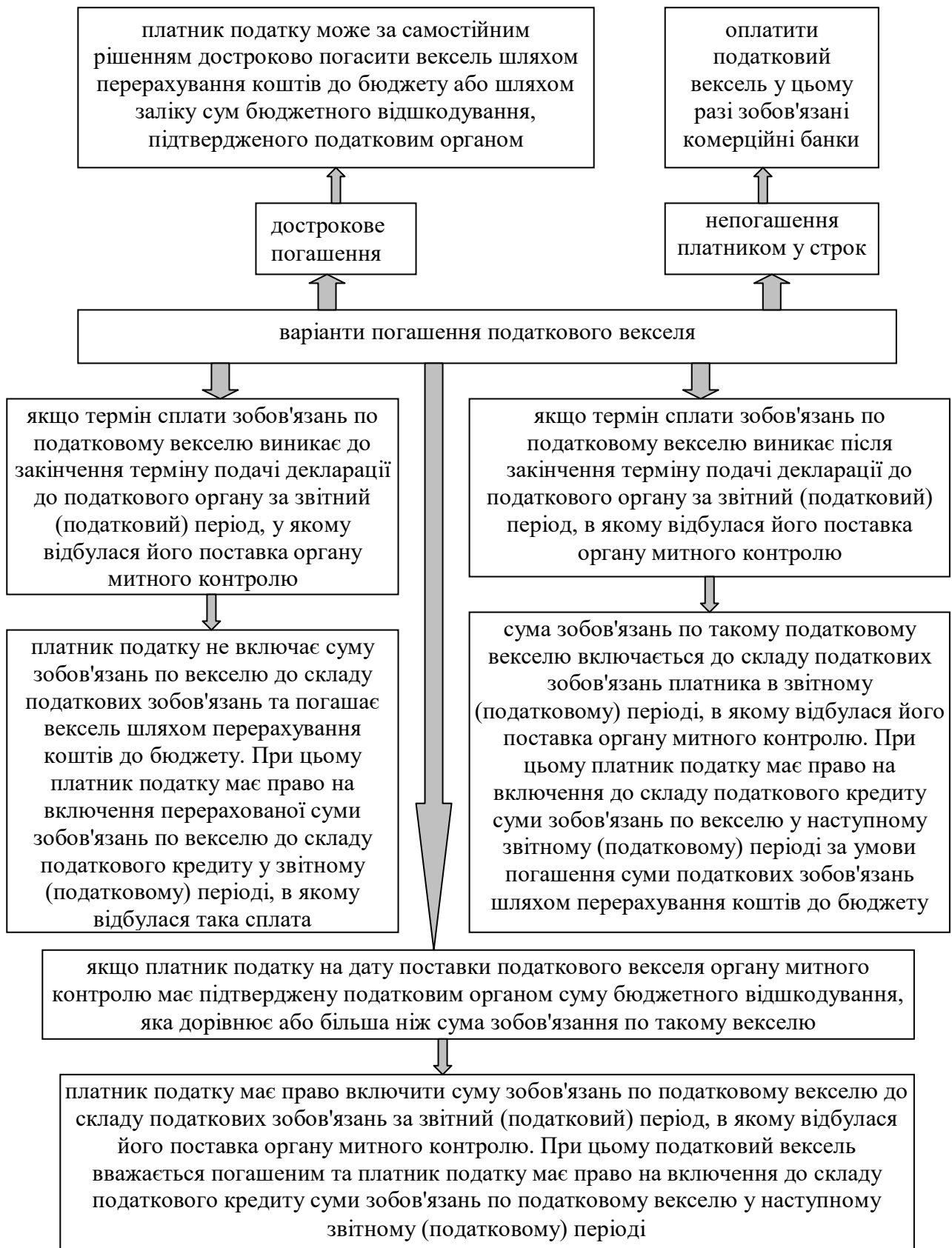
Для платників, які реалізують проекти в технопарках згідно із Законом України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків", встановлені подовжені строки погашення податкових векселів:

- при імпорті нових устаткування, обладнання, комплектуючих строк погашення податкового векселя - на 720 календарний день;
- при імпорті матеріалів, які не виробляються в Україні, - на 180 календарний день з дня надання векселя органу митного контролю.

Податкові векселя не застосовуються при здійсненні операцій з імпортування на митну територію України:

- підакцизних товарів та товарів, що відносяться до товарних груп 1-24 Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

- будь-яких товарів, що здійснюються особами, що були зареєстровані як платники цього податку менш ніж за дванадцять календарних місяців до місяця, у якому здійснюється таке імпортування, чи тими, які є суб'єктами оподаткування за правилами, встановленими законодавством з питань спрощених систем оподаткування, які передбачають сплату цього податку за ставками іншими, ніж базова.



**Рис. 4.31. Варіанти погашення податкового векселя**

#### 4.7. Бюджетне відшкодування

Платник податку, який має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, подає відповідному податковому органу податкову декларацію та заяву про повернення такої повної суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. При цьому платник податку в п'ятиденний термін після подання декларації податковому органу подає органу Державного казначейства України копію декларації, з відміткою податкового органу про її прийняття, для ведення реєстру податкових декларацій у розрізі платників.

До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, копії погашених податкових векселів (податкових розписок), у разі їх наявності, та оригіналів п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій.

Після отримання декларації, податковий орган проводить документальну невиїзну перевірку (камеральну) заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести позапланову виїзну перевірку (документальну) платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування.

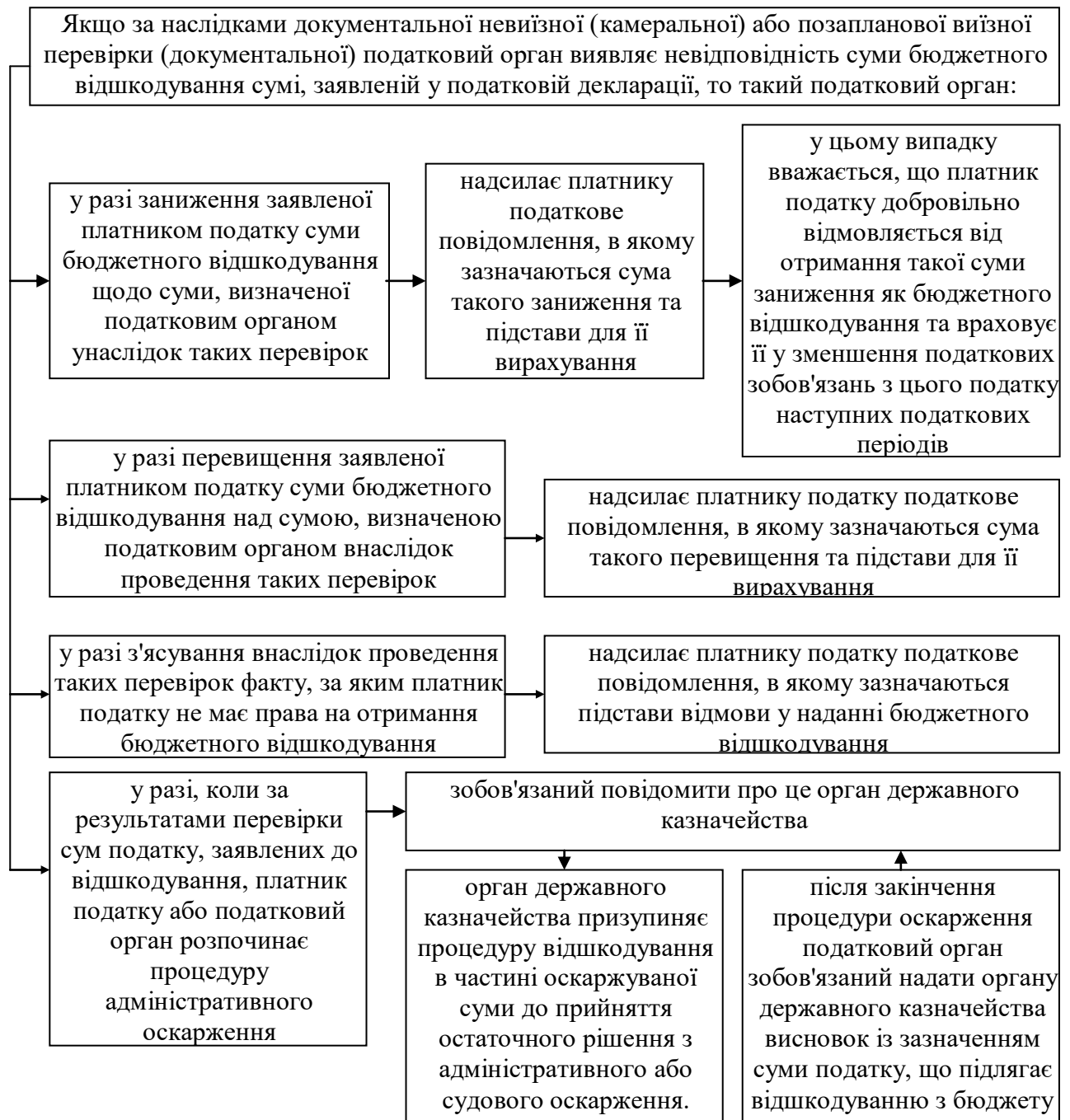
Висновок за результатами перевірки із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету, надається органом державної податкової служби органу державного казначейства.

На підставі отриманого висновку відповідного податкового органу орган державного казначейства надає платнику податку зазначену у ній суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку.

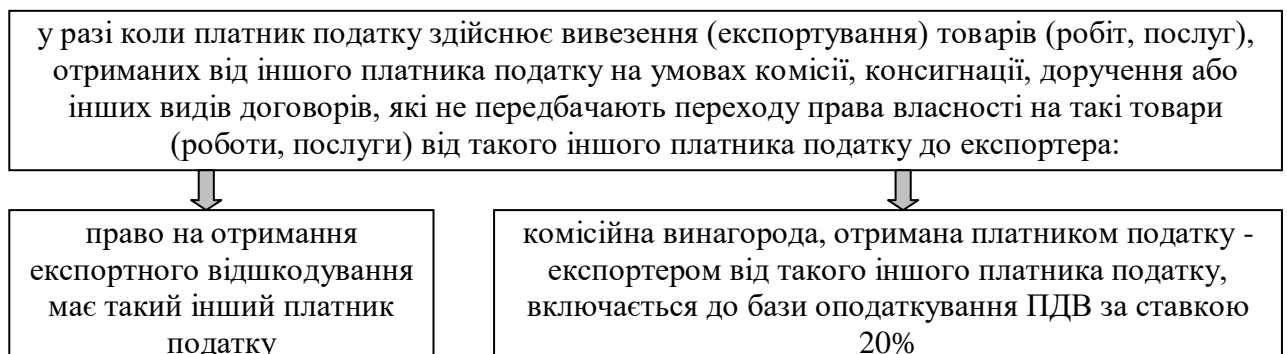
Наслідки виявлення за результатами перевірки невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій в декларації, наведені на рис. 4.32.

При здійсненні посередницьких операцій у зв'язку з експортом існують деякі особливості (рис.4.33).

Терміни здійснення окремих дій щодо бюджетного відшкодування наведені в табл. 4.2.



**Рис. 4.32. Наслідки виявлення невідповідності сум відшкодування поданій декларації**



**Рис. 4.33. Особливості експортного відшкодування при здійсненні поселеннських операцій у зв'язку з експортом**



Таблиця 4.2.

**Терміни, встановлені для платників та податкових органів у зв'язку з процесом бюджетного відшкодування**

Дія	Термін
Подання платником, який прийняв рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, копії декларації з відміткою органа податкової служби про її прийняття в орган державного казначейства, з дати, зазначеної в декларації	5 днів
Проведення податковим органом камеральної перевірки декларації, починаючи з дня наступного за днем її отримання	30 днів
Проведення податковим органом, за наявності достатніх підстав, позапланової виїзної (документальної) перевірки платника	
Надання податковим органом органу державного казначейства висновку із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету, з дня закінчення перевірки	5 днів
Перерахування органом державного казначейства суми бюджетного відшкодування з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника, з дня отримання висновку податкового органу	5 операційних днів
Надання податковим органом після закінчення процедури адміністративного або судового оскарження органу державного казначейства висновку із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету, з дня отримання відповідного рішення	5 робочих днів

На отримання бюджетного відшкодування не мають права:

1) особи, що були зареєстровані платником ПДВ менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на відшкодування, та/або мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів;

2) особи, які не провадили діяльність протягом останніх 12 календарних місяців;

3) платники спрощених систем оподаткування, що передбачають сплату ПДВ у спосіб, відмінний від загального, або звільнення від такої сплати.

Джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі бюджетного боргу) є загальні доходи Державного бюджету України. Виходячи з загальнодержавного характеру ПДВ, чинним законодавством заборонено обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю або відсутністю доходів, отриманих від цього податку в окремих регіонах України.

#### 4.8. Пільги з податку на додану вартість

Українське законодавство передбачає *три основні види пільг* щодо ПДВ:

- 1) операції, які не є об'єктом оподаткування;
- 2) операції, що звільнені від оподаткування;
- 3) пільга у вигляді оподаткування за нульовою ставкою (рис.4.34.)

**Перша група пільг пов'язана із визначенням об'єкта оподаткування** [19, п. 3.2], хоча далеко не всі передбачені законом вилучення слід розглядати як пільги.



**Рис. 4.34. Класифікація видів пільг з ПДВ**

##### **Не є об'єктом оподаткування:**

- операції з цінними паперами (пп. 3.2.1). В цій сфері не є об'єктом оподаткування операції з випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Мінфіном України, органами місцевого самоврядування (за виключенням операцій з продажу бланків дорожніх, банківських та особистих чеків, цінних паперів, розрахункових та платіжних документів, пластикових (розрахункових) карток);

- операції, які не передбачають переходу права власності, тобто не підпадають під визначення поставки (продажу) товарів та послуг (пп. 3.2.2), зокрема:

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

- повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;
  - нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій) за відповідний проміжок часу, розраховану від вартості об'єкта лізингу, наданого у межах такого договору;
  - передачі майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;
  - грошових виплат основної суми консолідованої іпотечної заборгованості та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу) консолідованої іпотечної заборгованості, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такої консолідованої іпотечної заборгованості відповідно до закону резидентом або на його користь.
- операції з надання фінансових послуг. Це вилучення не слід розглядати як пільгу, оскільки такі послуги, виходячи зі світової практики, не є об'єктом оподаткування, перш за все, внаслідок складності визначення податкової бази (табл. 4.3);

Таблиця 4.3

Страхові та банківські послуги, які не є об'єктом оподаткування ПДВ

Не є оподаткування операції з:	Норма Закону [19]	Особливості застосування
надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також	пп. 3.2.3	не є об'єктом оподаткування також пов'язані з такою діяльністю послуги страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів
надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів		

надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і переуступки фінансових кредитів, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства	пп. 3.2.5	
торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій		крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери та деривативи;
імпорту майна як технічної або благодійної (гуманітарної) допомоги згідно з нормами міжнародних договорів України		за умови, що згода на їх обов'язковість надана Верховною Радою України, або відповідно до закону
надання уповноваженими банками послуг з довірчого управління фондами банківського управління, виплати винагороди за здійснення управління фондом операцій з нерухомістю, за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва, за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до закону	пп. 3.2.11	

- операції з обігу валютних цінностей та грошових виплат (табл. 4.4);

Таблиця 4.4

**Операції з валютними цінностями та грошовими виплатами, які не є об'єктом оподаткування ПДВ**

<b>Не є оподаткування операції з:</b>	<b>Норма Закону [19]</b>	<b>Особливості застосування</b>	
обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України	пп. 3.2.4	за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей, базою оподаткування яких є продажна вартість	
випуску, обігу та погашення білетів державних лотерей		запроваджених за ліцензією Міністерства фінансів України	
виплати грошових виграшів, грошових призів і грошових винагород; прийняття ставок, у тому числі шляхом обміну коштів на жетони чи інші замітники гривні,			
поставки негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України,		крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких	

		є продажна вартість
виплат у грошовій формі заробітної плати (іншим прирівняним до неї виплатам), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування	пп. 3.2.7	крім тих, що надаються у майновій формі
виплат дивідендів, роялті, які здійснюються емітентом		у грошовій формі або у вигляді цінних паперів
надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями,		включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з такими операціями

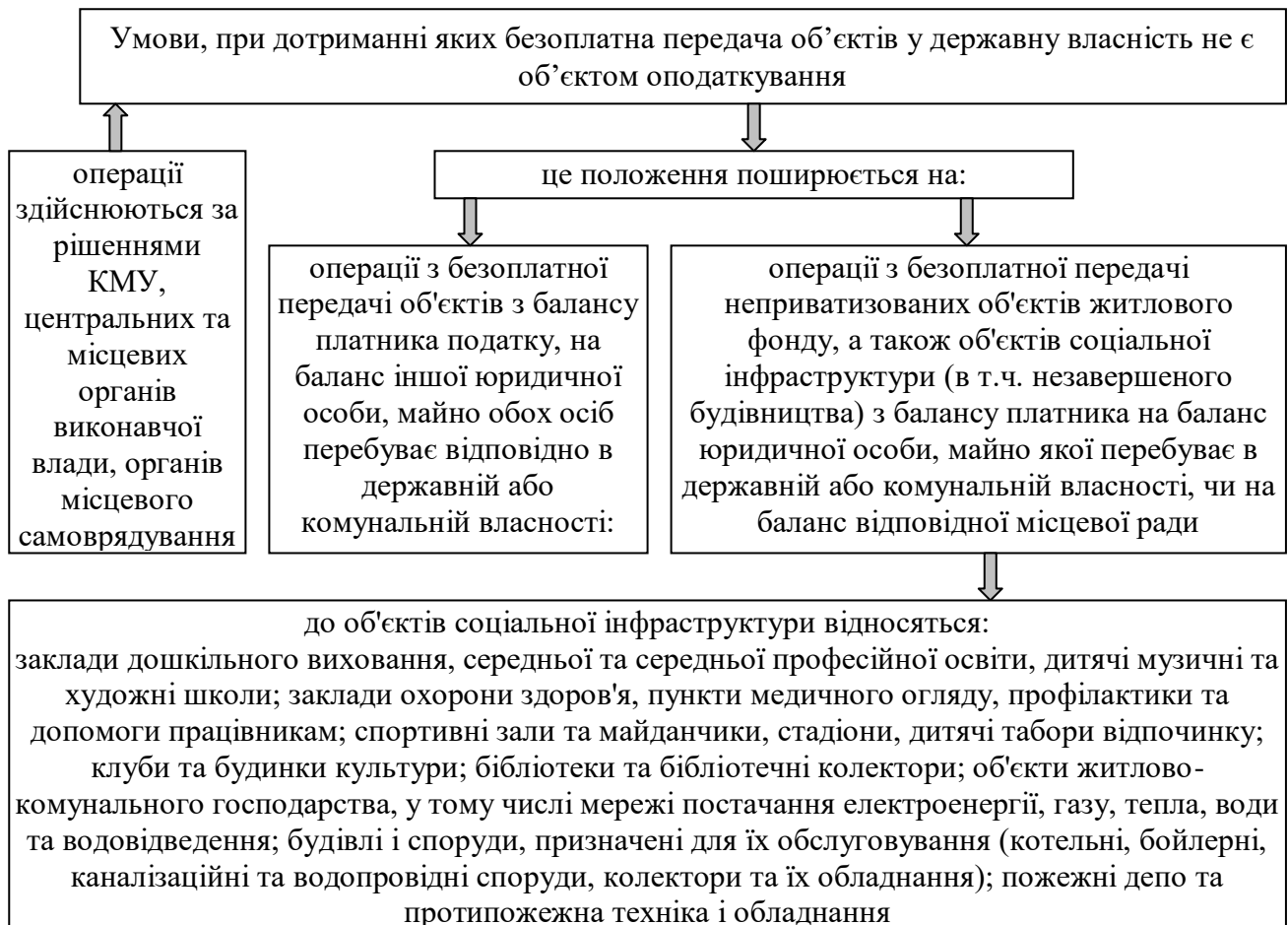
- операції з оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування та обов'язковість отримання (поставки) яких встановлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо (пп. 3.2.6). Виключення таких операцій з об'єкту оподаткування є, скоріш, не пільгою, а загальновизнаною світовою практикою;

- операції з оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону (пп. 3.2.13);

- безоплатної передачі у державну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передають на баланс іншого платника податку (пп. 3.2.9). Особливості застосування цієї норми наведені на рис. 4.35;

- операції з поставки за компенсацію сукупних валових активів платника податку (з урахуванням вартості гудвілу) іншому платнику податку (пп. 3.2.8). Цей вид вирахування є пільгою, призначення якої полягає в стимулюванні переходу власності на такі об'єкти до ефективного власника. Під поставкою сукупних валових активів слід розуміти поставку підприємства як окремого об'єкта підприємництва або включення валових активів підприємства чи його частини до складу активів іншого підприємства. При цьому підприємство-покупець набуває прав і обов'язків (є правонаступником)

підприємства, що продає такі активи. Цей порядок не поширюється на передачу товарів (робіт, послуг) при здійсненні спільної (сумісної) діяльності на баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, яка оподатковується за ставкою 20% як операція з поставки таких товарів (робіт, послуг);



**Рис.4.35. Умови, при дотриманні яких безоплатна передача об'єктів у державну власність не є об'єктом оподаткування**

- надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами.

**Перелік звільнених від оподаткування операцій** наведений в ст. 5 Закону [19]. Більшість цих пільг, крім Закону, регламентовані окремими підзаконними актами, тобто не є нормами прямої дії (табл. 4.5).

Загальним правилом застосування наведених пільг у вигляді звільнення окремих операцій від оподаткування є те, що вони не поширюються на операції з підакцизними товарами.

**Пільги у вигляді звільнення від оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг)**

<b>Звільняються від оподаткування операції з:</b>	<b>Норма Закону [19]</b>	<b>Особливості застосування</b>
продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздаточних пунктів	пп. 5.1.1	у порядку і за переліком продуктів, встановленими КМУ
поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України	пп. 5.1.2	крім видань еротичного характеру
поставки послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури; послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти закладами, незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності, а також послуг з розміщення учнів або студентів в інтернатах або гуртожитках	пп. 5.1.3	1) заклади виховання та освіти дітей повинні мати спеціальний дозвіл (ліцензію); 2) перелік послуг з виховання та освіти дітей визначається КМУ
поставки товарів спеціального призначення для інвалідів	пп. 5.1.4	за переліком, встановленим КМУ
поставки послуг з виплати і доставки пенсій із системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, пенсійних виплат за недержавним пенсійним забезпеченням, страхових виплат (у тому числі ануїтетів) за договорами довгострокового страхування життя, з банківських пенсійних рахунків, за пенсійними вкладками, а також грошової допомоги населенню, яка надається за рахунок бюджету відповідно до затверджених соціальних програм	пп. 5.1.5	
поставки послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством	пп. 5.1.6	
поставки (у тому числі аптечними закладами) та імпорту зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення	пп. 5.1.7	за переліком, що щорічно визначається КМУ до 1 вересня року, попереднього звітному (якщо у такий строк

		перелік не встановлено, діє перелік минулого року)
поставки послуг з охорони здоров'я, закладами охорони здоров'я, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію	5.1.8	1)згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України; 2) за наявності спеціального дозволу (ліцензії) на поставку таких послуг
поставки путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок	5.1.9	1)на території України; 2) вік фізичних осіб – отримувачів - до 18 років
поставки послуг з:		
утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках установ Міністерства внутрішніх справ України,		
утримання осіб у будинках для престарілих та інвалідів;		в порядку та в межах норм, встановлених КМУ
харчування та облаштування на нічліг осіб, які не мають житла, у спеціально відведених для цього місцях,	5.1.10	
харчування дітей у школах, професійно-технічних училищах та громадян у закладах охорони здоров'я;		
харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами, що надаються спецконтингенту в установах пенітенціарної системи		в порядку, в межах норм та згідно з переліком, встановленими КМУ
надання послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування відповідно до його компетенції, визначеної законом	5.1.13	це звільнення не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат)
поставки культових послуг та поставки предметів культового призначення релігійними організаціями	5.1.14	1) крім підакцизних товарів; 2) за переліком, встановленим КМУ
поставки послуг з поховання будь-яким платником податку	5.1.15	за переліком, встановленим КМУ
передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів або майна, визнаних безхазяйними, у власність держави або у розпорядження державних органів або організацій, уповноважених здійснювати їх збереження або поставку згідно із законодавством	5.1.16	поставка таких товарів при послідовних операціях оподатковується на загальних підставах
поставки (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних паїв	5.1.17	крім тих, що знаходяться під об'єктами нерухомого майна та включаються до



		їх вартості відповідно до законодавства
орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади,		якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів
безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям або підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності	5.1.18	в порядку, встановленому КМУ
безоплатної приватизації житлового фонду, включаючи місця загального користування (у тому числі підвали та горища) у багатоквартирних будинках, присадибних ділянок та земельних паїв відповідно до законодавства, а також з надання послуг, отримання яких відповідно до законодавства є передумовою приватизації такого житлового фонду, присадибних ділянок та земельних паїв;	5.1.19	
безоплатної передачі корпоративного права (частки, долі, паю, акції), емітованого переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства		відповідно до Закону України "Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі"
поставки житла (об'єктів житлового фонду)	5.1.20	крім їх першої поставки
подання благодійної допомоги, а саме безоплатна передача товарів (робіт, послуг) з метою їх безпосереднього використання у благодійницьких цілях, а також операції з безоплатної передачі таких товарів (робіт, послуг) набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства	5.1.21	особам, визначеним абзацами "а", "б" і "є" підпункту 7.11.1 статті 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт	5.1.22	У випадку, коли покупець є особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунку Державного казначейства України
надання бібліотеками, платних послуг з: комплектування реєстраційно-облікових документів (квитків, формулярів); користування рідкісними, цінними довідниками, книгами (нічний абонемент); тематичного підбору літератури за запитом споживача; надання тематичних, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок	5.1.23	Пільга стосується бібліотек, що знаходяться у державній або комунальній власності
поставки товарів (крім підакцизних товарів)	пп. 5.2.1	При додержанні

та послуг, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів		спеціально встановлених умов
безкоштовної передачі продукції (робіт, послуг) власного виробництва допоміжними сільськими господарствами і лікувально-виробничими трудовими майстернями (цехами, дільницями) будинків-інтернатів та територіальних центрів по обслуговуванню самотніх громадян похилого віку (пенсіонерів)	пп. 5.2.3	за умови, що така передача здійснюється для забезпечення власних потреб зазначених закладів
надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни, реабілітованим громадянам, інвалідам праці, інвалідам дитинства, самотніми особами похилого віку, особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я	пп. 5.2.4	
надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками в період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів і тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях	пп. 5.2.4	
безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III-IV рівнів акредитації	пп. 5.2.5	за умови внесення отримувачів до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави
продажу товарів (робіт, послуг), передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання дипломатичним персоналом цих дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з особами цього персоналу	п. 5.3	порядок звільнення та перелік операцій, що підлягають звільненню, встановлюються КМУ виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави. Пільга поширюється на операції з підакцизними товарами
з ввезення на митну територію України товарів морського промислу (риба, ссавці, мушлі, ракоподібні, водні рослини тощо,	п. 5.4	операції з подальшої поставки зазначених товарів будь-якими

охлаждені, солоні, морожені, консервовані, перероблені в борошно або в іншу продукцію), видобутих (виловлених, вироблених) суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України.		особами оподатковуються у загальному порядку
--	--	--

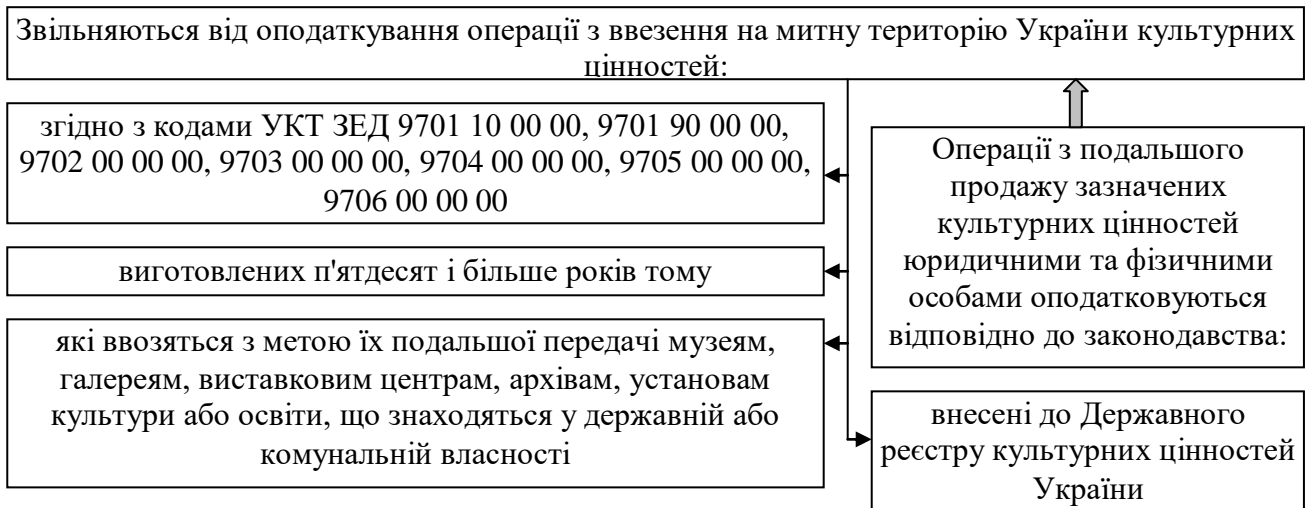
Крім цих пільг, Законом України «Про податок на додану вартість» [19] передбачене також звільнення від оподаткування:

- операцій, які здійснюються в рамках наукового і технологічного співробітництва відповідно до Угоди між Україною та Європейським Співтовариством про наукове і технологічне співробітництво (рис. 4.36);



**Рис. 4.36. Особливості застосування пільги щодо наукового і технологічного співробітництва України та ЄС**

- операцій з ввезення на митну територію України культурних цінностей (рис. 4.37)
- операцій з поставки послуг по перевезенню (переміщенню) пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України;
- операцій з поставки послуг, що надаються іноземним суднам та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами;



**Рис. 4.37. Пільговий режим ввезення культурних цінностей**

- операцій з тимчасового ввезення на митну територію України та подальшого вивезення з митної території України (а також з ввезення на митну територію України раніше вивезеного з митної території України) товарів та повітряних суден, які ввозяться на митну територію України за договорами оперативного лізингу. Перелік таких товарів та строк тимчасового ввезення встановлюються Митним кодексом України. Однак КМУ надане право продовжувати цей строк.

**Комплексний характер має податкове стимулювання сільгосптоваровиробників.**

Спеціальний режим оподаткування цієї групи платників, передбачений в ст. 8-1 Закону України «Про податок на додану вартість» ще в 2004 році так і не введений в дію, а зараз застосовуються три окремі пільги, які в сукупності створюють особливі умови оподаткування сільгосптоваровиробників.

Перша з них стосується права сільгосптоваровиробників всіх форм власності і господарювання на застосування нульової ставки при здійсненні операцій поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою (пп. 6.2.6). Термін дії цієї пільги – необмежений.

Друга пільга полягає в тому, що сума податку на додану вартість, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо в живій вазі (п. 11.21). Ця пільга має тимчасовий

характер. Спочатку вона була введена до 1 січня 2004 року, але щорічно її дія продовжується бюджетними законами.

Таким чином, внаслідок спільної дії цих двох пільг такі виробники м'яса та молока: по-перше, мають право на податковий кредит (на суму сплаченого або нарахованого при виробництві цієї продукції ПДВ), а по-друге, отримують дотацію від переробників в сумі ПДВ з реалізованої останніми готової продукції.

У випадку, коли нульова ставка не застосовується, сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільськогосподарських підприємств (п. 11.21) і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва в порядку, встановленому КМУ. Дія цієї тимчасової цільової пільги також щорічно продовжується, починаючи з 2004 року.

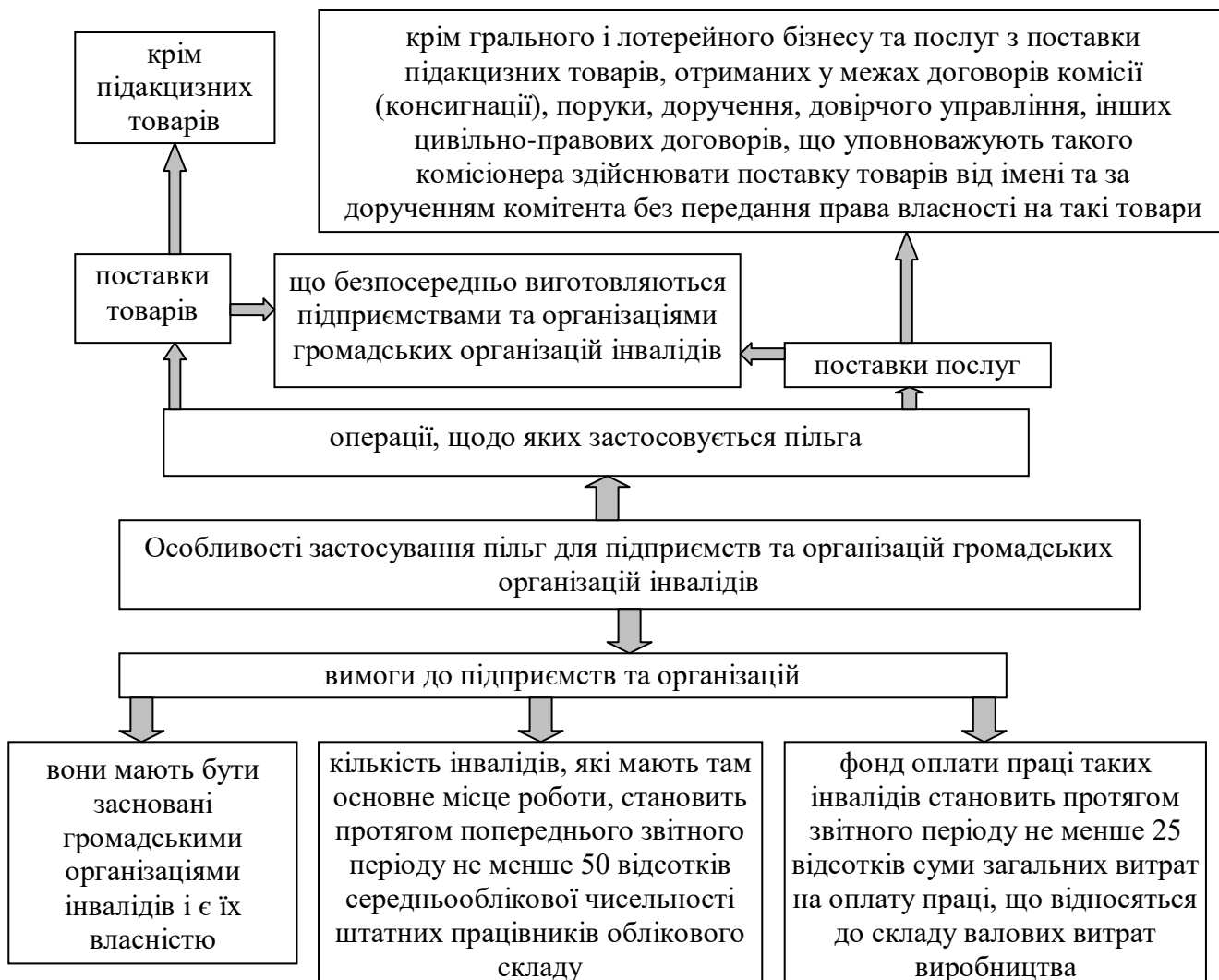
Третя пільга не має таких жорстких асортиментних обмежень, як перші дві, але її суб'єктами є тільки ті сільськогосподарські товаровиробники незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, в яких сума, одержана від поставки сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, становить не менше 50 відсотків загальної суми валового доходу підприємства (п. 11.29). Для цих платників тимчасово призупинена дія норм Закону України «Про податок на додану вартість», які регламентують порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті або бюджетному відшкодуванню, та відповідальність платників, щодо операцій з поставки товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини, за винятком операцій з поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою.

Вивільнені внаслідок застосування цієї пільги кошти залишаються в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. У разі нецільового використання акумульованих коштів вони стягуються до

Державного бюджету України в безспірному порядку. Тобто ця пільга має цільовий характер.

Особливої уваги заслуговують також **пільги, встановлені для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів**. Ці платники за наявності реєстрації у відповідному податковому органі, яка здійснюється на підставі подання позитивного рішення міжвідомчої Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів мають можливість вибору однієї з двох пільг: або звільнення від оподаткування, або застосування нульової ставки ПДВ. Вибір виду пільги здійснюється таким платником на основі відповідної заяви про бажання отримати таку пільгу відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Сфера та умови застосування однакові для обох видів пільг (рис. 4.38).



**Рис. 4.38. Сфера та умови застосування пільгового режиму оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів**

Для цілей застосування цих пільг безпосереднім вважається виготовлення товарів, внаслідок якого сума витрат, понесених на переробку (обробку, інші види перетворення) сировини, комплектуючих, складових частин, інших покупних товарів, які використовуються у виготовленні таких товарів, становить не менше 8 відсотків продажної ціни таких виготовлених товарів.

При порушенні підприємством або організацією встановлених вимог податковий орган скасовує його реєстрацію як особи, що має право на податкову пільгу, а податкові зобов'язання такого платника перераховуються з податкового періоду, за наслідками якого були виявлені такі порушення, відповідно до загальних правил оподаткування, та з одночасним застосуванням відповідних фінансових санкцій.

Окремі операції звільняються від сплати ПДВ тимчасово і закріплені законодавчо тільки на певний період (табл.4.6).

Таблиця 4.6

### Пільги з ПДВ тимчасового характеру

Зміст пільги	Норма Закону [19]	Термін дії	Особливості застосування
платники, які продають теплову енергію, газ природний (крім скрапленого), включаючи вартість його транспортування, надають послуги водопостачання, водовідведення чи надають послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим платниками цього податку, а також платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (послуг) у компенсацію їх вартості, визначають базу оподаткування операцій з поставки таких товарів (послуг) за касовим способом.	п. 11.11	до набрання чинності Податковим кодексом України	За касовим способом визначається також база оподаткування операцій з поставки зазначених товарів (послуг) для ЖЕКів та бюджетних установ, що отримують ці товари (послуги), у разі якщо вони зареєстровані як платники податку.

<p>у випадках, коли платник здійснює операції з поставки особам, які не зареєстровані як платники ПДВ, сільгосппродукції та продуктів її переробки, раніше придбаних (заготовлених) таким платником податку у фізичних осіб, які не є платниками ПДВ, об'єктом оподаткування є торгова націнка (надбавка), встановлена таким платником</p>	<p>п. 11.20</p>	<p>до прийняття Податкового кодексу України</p>	
<p>звільняються від оподаткування операції з ввезення (пересилання) на митну територію України товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання)</p>	<p>п. 11.23</p>	<p>на період виконання робіт щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему</p>	<p>Ці пільги не поширюються на операції, що стосуються підакцизних товарів та товарів 1-24 груп Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності. У разі порушення цільового використання зазначених товарів або виконання робіт та поставки послуг платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в момент ввезення на митну територію України таких товарів або виконання робіт та поставки послуг на митній території, а також сплатити пеню, нараховану на таку суму податку, виходячи з 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день збільшення податкового зобов'язання, та за період від дати ввезення таких товарів або виконання робіт і поставки послуг до дати збільшення податкових зобов'язань</p>
<p>оподатковуються за нульовою ставкою операції з поставки товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), виконання робіт та поставка послуг на митній території України, що здійснюються в рамках міжнародної технічної допомоги. Суми ПДВ, сплачені виконавцем за контрактом, укладеним з отримувачем міжнародної технічної допомоги (реципієнтом) або з особою-нерезидентом, яка уклала контракт з реципієнтом, відшкодовуються із бюджету протягом місяця, наступного після подання податкової декларації, за умов наявності належним чином оформлених документів та підтвердження їх матеріалами документальної перевірки</p>			<p>У разі нецільового використання зазначених товарів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за наслідками податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму податку на додану вартість, що мала бути сплачена в момент ввезення на митну територію</p>
<p>звільняються від оподаткування операції з ввезення на митну територію України товарів, визначених пунктом "о" статті 19 Закону України "Про Єдиний-митний тариф", а також операції з поставки цих товарів видавництвам і підприємствам поліграфії на</p>	<p>п. 11.37</p>	<p>до 1 січня 2009 року</p>	



території України.			України таких товарів, а також сплатити пеню відповідно до законодавства України.
.звільняються від оподаткування операції з виконання робіт та поставки послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, операції з виробництва та/або поставки паперу і картону для виготовлення книжкової продукції, а також операції з поставки книжкової продукції	п. 11.38	до 1 січня 2009 року	1) книжкова продукція, папір та картон мають бути вироблені в Україні; 2) крім послуг реклами, розміщення матеріалів рекламного та еротичного характеру і видань рекламного та еротичного характеру
звільняються від оподаткування операції з виконання робіт та поставки послуг суб'єктами підприємницької діяльності - резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону.	п.11.40	до 1 січня 2009 року	Валовий дохід такого суб'єкта підприємницької діяльності, отриманий від видавничої діяльності, діяльності з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону, має становити не менше 100 % від загальної суми його валового доходу за перший звітний (податковий) період з часу створення такого суб'єкта підприємницької діяльності або не менше 50 відсотків від загальної суми його валового доходу за попередній податковий рік.
звільняються від обкладання податком на додану вартість операції з ввезення природного газу на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних договорів України,	х	До 1 січня 2007 року	Пільга передбачена ст. 8 Закону України від 20.12.2005 року № 3235-IV «Про Державний бюджет України на 2006 рік»
оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою операції з продажу природного газу, ввезеного на митну територію України відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених на виконання міжнародних	х	До 1 січня 2007 року	Пільга передбачена ст. 8 Закону України від 20.12.2005 року № 3235-IV «Про Державний бюджет України на 2006 рік»

договорів України, крім операцій з продажу такого газу для населення, бюджетних установ та інших споживачів, що не є платниками цього податку			
---	--	--	--

Наразі гостро назріла потреба проведення дискреційних заходів конструктивного спрямування по ліквідації недоцільних компонентів пільгового податкового портфеля, адже, держава може стимулювати тих, хто потребує за рахунок державних дотацій, субсидій, інвестицій, пільгового кредитування і, нарешті, коригуванням ставок податку на додану вартість.

### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Дайте загальну характеристику універсальних акцизів.*
- 2. Охарактеризуйте об'єкти оподаткування ПДВ.*
- 3. Назвіть платників ПДВ відповідно до законодавства України.*
- 4. В чому суть методу податкового кредиту, який використовується для визначення суми ПДВ, яка підлягає перерахуванню в бюджет?*
- 5. Який порядок податкового обліку щодо ПДВ?*
- 6. Перелічіть пільги щодо ПДВ.*
- 7. Назвіть ставки ПДВ.*
- 8. В яких випадках застосовують нульову ставку, який її зміст?*
- 9. Який порядок заповнення декларації по ПДВ та податкової накладної?*
- 10. Який порядок бюджетного відшкодування ПДВ?*

## РОЗДІЛ V. АКЦИЗНИЙ ЗБІР

### 5.1. Акцизний збір як форма специфічних акцизів

Одним з невід’ємних елементів податкових систем країн світу є індивідуальний (потоварний) акциз, який в Україні має своє втілення у функціонуванні такого податку як акцизний збір.

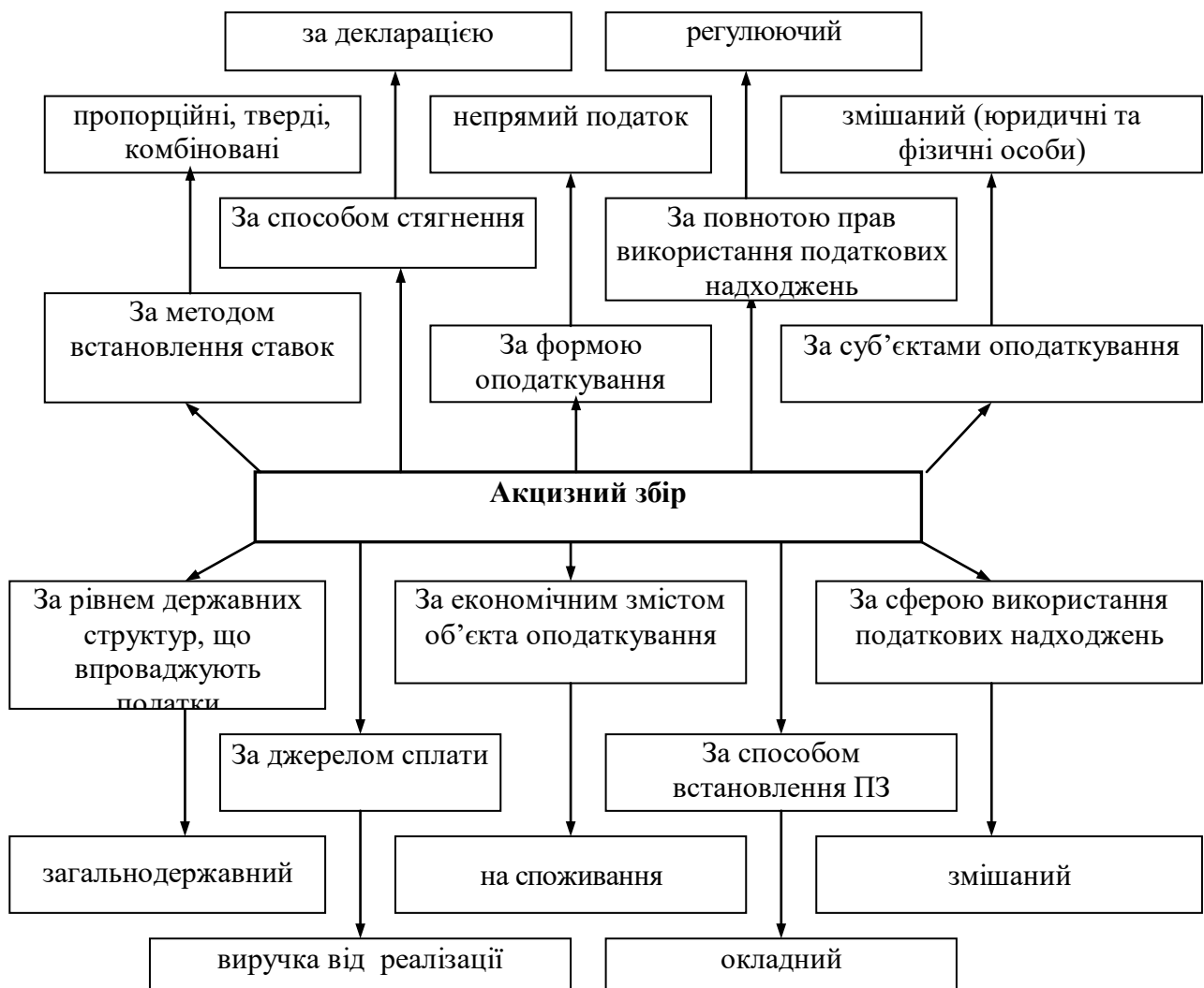
Повсюдне поширення акцизного оподаткування пояснюється, передусім, високим фіскальним потенціалом даного податку. Так, ще у XVII столітті французький економіст Ф.Демезон відзначав, що акциз “здатен один принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки”. При цьому одним з інструментів, за допомогою яких реалізується фіскальна функція акцизу, є законодавчо визначене коло підакцизної продукції і ставка податку. У сучасних податкових системах він звичайно займає наступне місце після податку на додану вартість і за значенням, і за обсягом надходжень до бюджету. Акцизним збором оподатковуються товари, які, як правило, не належать до речей першої потреби і рівень рентабельності при виробництві яких досить високий.

Походження терміну “акциз” пояснюється по-різному:

- excidere – робити надрізи на клеймах, що означає сплату податку;
- ciseaux – ножиці, які визначають відмінності у ціноутворенні;
- assidere – відсікання, відрізання частини ціни товару при акцизі’

Акцизний збір був введений в Україні в 1992 р. [42] і разом з ПДВ замінив податки з обороту і реалізації. Сучасне трактування акцизного збору визначає його як непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни товарів (продукції). Як і інші непрямі податки, акцизний збір в остаточному підсумку збирається зі споживачів продукції, хоча сплачують його виробники підакцизних товарів або їх імпортери.

Як і всі інші податки акцизний збір має класифікаційні ознаки, які характеризують його, як непрямий податок на (рис. 5.1).



**Рис.5.1. Класифікаційні ознаки акцизного збору**

Товари, які обкладаються акцизним збором носять назву підакцизних товарів. Перелік оподаткованої акцизом продукції формується у відповідності з визначеними цілями, серед яких, окрім фіскальної, можна виділити наступні.:

- необхідність перерозподілу надвеликих доходів від виробництва і реалізації окремих видів продукції (наприклад, алкогольних напоїв, окремих видів мінеральної сировини);
- необхідність обмеження виробництва і споживання “соціально небезпечних” товарів, використання яких приносить шкоду здоров’ю людини і стану навколишнього середовища. У зв’язку з цим традиційними підакцизними товарами виступають алкогольні напої і тютюнові вироби. У деяких країнах

застосовується так званий “екологічний акциз” (наприклад, акциз на хімікати фреонового типу – в США);

- необхідність перерозподілу доходів високооплачуваних верств населення шляхом встановлення акцизу на так звані “предмети розкошу”, попит на які мало еластичний за ціною. У світовій практиці в цю категорію традиційно входять яхти, мотоцикли, легкові автомобілі, а також ювелірні вироби.

В сучасних умовах перелік підакцизної продукції, який діє у вітчизняній податковій системі, в цілому відповідає класичним принципам акцизного оподаткування, включаючи в себе:

- “соціально небезпечні” товари: усі види спиртової і алкогольної продукції, широкий асортимент тютюнових виробів (курильний тютюн, сигарили, цигарки);

- “предмети розкошу” – мотоцикли, легкові автомобілі визначеної потужності);

- деякі види мінеральної сировини і продукти їх переробки (деякі види пально-мастильних матеріалів).

Сьогодні в Україні *підакцизними товарами* виступають:

- алкогольні напої;
- спирт етиловий;
- тютюнові вироби;
- транспортні засоби;
- пиво солодове;
- бензини, дистиляти, паливо.

Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлюються законами України.

Склад підакцизної продукції поряд з іншою складовою – податковою ставкою, визначає потенціал акцизу як фіскального інструменту. У цій ролі акциз виконує роль функції наповнення державного бюджету грошовими засобами, займаючи одне із важливих місць у системі державних податкових доходів. Особливе значення акциз як фіскальний інструмент має в країнах з перехідною економікою, для яких в цілому характерне базування на непрямі податки через відсутність достатньої і стабільної бази для прямого оподаткування (через слабкий розвиток виробництва, низькі доходи населення

тощо). Так, на сьогодні за рахунок акцизу формується близько п'ятої частини податкових доходів таких країн, як Чехія, Угорщина, Польща.

Поряд з фіскальною функцією акциз, як і будь-який інший податок, має і регулююче значення. Регулююча функція акцизу проявляється у декількох напрямках, серед яких можна виділити:

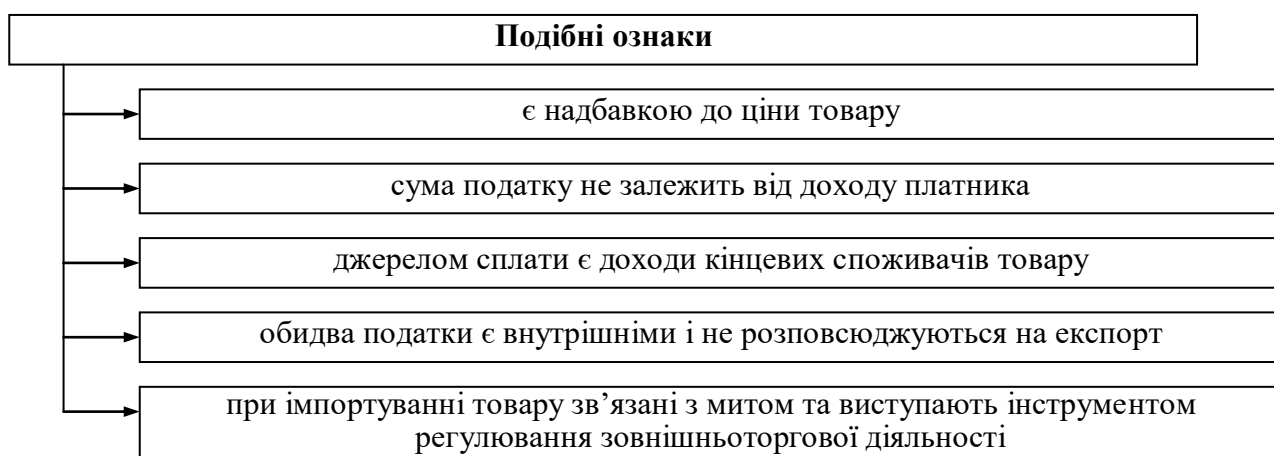
- вплив на обсяги імпорту, виробництва і споживання підакцизних товарів;
- вплив на структуру виробництва, стимулювання зростання його ефективності, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик продукту;
- регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів.

Обмежувачий вплив акцизів на обсяги споживання (і як наслідок – на обсяги виробництва) застосовується, як правило, щодо “соціально небезпечних” товарів, головним серед яких є алкоголь. Механізм обмежувального регулювання за допомогою акцизу можна описати наступним чином. Акциз, який включається до ціни підакцизного товару, збільшує витрати споживачів, що за наявності еластичного попиту призводить до зменшення обсягів продажу цих товарів. Зниження попиту, в свою чергу, або примушує виробників зменшувати обсяги виробництва, або спонукає їх до збереження існуючої прийнятної для споживача ціни за рахунок власного прибутку, тобто призводить до зниження рентабельності продукції. В останньому випадку акциз, вилучаючи у підприємства частину виручки негативно впливає на фінансовий результат діяльності підприємства, зменшуючи його зацікавленість у виробництві підакцизної продукції. Однак ефективність даного напрямку регулюючого впливу акцизу суттєво залежить від того, наскільки ефективно здійснюється державний контроль за сферою обігу підакцизної продукції, наскільки міцні перешкоди для її тіньового виробництва.

Вплив через акциз на рентабельність виробництва окремих товарів дає змогу певним чином знизити інтерес виробників до входження у такі сфери бізнесу, як виробництво алкоголю, тютюну, паливо-мастильних матеріалів. Ці виробництва об'єктивно мають значну рентабельність через низькі витрати і високу ринкову ціну готової продукції. Акциз вилучає в бюджет частину понаднормативного прибутку, з однієї сторони, і перешкоджає “перегріву” економіки у даних виробничих сферах – з іншої.

Другий напрям регулюючого впливу акцизу – стимулювання зростання ефективності виробництва, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик товарів – на практиці реалізується шляхом встановлення диференційованих ставок акцизу всередині товарних груп, а також за рахунок застосування фіксованих акцизних ставок. Оподатковуючи відносно більшим акцизом низькосортний товар, держава стимулює виробника переходити на виробництво більш якісної продукції.

Якщо здійснити порівняння акцизного збору з податком на додану вартість можна виділи і спільні (рис.5.2) і відмінні (рис.5.3.) риси між цими двома важливими податками на споживання.



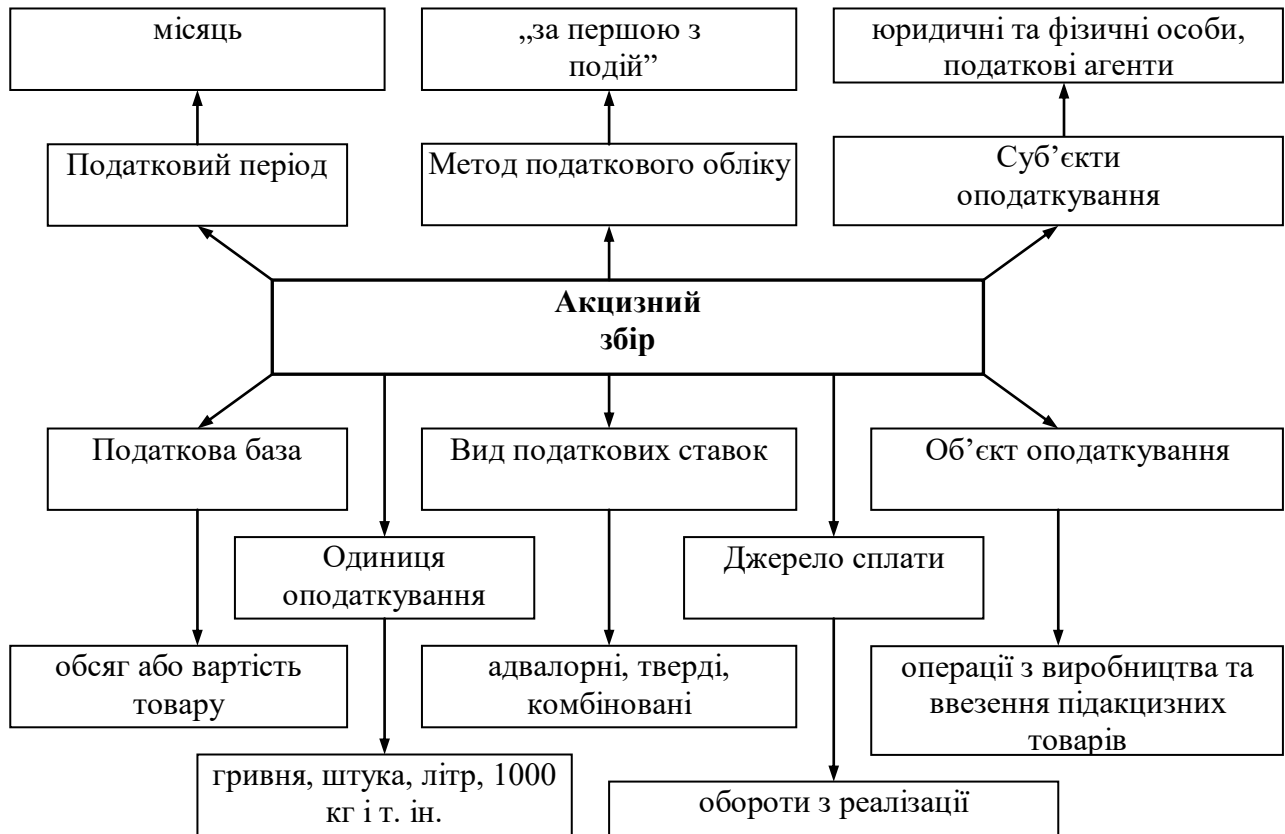
**Рис. 5.2. Подібні ознаки ПДВ та акцизного збору**

<b>Відмінні ознаки</b>	
Податок на додану вартість	Акцизний збір
<b>Об'єкт оподаткування</b>	
Оборот від реалізації товарів, робіт, послуг	Оборот від реалізації підакцизних товарів, продукції
<b>Ставка</b>	
Стандартна ставка для всіх товарів	Диференційована по групам товарів
Встановлюється в процентах	Встановлюється в твердих сумах за одиницю товару або в процентах
<b>Механізм стягнення</b>	
Багаторазово на кожному етапі продажу товару	Одноразово на початковому етапі процесу реалізації (виробники та імпортери підакцизних товарів)
<b>Фіскальне значення</b>	
Стабільність доходів бюджету	Дохід залежить від кон'юнктури ринку

**Рис.5.3.Відмінні ознаки ПДВ і акцизного збору**

Таким чином, *акцизний збір* – непрямий податок, основою якого виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп. Тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Загальна характеристика акцизного збору відображена на рисунку 5.4.



**Рис. 5.4. Загальна характеристика акцизного збору**

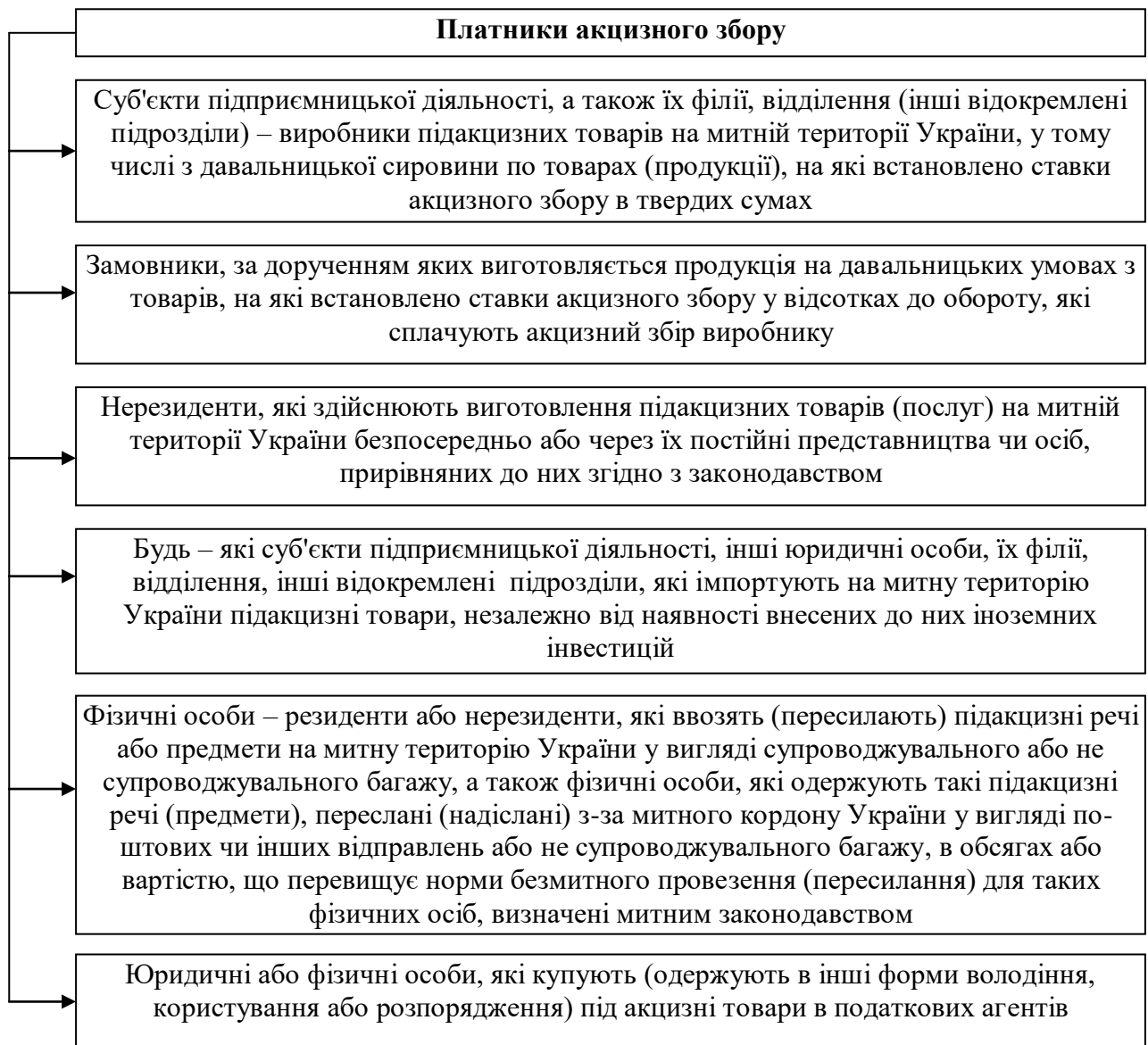
Акцизний збір дозволяє через цінові механізми непрямим впливати на обсяги виробництва та реалізації окремих підакцизних товарів як на митній території України так і в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Справляння акцизного збору передбачає рішення фінансових проблем держави за рахунок забезпечених верств населення. Воно пом'якшує регресивність податків на споживання в цілому.

## 5.2. Суб'єкти оподаткування

На відміну від ПДВ, *платниками акцизного збору* є не постачальники, а виробники та імпортери підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини (рис.5.5). Подальші продавці включають в ціну товару суму акцизного збору, яка оплачена виробником, але своїх податкових зобов'язань не нараховують.

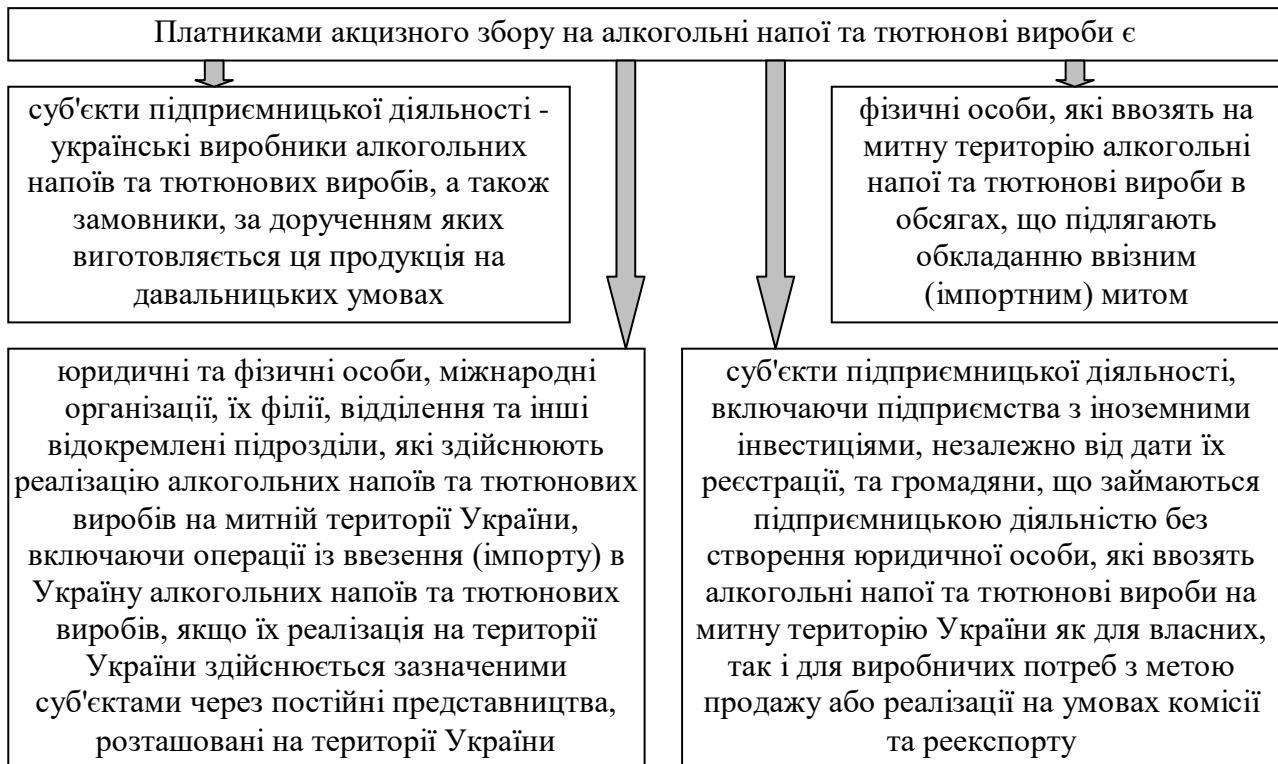




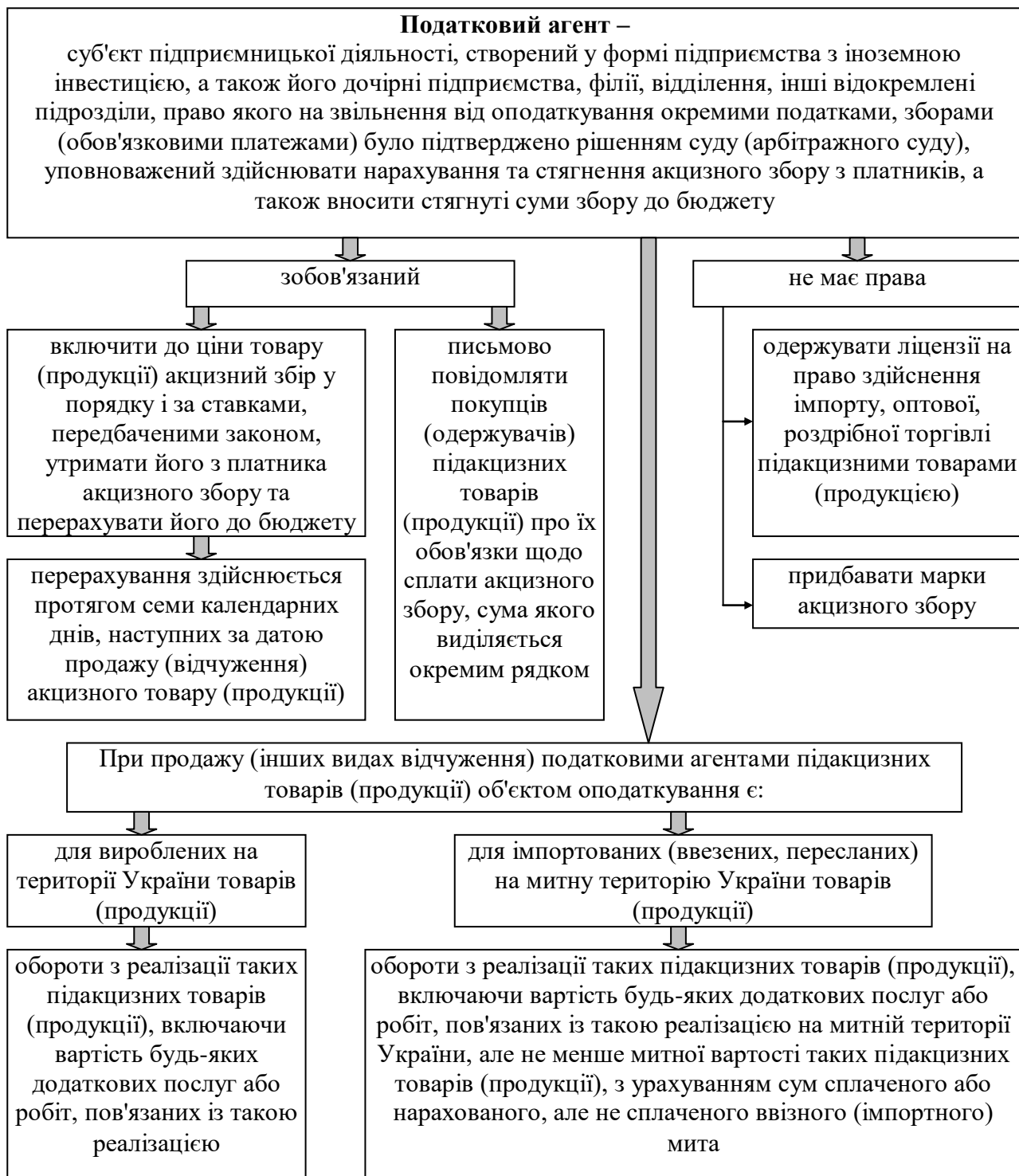
**Рис. 5.5. Платники акцизного збору**

В механізмі справляння акцизного збору існують особливості щодо оподаткування таких груп товарів як алкогольні напої та тютюнові вироби, які регулюються Законом України „Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”[12]. Перелік суб'єктів оподаткування акцизним збором на алкогольні напої та тютюнові вироби відображено на рисунку 5.6.

Особливу категорії суб'єктів оподаткування становлять також податкові агенти (рис.5.7).



**Рис. 5.6. Платники акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби**



**Рис. 5.7. Особливості справляння акцизного збору податковими агентами**

### 5.3. Об'єкти і база оподаткування

Виходячи з теоретичних підходів до визначення елементів податку, об'єктом оподаткування акцизним збором виступають операції з виробництва та імпорту підакцизних товарів. Але, на жаль, в Декреті Кабінету Міністрів

України «Про акцизний збір» [42] об'єкт оподаткування визначений як обороти з реалізації - для виробництва, або митна вартість - для імпортування підакцизних товарів (рис.5.8), що відповідає податковій базі. До речі, визначення бази оподаткування акцизним збором в тексті Декрету взагалі відсутнє.



**Рис. 5.8. Об'єкти оподаткування акцизним збором**

При продажу податковими агентами підакцизних товарів (продукції) об'єкт оподаткування показаний на рисунку 5.7. Це:

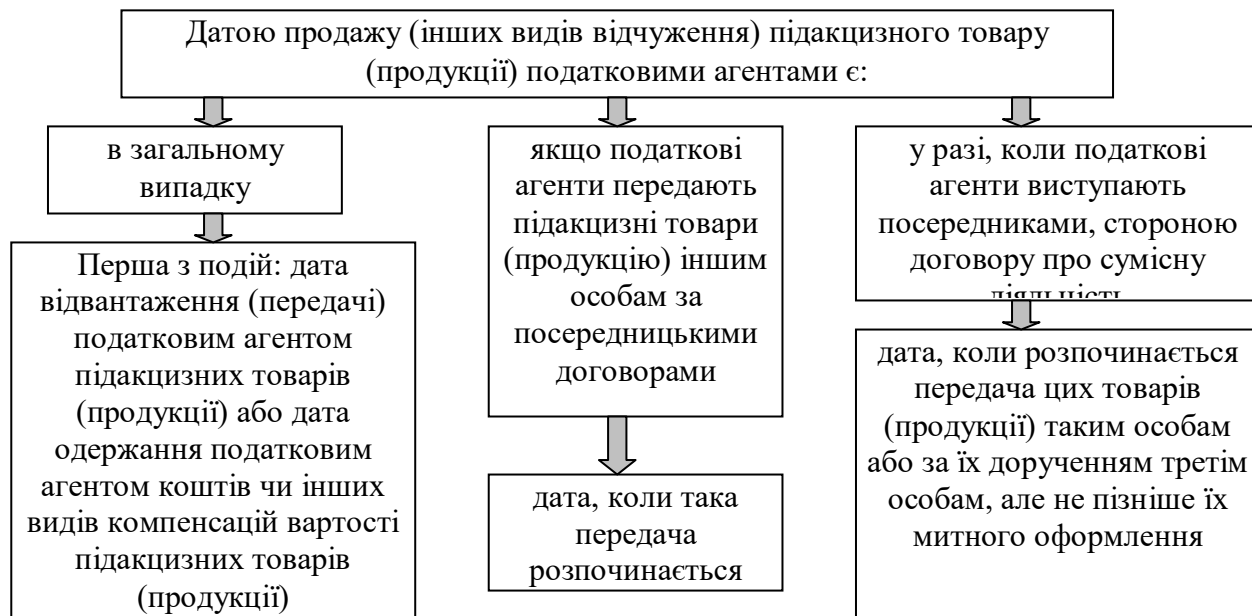
– обороти з реалізації таких підакцизних товарів (продукції), включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією - для вироблених на території України товарів (продукції);

– обороти з реалізації таких підакцизних товарів (продукції), включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією на митній території України, але не менше митної вартості таких товарів, з урахуванням сум сплаченого або нарахованого ввізного мита - для імпортованих на митну територію України товарів (продукції).

Загальним правилом податкового обліку бази оподаткування акцизним збором операцій з виробництва підакцизних товарів є правило «за першою з подій», відповідно до якого база оподаткування збільшується в тому податковому періоді, в якому: або відвантажений вироблений підакцизний товар, або отримана оплата з нього. Однак це правило не застосовується для

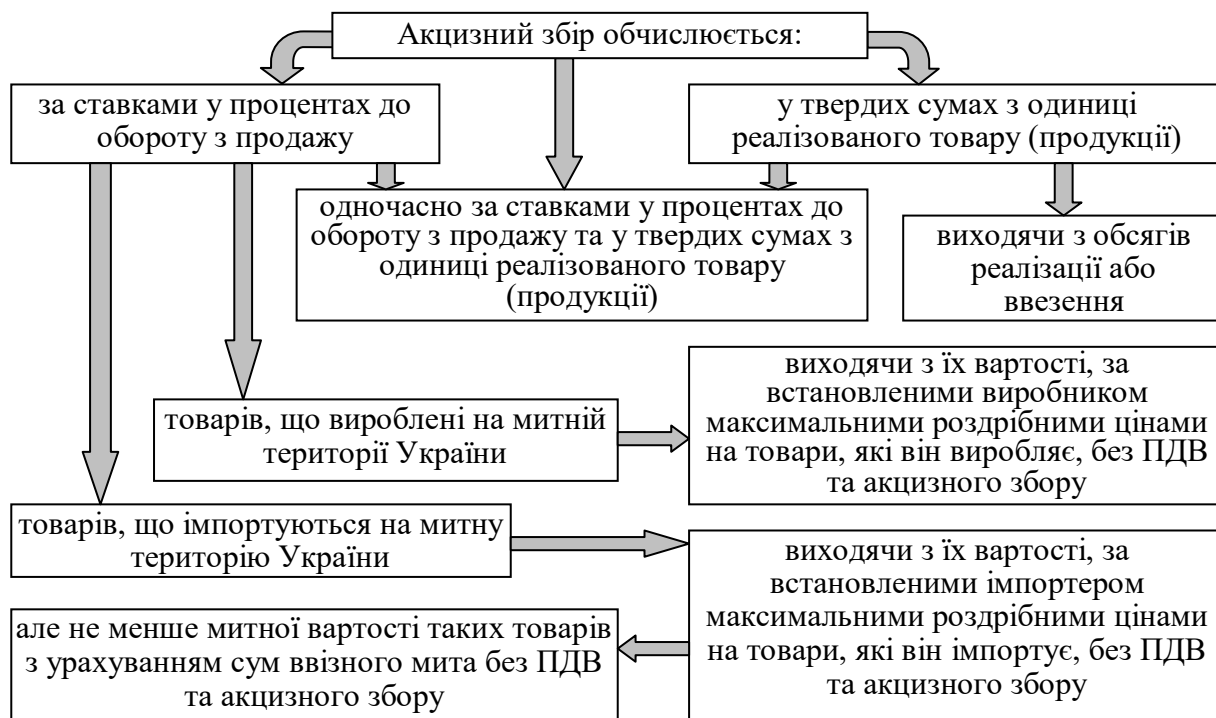
імпорту підакцизних товарів, а також для оподаткування операцій з товарами, які підлягають маркуванню марками акцизного збору.

Порядок визначення дати продажу товарів податковими агентами на території держави показаний на рис. 5.9.



**Рис. 5.9. Визначення дати продажу товарів податковими агентами**

База оподаткування акцизним збором залежить від виду встановлених ставок збору (рис. 5.10)



**Рис. 5.10. Види ставок і база оподаткування акцизним збором**

При застосуванні адвалерних ставок методика визначення бази оподаткування для виробників підакцизних товарів залежить від виду застосовуваної при продажу цих товарів цін:

- для товарів, що реалізуються за вільними цінами, - виходячи з їхньої вартості за цими цінами, без врахування акцизного збору та ПДВ;

- для товарів, що реалізуються за державними фіксованими та регульованими цінами, - виходячи з їхньої вартості за цими цінами без врахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість.

У випадку імпортування підакцизних товарів база оподаткування акцизним збором визначається виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму ввізного мита, без врахування акцизного збору. При визначенні вказаної вартості іноземна валюта перераховується у гривні за курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації.

#### **5.4. Податкові ставки**

У світовій практиці акцизного оподаткування для визначення сум податку застосовують три види ставок:

- а) специфічна – податок встановлюється у твердих сумах з одиниці товару. При цьому ставка може встановлюватися у гривнях або в євро з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів;

- б) адвалерна – ставка податку встановлюється у відсотках до вартості підакцизного товару;

- в) комбінована (змішана) – ставка встановлюється поєднанням попередніх видів ставок. При цьому способі встановлення ставки сума податкових зобов'язань визначається за ставками у процентах до обороту з ціни реалізації, але не менше установленої твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції).

Ставки акцизного збору диференціюються в залежності від товарної групи і походження товару (вітчизняний чи імпортний). Вони є єдиними на всій території України.

Ставки акцизного збору за окремими групами підакцизних товарів, встановлені Законами України [15, 16, 27, 28] наведені в табл. 5.1 – 5.5.

Таблиця 5.1

**Ставки акцизного збору і специфічного ввізного мита на деякі товари (продукцію)**

Код виробів за Гармонізованою системою опису та кодування товарів	Опис товару згідно з Гармонізованою системою опису та кодування товарів	Ставки акцизного збору у твердих ставках з одиниці товару (продукції) або у відсотках до обороту	Ставки специфічного ввізного мита (пільгові, повні)
2203 00	<b>Пиво із солоду (солодове)</b>	0,27 грн. за 1 л	0,5 євро за 1 л
2710 00 11 00	<b>Легкі дистиляти:</b> для специфічних процесів переробки	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 15 00	для хімічних перетворень в процесах, не зазначених у позиції 2710 00 11 00	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 21 00	<b>Спеціальні бензини:</b> уайт-спірит	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 25 00	інші	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 26 00	<b>Бензини моторні:</b> бензини авіаційні	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 37 00	паливо бензинове реактивне	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 39 00	інші легкі фракції	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 41 00	<b>Середні дистиляти:</b> для специфічних процесів переробки	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 45 00	для хімічних перетворень в процесах, не зазначених у позиції 2710 00 41 00	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 51 00	<b>для інших цілей:</b> <b>гас (керосин):</b> паливо реактивне	12 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 55 00	інший	20 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 59 00	тільки бензини моторні (ГСТУ 320.00149943.015-2000) сумішеві з вмістом не менше 5% високооктанових кисневмісних добавок (ВКД): А-76 Ек, А-80 Ек, А-98 Ек	60 євро за 1000 кг	40 євро за 1000 кг
2710 00 27 11	тільки бензини моторні (ГСТУ 320.00149943.015-2000) сумішеві з вмістом не менше 5% високооктанових кисневмісних добавок (ВКД): А-92 Ек, АІ-93 Ек, А-95 Ек	60 євро за 1000 кг	40 євро за 1000 кг
2710 00 32 01*			
2710 00 34 11			
2710 00 36 01			
2710 00 27 31*			
2710 00 29 01*			
2710 00 34 31			
2710 00 27 19	бензини моторні: А-72, А-76, А-80, А-98 та бензини моторні інших марок	60 євро за 1000 кг	15 євро за 1000 кг
2710 00 32 09			
2710 00 34 19			

2710 00 36 09 2710 00 27 39 2710 00 27 90 2710 00 29 09 2710 00 34 39 2710 00 34 90	бензини моторні: А-90, А-91, А-92, АІ-93, А-95, А-96	60 євро за 1000 кг	
2710 00 61 00 2710 00 65 00 2710 00 69 00	<b>Важкі дистиляти (дизельне пальне)</b>	10% до обороту з ціни реалізації (без ПДВ), але не менше 30 євро за 1000 кг	1,5 євро за 1000 кг
3811 19 00 00	<b>Високооктанові кисневмісні домішки до бензинів</b> (ТУУ 30183376.001 - 2000)	0	

Слід зазначити, що з метою стимулювання захисту навколишнього природного середовища ставки акцизного збору та ставки специфічного ввізного мита на бензин моторний (2710 00 350), що містить тетраетилсвинець, збільшуються в 1,5 рази.

\* Згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо стимулювання виробництва бензинів моторних сумішевих» від 23 лютого 2006 року N 3502-IV, який набире чинності з 1 січня 2007 року ставки акцизного збору по зазначених \* кодах будуть змінені наступним чином:

2710 00 27 31	тільки бензини моторні сумішеві з добавками на основі біоетанолу, вміст якого в зазначених бензинах становить від 2 об'ємних відсотків або з вмістом ефіру етил-трет-бутилового (ЕТБЕ) від 5 об'ємних відсотків:	30 євро за 1000 кг";
2710 00 29 01		
2710 00 32 01	А-92 Ек, А-95 Ек, А-98 Ек	

Таблиця 5.2

### Ставки акцизного збору на тютюнові вироби

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставки акцизного збору у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)	Ставки акцизного збору у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)
2401	Тютюнова сировина Тютюнові відходи	0	0
2402 10 00 00	Сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарилли (тонкі сигари), з вмістом тютюну	20 гривень за 100 шт	8%



2402 20 90 10	Сигарети без фільтру з тютюну (цигарки)	5 гривень за 1000 шт	8%
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром з тютюну	11,5 гривні за 1000 шт	8%
2403 (крім 2403 99 10 00, 2403 10)	Тютюн та замітники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн "гомогенізований" або "відновлений"; тютюнові екстракти та есенції	0	0
2403 10	Тютюн для паління, з вмістом або без вмісту заміників у будь-якій пропорції	10 гривень за 1 кг	8%
2403 99 10 00	Жувальний і нюхальний тютюн	10 гривень за 1 кг	8%.

Таблиця 5.3.

### Ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби

Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару згідно з УКТ ЗЕД	Ставки акцизного збору у твердих сумах з одиниці товару (продукції)
8703	Автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів товарної позиції 8702), включаючи вантажопазарські автомобілі-фургони та гоночні автомобілі:	
8703 10	— транспортні засоби, спеціально призначені для пересування по снігу; спеціальні автомобілі для перевезення спортсменів на майданчики для гри в гольф та аналогічні транспортні засоби:	
8703 10 11 00	— транспортні засоби спеціального призначення для переміщення по снігу, з двигуном внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем), або з двигуном внутрішнього згорання з іскровим запалюванням	0,6 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 10 18 00	— інші	0,6 євро за 1 см <sup>3</sup>
	— інші транспортні засоби з двигуном внутрішнього згорання з іскровим запалюванням та з кривошипно-шатунним механізмом:	
8703 21	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 1000 см <sup>3</sup> :	
8703 21 10 00	— нові	0,02 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 21 90	— що використовувалися:	
8703 21 90 10	— не більш як 5 років	1 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 21 90 30	— понад 5 років	1,25 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 22	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1000 см <sup>3</sup> , але не більш як 1500 см <sup>3</sup> :	
8703 22 10 00	— нові	0,02 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 22 90	— що використовувалися:	

8703 22 90 10	— не більш як 5 років	1,25 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 22 90 30	— понад 5 років	1,5 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 см <sup>3</sup> , але не більш як 3000 см <sup>3</sup> :	
	— нові:	
8703 23 11	— моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей:	
8703 23 11 10	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 см <sup>3</sup> , але не більш як 2200 см <sup>3</sup>	0,03 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 11 30	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 см <sup>3</sup> , але не більш як 3000 см <sup>3</sup>	0,06 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 19	— інші:	
8703 23 19 10	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 см <sup>3</sup> , але не більш як 2200 см <sup>3</sup>	0,03 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 19 30	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 см <sup>3</sup> , але не більш як 3000 см <sup>3</sup>	0,06 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 90	— що використовувалися:	
	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 см <sup>3</sup> , але не більш як 2200 см <sup>3</sup> :	
8703 23 90 11	— не більш як 5 років	1,5 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 90 13	— понад 5 років	2,0 євро за 1 см <sup>3</sup>
	— з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 см <sup>3</sup> , але не більш як 3000 см <sup>3</sup> :	
8703 23 90 31	— не більш як 5 років	2,0 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 23 90 33	— понад 5 років	3,0 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 24	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 3000 см <sup>3</sup> :	
8703 24 10 00	— нові	0,1 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 24 90	— що використовувалися:	
8703 24 90 10	— не більш як 5 років	3,0 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 24 90 30	— понад 5 років	3,5 євро за 1 см <sup>3</sup>
	— інші транспортні засоби з двигуном внутрішнього згоряння з запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем):	
8703 31	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 1500 см <sup>3</sup> :	
8703 31 10 00	— нові	0,02 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 31 90	— що використовувалися:	
8703 31 90 10	— не більш як 5 років	1,25 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 31 90 30	— понад 5 років	1,5 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 32	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 см <sup>3</sup> , але не більш як 2500 см <sup>3</sup> :	
	— нові:	
8703 32 11 00	— моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей	0,03 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 32 19 00	— інші	0,03 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 32 90	— що використовувалися:	
8703 32 90 10	— не більш як 5 років	1,75 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 32 90 30	понад 5 років	2 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 33	— з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2500 см <sup>3</sup> :	
	— нові:	
8703 33 11 00	— моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей	0,1 євро за 1 см <sup>3</sup>

8703 33 19 00	— інші	0,1 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 33 90	— що використовувалися:	
8703 33 90 10	— не більш як 5 років	2,5 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 33 90 30	— понад 5 років	3,25 євро за 1 см <sup>3</sup>
8703 90	— інші:	
8703 90 10 00	— транспортні засоби, оснащені електричними двигунами	100 євро за 1 шт
8703 90 90 00	— інші	100 євро за 1 шт
8711 40 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним мотором, з колясками або без них з поршневим двигуном з іскровим запалюванням з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів понад 500 см <sup>3</sup> , але не більш як 800 см <sup>3</sup>	0,2 євро за 1 см <sup>3</sup>
8711 50 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним мотором, з колясками або без них з поршневим двигуном з іскровим запалюванням з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів понад 800 см <sup>3</sup>	0,2 євро за 1 см <sup>3</sup>
8711 90 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним мотором, з колясками або без них, крім тих, що з поршневим двигуном з іскровим запалюванням з кривошипно-шатунним механізмом; коляски	0,2 євро за 1 см <sup>3</sup>
8716 10 99 00	Причепи та напівпричепи для тимчасового проживання у кемпінгах типу причепних будиночків масою понад 3500 кг, крім тих, що складаються	100 євро за 1 шт

Таблиця 5.4

### Ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої

Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару	Ставки акцизного збору у гривнях з одиниці товару
2204 (крім 2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00)	Вина виноградні натуральні	0,25 грн. за 1 л
2204 (крім 2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00)	Вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені)	0,50 грн. за 1 л
2204 30 2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00	Виноматеріали виноградні Вина ігристі Вина газовані	0 1,6 грн. за 1 л
2205	Вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизувальних екстрактів	2,6 грн. за 1 л
2206 00	Зброджені плодові та ягідні напої (сидр, перрі та інші) з доданням спирту, напої змішані, які містять алкоголь та суміші алкогольних напоїв з безалкогольними (крім зброджених плодових та ягідних напоїв (сидру, перрі та інших) без додання спирту)	0,10 грн. за 1 об'ємний відсоток спирту в 1 л
2206 00	Тільки зброджені плодові та ягідні напої (сидр, перрі та інші) без додання спирту	1,2 грн. за 1 л

2207	Спирт етиловий неденатурований з концентрацією алкоголю не менш як 80 відсотків об'єму, спирт етиловий та інші спирти денатуровані будь-якої концентрації	17 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту
2208 (крім 2208 20)	Спирт етиловий неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 відсотків об'єму, спиртові настоянки, лікери та інші спиртові напої	17 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту
2208 20 (крім 2208 20 12 00, 2208 20 29 00 – тільки бренді, 2208 20 89 00 – тільки спирт коньячний)	Спиртові напої, одержані перегонкою виноградного вина або вичавок винограду	17 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту
2208 20 12 00	Коньяк	6 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту
2208 20 29 00	Тільки бренді	6 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту
2208 20 89 00	Тільки спирт коньячний	16 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту

Згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо стимулювання виробництва бензинів моторних сумішевих» від 23 лютого 2006 року N 3502-IV, який набере чинності з 1 січня 2007 року, статтю 2 Закону України « Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» доповнено наступним чином:

«встановити нульову ставку на біоетанол, який використовується підприємствами для виготовлення бензинів моторних сумішевих з добавками на основі біоетанолу, вміст якого в зазначених бензинах становить від 2 об'ємних відсотків або з вмістом ефіру етил-трет-бутилового (ЕТБЕ) від 5 об'ємних відсотків»

Біоетанол - це спирт етиловий зневоджений, виготовлений з біологічно відновлюваної сировини. Біоетанол виробляється державними спиртовими заводами, а добавки на основі біоетанолу - підприємствами, переліки яких визначаються Кабінетом Міністрів України.

Таблиця 5.5

**Ставки акцизного збору на алкогольні напої, що імпортуються в Україну  
(діють до вступу України у Світову організацію торгівлі)**

Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару	Ставки акцизного збору у гривнях з одиниці товару
2204 (крім 2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00)	Вина виноградні натуральні, включаючи вина з доданням спирту та міцні	3 грн. за 1 л
2204 10, 2204 21 10 00, 2204 29 10 00	Вина ігристі Вина газовані	5 грн. за 1 л
2204 30	Тільки виноматеріали (виноградне сусло) для виробництва коньячного спирту та ігристих вин	0
2205	Вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизувальних екстрактів	5 грн. за 1 л
2206	Інші зброжені напої (сидр яблучний та грушевий, грушівка (перрі), напій медовий), напої змішані, які містять алкоголь та суміші алкогольних напоїв з безалкогольними	5 грн. за 1 л
2208 20	Спиртові напої, одержані перегонкою виноградного вина або вичавок винограду	16 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту

### 5.5. Порядок обчислення та сплати

Акцизний збір, обчислений у євро, з товарів (продукції), що вироблені і реалізуються в Україні, сплачується у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Для обчислення сум акцизного збору застосовуються норми Положення про порядок нарахування, терміни сплати і надання розрахунку акцизного збору” від 19 березня 2001 року №111 [94].

Отже, розглянемо як обчислюється акцизний збір:

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється наступним чином:

1. При застосуванні ставки акцизного збору у гривнях за формулою:

$$A = C \times K, \quad (5.1)$$

де  $A$  – сума акцизного збору,

$C$  – ставка акцизного збору,

$K$  – кількість товару, визначена в фізичних одиницях виміру;

2. При застосуванні ставки акцизного збору в євро за формулою:

$$A = C \times \epsilon \times K, \quad (5.2)$$

де  $\epsilon$  – курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

Основною особливістю методики розрахунку акцизного збору за твердими ставками є те, що на розмір податку абсолютно не впливає вартість товару (митна вартість у випадку імпорту).

3. Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена у відсотках, обчислюється за формулою:

а) для вітчизняних товарів:

$$A = C \times B, \quad (5.3)$$

де  $B$  – вартість товару;

б) для імпортних товарів:

$$A = B_m \times C, \quad (5.4)$$

де  $B_m$  – митна вартість товару.

Причому, при імпорті товарів, акцизний збір нараховується на суму митної вартості з урахуванням фактично сплаченої суми мита.

$$A = (MB + BM) \times C, \quad (5.5)$$

де  $A$  – сума акцизного збору;

$MB$  – митна вартість товару;

$BM$  – ввізне мито;

$C$  – ставка акцизного збору.

При цьому важливо з'ясувати зміст поняття митна вартість. Згідно Закону України „Про Єдиний митний тариф” №2097-ХІІ від 05.02.1992 року [10] митна

вартість – це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку - фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунка-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;
- комісійні та брокерські;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів та інших предметів і яка повинна бути оплачена імпортером (експортером) прямо чи побічно як умова їх введення (вивезення).

При визначенні митної вартості іноземна валюта перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

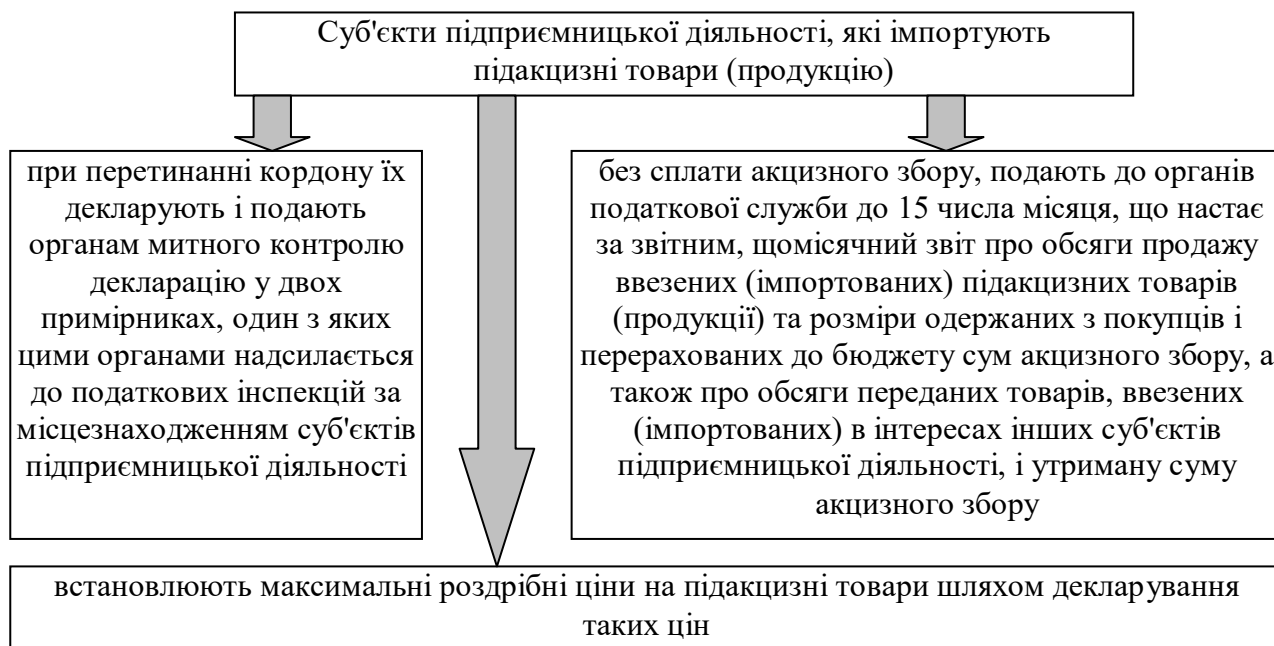
Деяку специфіку має обчислення акцизного збору у випадку застосування комбінованих ставок. При визначенні податкового зобов'язання із сплати акцизного збору на тютюнові вироби за кожні 1000 штук реалізованого товару (продукції), що обчислюється одночасно за встановленими законодавством ставками акцизного збору у твердих сумах за 1000 штук реалізованого товару (продукції) на відповідні тютюнові вироби та у процентах до обороту з реалізації товару (продукції), розмір такого зобов'язання не може бути менше 22 відсотків від максимальної роздрібною ціни на кожну власну назву тютюнових виробів за 1000 штук реалізованого товару (продукції) (без податку на додану вартість та акцизного збору).

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно відповідно до чинного законодавства і сплачуються до бюджету.

Платники акцизного збору складають щомісячно не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, до органів ДПС за місцем реєстрації Розрахунок акцизного збору, який має статус податкової декларації. Дані, наведені в Розрахунку, повинні підтверджуватись первинними документами, даними бухгалтерського обліку.

Сплата акцизного збору суб'єктами підприємницької діяльності, громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства які ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України, здійснюється одночасно зі сплатою інших митних платежів, тобто до або під

час подання митної декларації (проведення митних процедур). Платники, які імпортують підакцизні товари, в обов'язковому порядку при перетині митного кордону їх декларують і подають органам митного контролю декларацію в двох примірниках, один з яких цими органами надсилається до податкових адміністрацій за місцем розміщення суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного збору (рис.5.11).



**Рис. 5.11. Особливості декларування імпорту підакцизних товарів**

Цей порядок сплати акцизного збору не поширюється на алкогольні напої та тютюнові вироби, сплата акцизного збору по яких здійснюється безпосередньо до Державного бюджету України при придбанні акцизних марок у їх продавця.

Порядок справляння акцизного збору при імпорті алкогольних напоїв та тютюнових виробів наведений на рис. 5.12.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідно до законодавства набули статусу податкового агента і ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного збору, перераховують до бюджету акцизний збір протягом 7 календарних днів, наступних за датою продажу (відчуження) підакцизного товару (продукції), та не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, подають до органів державної податкової служби щомісячний звіт за встановленою формою.





**Рис. 5.12. Порядок справляння акцизного збору при ввезенні алкогольних напоїв та тютюнових виробів**

Певні особливості існують при сплаті акцизного збору з підакцизної продукції, виготовленої з давальницької сировини (рис.5.13).



**Рис. 5.13. Особливості сплати акцизного збору з підакцизної продукції, виготовленої з давальницької сировини**

Терміни сплати акцизного збору конкретними платниками приведені в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

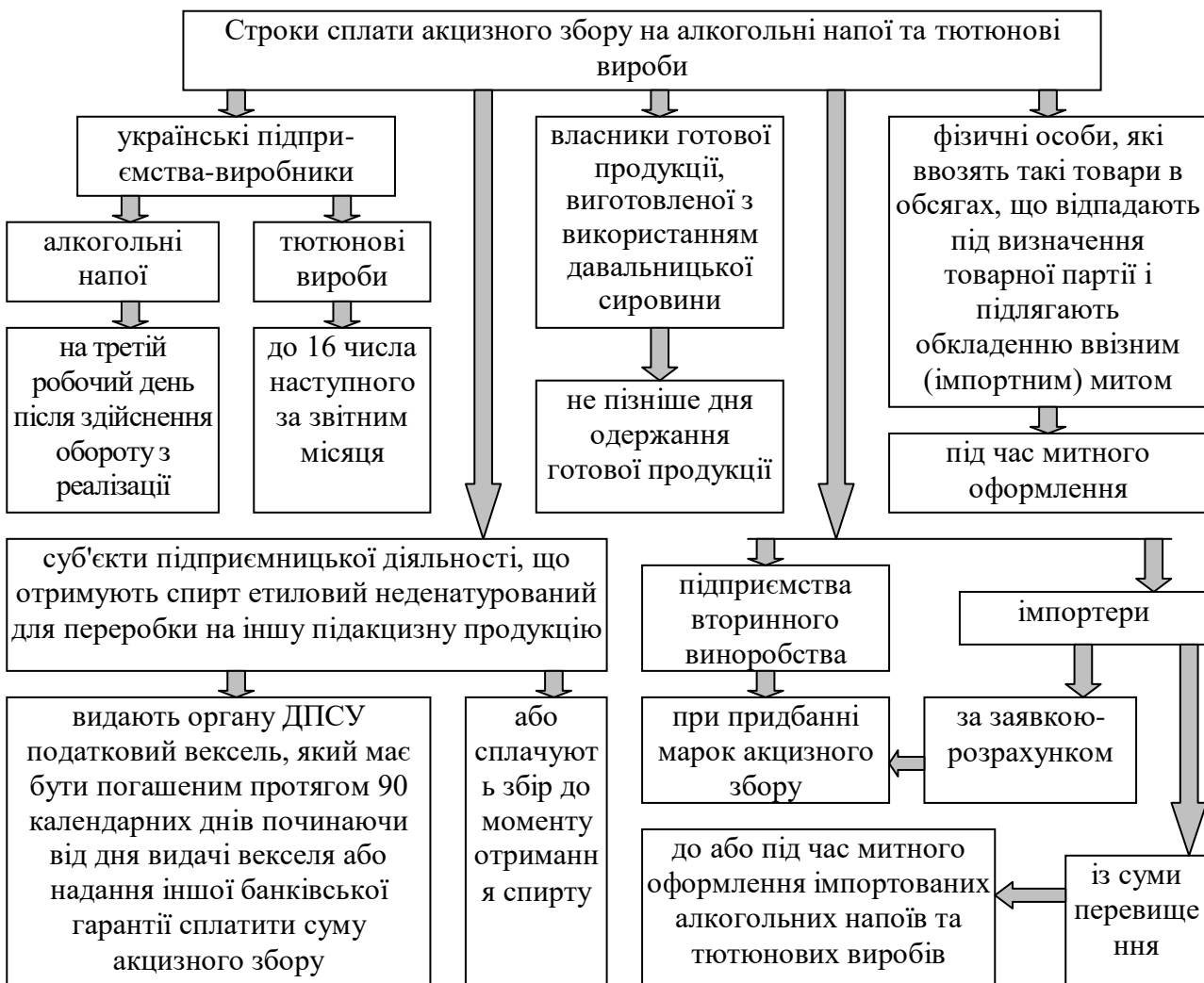
### Терміни сплати акцизного збору

№ п/п	Платники податку	Терміни сплати
1.	Підприємства-виробники алкогольних напоїв	На третій робочий день після здійснення обороту
2.	Суб'єкти підприємницької діяльності, які отримують спирт етиловий для переробки на іншу підакцизну продукцію, що підлягає маркуванню марками акцизного збору	Протягом не більше 90 календарних днів від дня отримання спирту етилового
3.	Підприємства вторинного виробництва	При придбанні акцизних марок
4.	Підприємства-виробники тютюнових виробів	У строки визначені законом для місячного звітного періоду
5.	Власники (замовники) тютюнових виробів та виноматеріалів, виготовлених в Україні з використанням давальницької сировини	Не пізніше дня одержання готової продукції
6.	Імпорттери товарів на митну територію України	Одночасно зі сплатою митних платежів, тобто до або під час подання митної декларації
7.	Всі інші платники	Протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подачі Розрахунку

Норма, при якій сплата податку проводиться на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації продукції застосовується у разі:

- реалізації підакцизної продукції, виготовленої зі спирту етилового, придбаного без сплати акцизного збору;
- реалізації алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць (слабоалкогольних напоїв), які відповідно до законодавства не підлягають маркуванню марками акцизного збору;
- реалізації алкогольних напоїв, виготовлених без використання етилового спирту.

В інших випадках терміни сплати акцизного збору з алкогольних напоїв і тютюнових виробів наступні (рис.5.14):



**Рис. 5.14. Строки сплати акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби**

Суми акцизного збору із ввезених на територію України товарів зараховуються до державного бюджету, а з товарів, вироблених в Україні, - до місцевого бюджету за місцем виробництва їх і до державного бюджету у співвідношеннях, встановлених Верховною Радою України.

При цьому, зараховуються суми акцизного збору до державного бюджету відповідно до закону України на поточний рік. Суми акцизного збору з імпортованих товарів платники перераховують на депозитний рахунок митних органів до або під час подання ввізної митної декларації. Митні органи протягом одного банківського дня з дати оформлення ввізної митної декларації перераховують їх до державного бюджету.

Повернення надміру чи помилково нарахованих і сплачених сум акцизного збору здійснюється митними органами в разі надання їм вантажно-митної декларації на ввезення товарів та розрахункових платіжних документів про їх сплату, якщо не минув річний термін з дня внесення платежів до бюджету. Не сплачені у визначені терміни суми акцизного збору з імпортованих товарів, а також суми, не сплачені внаслідок інших дій, списуються уповноваженими установами банку на підставі інкасового доручення митниці.

Таким чином, існують розбіжності між механізмом нарахування та сплати вітчизняного акцизного збору (що сплачується виробниками підакцизних товарів) та імпортованого підакцизного збору (сплата якого пов'язана із ввезенням підакцизних товарів на територію України).

## **5.6. Податкові пільги**

Декретом Кабінету Міністрів України встановлено систему пільг стосовно акцизного збору (рис.5.15).

Щодо алкогольних напоїв та тютюнових виробів, то згідно Закону України „Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” *не підлягають оподаткуванню*:

- вартість та обсяги ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли у власність держави за правом спадкоємства;
- вартість та обсяги алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом;
- вартість та обсяги імпортованої чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозиться або використовується для виробництва підакцизних товарів;



**Рис. 5.15. Система пільг з акцизного збору відповідно до Декрету [42]**

- вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства;
- вартість та обсяги алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що ввозяться (пересилаються) фізичними особами на територію України в межах норм, визначених законодавством України для безмитного ввезення цих видів товарів;
- вартість та обсяги зразків алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ввезених на територію України з метою показу чи демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру. При цьому зразки алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ввезені в Україну і призначені для

показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів, ярмарків тощо, пропускаються через митний кордон за рішенням митного органу в достатній кількості з урахуванням мети переміщення (рис.5.16).



**Рис.5.16. Пільги з акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби**

Крім встановлених пільг у вигляді звільнення від сплати акцизного збору окремих операцій стосовно підакцизних товарів чинним законодавством [28] передбачені пільги у вигляді зменшення ставок збору при реалізації деяких алкогольних напоїв (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**Пільги у вигляді зниження ставок акцизного збору на алкогольні напої**

Умови застосування пільгових ставок	Розмір пільгової ставки, грн. за літр
виноматеріали (код згідно з УКТ ЗЕД 2204 30), вироблені в Україні з вітчизняної сировини, що реалізуються посередницьким організаціям і населенню	1,0
виноматеріали, вироблені на підприємствах первинного виноробства для суб'єктів підприємницької діяльності, що не є виробниками виноробної сировини (винограду), крім підприємств вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції	
спирт етиловий, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виготовлення виноградних та плодово-ягідних виноматеріалів і сусла	0
спирт коньячний, ввезений на митну територію України та вироблені в Україні спирт коньячний і спирт етиловий ректифікований виноградний, які використовуються при виробництві коньяків (бренді) та вин	
спирт коньячний, реалізований підприємством, яке має ліцензію на виробництво спирту коньячного, іншому підприємству, яке має ліцензію на виробництво спирту коньячного або коньяку, відповідно до виданого згідно з чинним законодавством наряду	

**5.7. Маркування підакцизних товарів**

Важливою особливістю справляння акцизного збору з алкогольних напоїв та тютюнових виробів є обов'язкове маркування таких підакцизних товарів.

Виробники алкогольних напоїв та тютюнових виробів проводять маркування кожної пляшки (упаковки) алкогольних напоїв та кожної пачки (упаковки) тютюнових виробів у такий спосіб, щоб марка розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару відповідно до положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору, маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Маркування алкогольних напоїв здійснюється марками акцизного збору, які відрізняються за дизайном для окремих видів продукції, визначених Кабінетом Міністрів України. Кожна марка акцизного збору на алкогольні

напої повинна мати окремий номер та найменування виду продукції відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору, маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, затвердженого Кабінетом Міністрів України (рис.5.17).



**Рис. 5.17. Загальні вимоги щодо застосування акцизних марок**

Продаж акцизних марок проводять Державні податкові адміністрації в областях, АР Крим, містах Києві та Севастополі виходячи із планових щомісячних обсягів реалізації (виробництва) алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

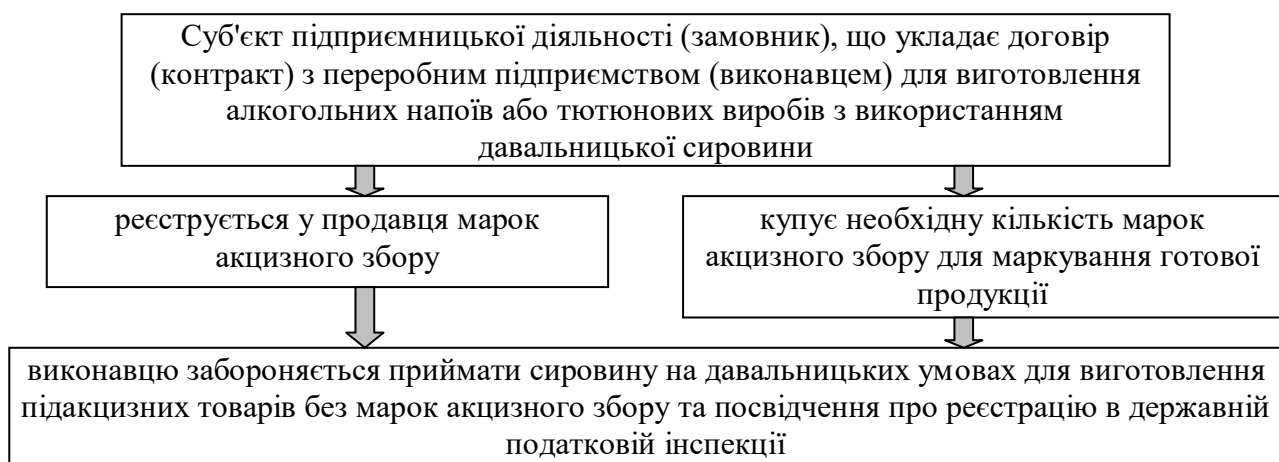
Для одержання марок акцизного збору суб'єкти підприємницької діяльності – вітчизняні виробники мають подати до податкової адміністрації низку документів:



- заявку-розрахунок на придбання марок акцизного збору у двох примірниках;
- платіжний документ з відміткою установи банку, що підтверджує внесення плати за марки акцизного збору;
- оригінал і копію розрахунку потужності підприємства з урахуванням можливого обсягу виробництва та реалізації алкогольних напоїв;
- звіт про фактичні обсяги виробництва та реалізації продукції за попередній квартал;
- оригінал та копію ліцензії, що підтверджують право підприємства-виробника на виготовлення продукції та на проведення оптової та роздрібної торгівлі.

Суб'єкти підприємницької діяльності – вітчизняні замовники, що уклали угоди на переробку давальницької сировини, для одержання марок акцизного збору крім вище перелічених документів подають наступні:

- оригінал та копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- оригінал та копію статуту (якщо він необхідний для даної форми підприємства), або документа, що є підставою для здійснення діяльності;
- довідку про наявність рахунків та їх реквізити, завірену установою банку;
- довідку податкового органу за місцезнаходженням про взяття на облік як платника податку;
- оригінал і копію договору (контракту) на виготовлення тютюнових виробів на давальницьких умовах (рис.5.18).

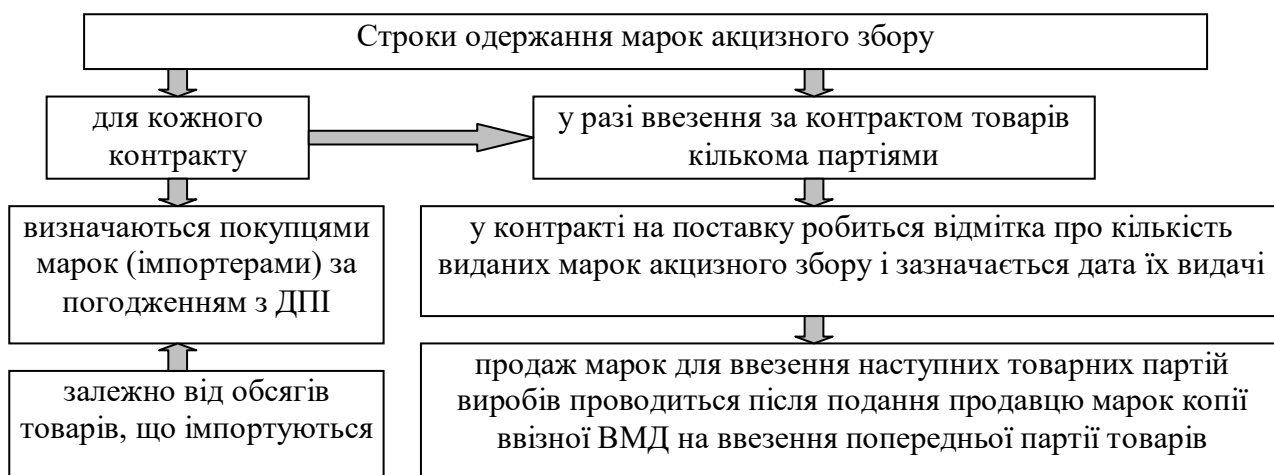


**Рис. 5.18. Обов'язки замовника та виконавця при виготовленні алкогольних напоїв або тютюнових виробів з давальницької сировини**

Імпортери (замовники) для одержання марок акцизного збору подають до податкового органу:

- заявку-розрахунок на придбання марок, яка складається у трьох примірниках, один з яких передається митним органам для оформлення вантажної митної декларації;
- платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки акцизного збору та сплату податку;
- оригінал та копію зовнішньоекономічного договору (контракту), відповідно до якого в Україну вводяться алкогольні напої та тютюнові вироби;
- ліцензії на право здійснення імпортних операцій та оптової і роздрібною торгівлі.

Замовники алкогольних напоїв та тютюнових виробів з використанням давальницької сировини, а також імпортери цих товарів (включаючи громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи) зобов'язані зареєструватися в податкових органах за місцезнаходженням та отримати марки акцизного збору для маркування товарів. Придбані марки акцизного збору передаються імпортерами (замовниками) іноземним виробникам для маркування імпортованих підакцизних товарів у процесі їх виробництва. Якщо імпорт підакцизних товарів здійснюється імпортером регулярно, то продаж марок акцизного збору для введення наступної партії виробів здійснюється після подання податковій адміністрації копії ввізної вантажної митної декларації про ввезення попередньої партії товарів і копії платіжних документів про сплату акцизного збору в повному обсязі (рис.5.19).



**Рис. 5.19. Строки одержання марок акцизного збору при імпорті алкогольних напоїв та тютюнових виробів**

Певні особливості передбачені законодавством щодо маркування конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Так, придбання марок акцизного збору для обклеювання вищеназваних товарів здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності, які придбали їх на аукціонних торгах, організованих податковим органом. Витяг із протоколу, засвідчений біржею, є підставою для оформлення покупцем заявки-розрахунку на придбання марок акцизного збору в кількості, зазначеній у протоколі. Одержання покупцем марок акцизного збору відбувається лише після надходження до податкового органу повідомлення біржі про зарахування коштів за продані алкогольні напої і тютюнові вироби, тобто на протязі трьох днів з часу здійснення даної операції. Маркування виробів здійснюється покупцем у місцях зберігання конфіскованої продукції.

Маркування конфіскованої продукції, яка не була реалізована на аукціоні, проводиться підприємствами торгівлі, які здійснюють її реалізацію. При цьому марки акцизного збору спеціально передаються податковим органом продавцю в кількості, зазначеній в актах опису та оцінки конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів .

Передача або продаж придбаних марок акцизного збору інших суб'єктам підприємницької діяльності (крім передачі замовниками (імпортерами) марок акцизного збору виробникам (постачальникам) з метою маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів) заборонена, крім їхньої передачі або продажу з правами та зобов'язаннями за підакцизними товарами та за умови реєстрації їхніх нових власників у податковій адміністрації.

За умови, якщо марки акцизного збору були пошкоджені і тому не використані для маркування, вони приймаються від покупців для утилізації. При цьому сплачена сума акцизного збору відшкодовується покупцям або за їхнім бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів. Вартість марок при цьому не відшкодовується.

Відшкодування покупцям марок акцизного збору фактично сплачених до бюджету сум акцизного збору з алкогольних напоїв та тютюнових виробів може здійснюватися і за умови повернення непошкоджених та невикористаних акцизних марок.

Підставою для відшкодування акцизного збору, сплаченого вітчизняними виробниками або імпортерами (замовниками алкогольних напоїв та тютюнових

виробів згідно Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів є, насамперед, акт про утилізацію, складений продавцем марок у разі повернення від покупця належним чином оформлених пошкоджених акцизних марок, через що вони не були використані для маркування товарів, або акт про списання, який складається комісією, створеною на вітчизняному підприємстві-виробнику, за участю представників державної податкової адміністрації та місцевої державної адміністрації, у разі пошкодження акцизних марок автоматом з їх наклеювання і неможливості наклеювання цих марок на окремий папір.

Порядок утилізації марок акцизного збору, що не були використані для маркування товарів через їх пошкодження, поширюється і на партії неякісної продукції, що повертається покупцем підприємству-виробнику.

При підготовці державною податковою адміністрацією відповідного подання до фінансових органів для відшкодування сплаченого акцизного збору покупцям акцизних марок в обов'язковому порядку залежно від ступеня пошкодження марок мають прийматися належним чином оформлені акти.

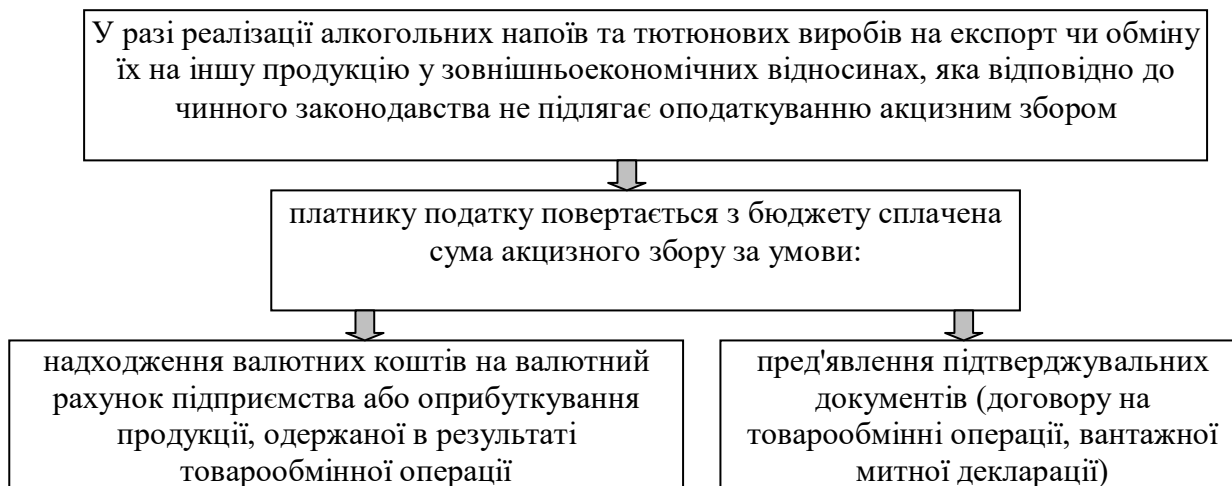
При поверненні покупцями непошкоджених та невикористаних марок акцизного збору і наявності висновку податкового органу-продавця марок про їх придатність для подальшої реалізації, відшкодування сплаченою до бюджету акцизного збору проводиться фінансовими органами у п'ятиденний термін з дня подання належним чином оформленого акта.

Відшкодування покупцям марок - імпортером проводиться в межах фактичних надходжень акцизного збору до державного бюджету за кожним фактом придбання акцизних марок. При цьому імпортер в обов'язковому порядку повертає акцизні марки і подає, при необхідності, акт про утилізацію пошкоджених марок акцизного збору.

Зазначимо, що у випадках повернення імпортером акцизних марок внаслідок закінчення терміну придатності алкогольних чи тютюнових виробів, а також пошкодження цих виробів під час транспортування і зберігання, відшкодування сум акцизного збору імпортером під час придбання акцизних марок не проводиться.

В разі реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів на експорт чи обміну їх на іншу продукцію у зовнішньоекономічних відносинах, яка

відповідно до чинного законодавства не підлягає обкладенню акцизним збором, платнику податку повертається з бюджету сплачена сума акцизного збору за умови надходження валютних коштів на валютний рахунок підприємства або оприбуткування продукції, одержаної в результаті товарообмінної операції та пред'явлення підтверджуючих документів (договору на товарообмінні операції, вантажної митної декларації) (рис 5.20).



**Рис. 5.20. Механізм відшкодування акцизного збору при експорті алкогольних напоїв та тютюнових виробів**

Дана норма в сьогоденних умовах практично може застосовуватися по відношенню лише до підприємців, які самостійно виробляють алкогольні напої та тютюнові вироби, оскільки норми чинного законодавства не дають можливості незалежним експортерам здійснювати експорт підакцизних товарів (продукції), раніше придбаних у безпосередніх їх виробників.

Купівля товарів у виробника згідно п.1 ст.3 Закону [12] є об'єктом обкладення акцизним збором на загальних підставах, а ст.7 цього ж Закону забороняє реалізовувати на території України алкогольні напої та тютюнові вироби без марок акцизного збору. У подальшому даний експортер не може реалізовувати на експорт дані товари, обклеєні вітчизняними марками, адже це суперечить Положенню про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби від 18.09.1995р. №849/95. Таким чином, експортер може здійснювати експорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів лише на підставі договорів з їх виробником, які не передбачають переходу права власності на таку продукцію.

У зв'язку з вищенаведеним, слід сказати, що у разі реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів на експорт з вітчизняними марками, дана

операція кваліфікується як порушення законодавства. При цьому матеріально-відповідальні особи підприємства-виробника зазначеної продукції повинні нести повну матеріальну відповідальність у розмірі вартості марок акцизного збору та розрахункової суми акцизного збору, яку виробник мав би сплатити до бюджету за умови реалізації продукції, для якої купувалися марки акцизного збору. Зазначені суми у безспірному порядку стягуються з рахунку підприємства.

З огляду на сучасний стан вітчизняного ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, куди в значних обсягах надходить контрабандна продукція, в першу чергу тютюнові вироби із Російської Федерації та Молдови, та можливості фальсифікаторів підробляти марки акцизного збору і копіювати системи захисту самої продукції від підробки, сьогодні актуальним питанням є підвищення ефективності контролю за справлянням акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби.

### **5.8. Контроль за справлянням акцизного збору та відповідальність платників**

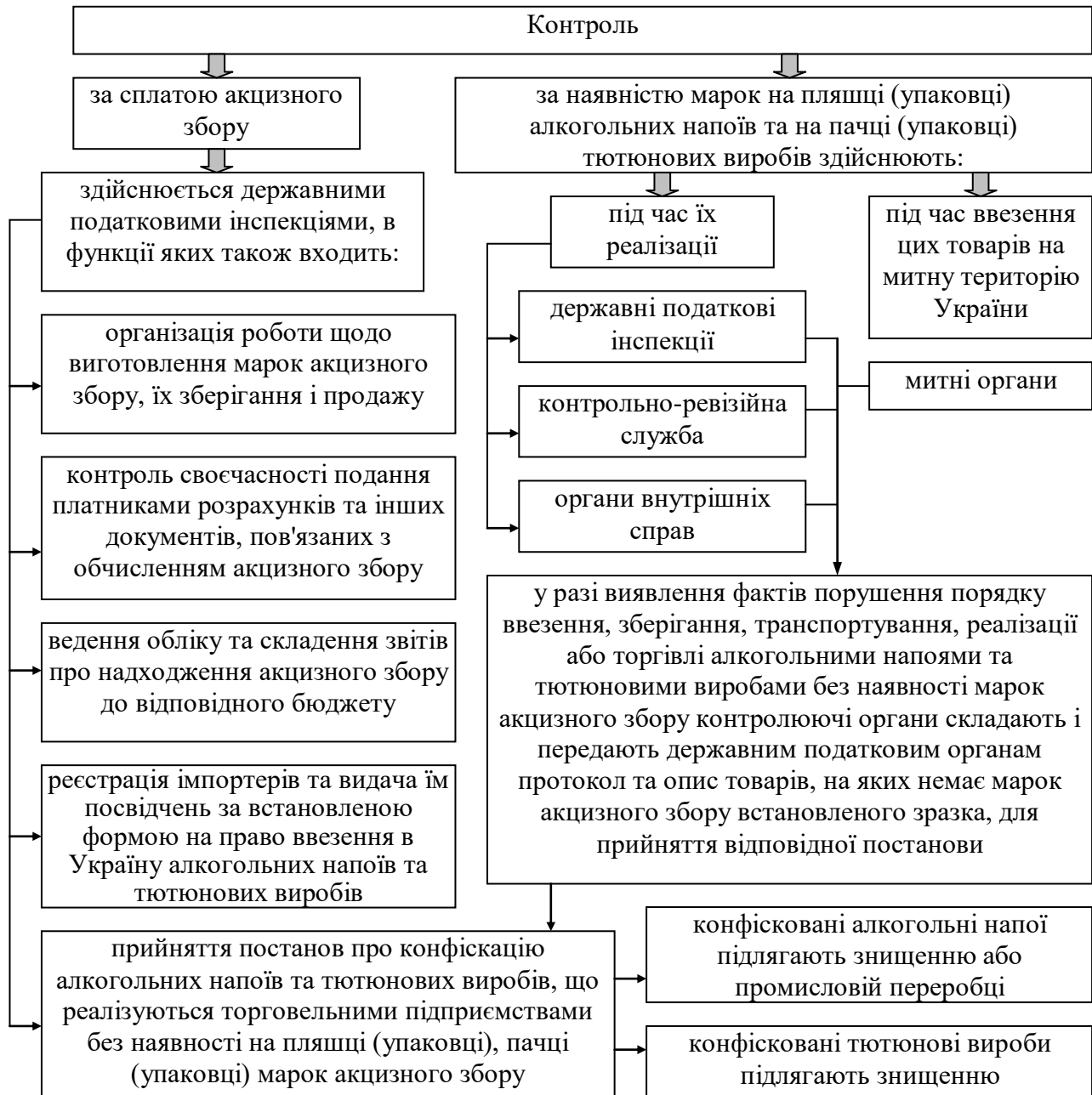
Контроль за сплатою акцизного збору на території України здійснюється державними податковими інспекціями, які організують роботу щодо виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання і продажу, контролюють своєчасність подання платниками розрахунків акцизного збору, ведуть облік та складають звіти про його надходження до відповідного бюджету, здійснюють реєстрацію імпортерів, видають посвідчення за встановленою формою на право ввезення в Україну підакцизних товарів.

Особлива увага приділяється контрольній роботі щодо справляння акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби (рис.5.21) з огляду на те, що саме в даній галузі спостерігаються найбільші ухилення від оподаткування.

Разом з контрольно-ревізійною службою та органами внутрішніх справ, державні податкові інспекції здійснюють контроль за наявністю марок на пляшках алкогольних напоїв та пачках тютюнових виробів під час їх реалізації.

У випадку виявлення фактів порушення порядку ввезення, зберігання, транспортування, реалізації або торгівлі підакцизними товарами, контролюючі

органи складають і подають державним податковим органам протокол та опис товарів для прийняття відповідної постанови.



**Рис. 5.21. Організація контролю за справлянням акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби**

Начальники державних податкових інспекцій мають право приймати рішення про конфіскацію таких підакцизних товарів відповідно до чинного законодавства.

Відповідальність за недодержання порядку маркування, реалізації підакцизних товарів, несвоєчасну сплату акцизного збору несуть виробники,

імпортери, продавці цих товарів та їх посадові особи у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

Значний обсяг відповідальності передбачений законодавством за незаконне виготовлення, підробку марок акцизного збору та вчинення інших протиправних дій, пов'язаних з їх використанням.

Так, незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених і одержаних чи підроблених марок акцизного збору згідно статті 216 Кримінального кодексу України [6] караються штрафом від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років. Ті ж самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, караються штрафом від 300 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від 3 до 5 років з конфіскацією товарів промаркованих підробленими марками чи голографічними захисними елементами.

Роздрібна торгівля алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок або з підробленими марками акцизного збору тягне за собою накладення штрафу від 20 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією майна, предметів торгівлі та виручки, одержаної від їх продажу. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає належним чином розміщених марок акцизного збору або з підробленими чи фальсифікованими марками посадовими особами підприємств - виробників, імпортерів і продавців цих товарів тягне за собою накладення штрафу від 20 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано стягненню за будь-яке з правопорушень, які зазначені вище, або вчиненні у великих розмірах, тягнуть за собою накладення штрафу від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Незаконне зберігання марок акцизного збору тягне за собою накладення штрафу від 3 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких марок. Суб'єкти господарювання, що ввозять, зберігають, транспортують, приймають на комісію з метою продажу та реалізації на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів караються



накладанням штрафу в розмірі 200% вартості отриманої партії товару, але не менше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Основну роботу зі справляння імпортного акцизного збору проводить митниця, яка проводить оформлення попередньо (акцизної, вантажної митної декларації), оформляє підакцизні товари для вільного використання на території України. Податкова служба в даному випадку видає акцизні марки, отримує за них плату і перевіряє сплату акцизного збору. Однак з точки зору ефективності адміністрування акцизного збору, доцільніше було б віддати контроль за сплатою імпортного акцизного збору одному контролюючому органу.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Назвіть спільні риси ПДВ і акцизного збору, а також особливості справляння акцизного збору.*
2. *Хто є платниками акцизного збору?*
3. *Які особливості функціонування імпортного акцизного збору?*
4. *Який порядок обчислення суми акцизного збору, що підлягає сплаті до бюджету?*
5. *Перелічіть пільги по акцизному збору.*
6. *Які види ставок акцизного збору застосовуються у фіскальній практиці?*
7. *Охарактеризуйте порядок маркування підакцизної продукції.*
8. *Хто здійснює контроль за справлянням акцизного збору?*
9. *Назвіть терміни сплати акцизного збору.*
10. *Яка відповідальність передбачена за порушення порядку нарахування і сплати акцизного збору?*

## РОЗДІЛ VI. МИТО ЯК ФІСКАЛЬНИЙ ІНСТРУМЕНТ ТА ЗАСІБ МИТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

### 6.1. Основи митної справи в Україні

*Митне оподаткування* – один із напрямків митної політики держави, спосіб митного регулювання. Становлення і розвиток митної справи в Україні здійснюється в напрямку уніфікації із загальноприйнятими в міжнародній практиці нормами і стандартами.

Загальне керівництво митною справою в Україні здійснюють:

1. Верховна Рада України – визначає основні напрямки митної політики, структуру системи органів державного регулювання митної справи, встановлює ставки мита, спеціальні митні зони та митні режими на території держави тощо;

2. Кабінет Міністрів України – забезпечує здійснення митної політики відповідно до Законів, встановлює розміри митних зборів, проводить переговори та укладає міжнародні договори України тощо;

3. Державна митна служба України - здійснює безпосереднє керівництво митною справою в державі.

Митна служба в Україні включає в себе три рівні:

- Державний митний комітет України
- регіональні митниці
- митниці.

Переміщення товарів через митницю України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, яке передбачає обов'язкове декларування товару та сплату мита і митних платежів.

Декларування здійснюється шляхом заповнення митних декларацій або валютних декларацій.

*Мито* – непрямий податок, який стягується при перетині митного кордону, тобто при імпорті, експорті та транзиті товарів. Даний податок як і акцизний збір, включається в ціни товарів, сплачується за рахунок покупця, його ставки диференційовані за групами товарів, перелік яких значно ширший ніж перелік підакцизних товарів.

*Митні збори і митні платежі* – це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

## **6.2. Загальна характеристика та види мита**

Мито займає особливе місце в системі непрямих податків. По-перше, сфера застосування мита - зовнішньоекономічні операції, тобто воно не справляється при здійсненні операцій з продажу товарів, робіт, послуг всередині країни. По-друге, на відміну від ПДВ та акцизних зборів, мито, поряд із фіскальною складовою має серйозний регулятивний потенціал. Саме за допомогою цього специфічного податку можуть бути створені сприятливі умови для розвитку національних товаровиробників, здійснюється вплив на формування раціональної структури експорту та імпорту, забезпечуються справедливі умови конкуренції на внутрішньому ринку країни. Мито відіграє важливу роль в структурній перебудові економіки країни, сприяє інтеграції національної економіки в світовий економічний простір.

Мито, як непрямий податок через механізм ціноутворення безпосередньо впливає на споживачів. Так, підвищення ставок імпортного мита збільшує ціну продажу імпортованих товарів, що за наявності еластичного попиту стримує їх споживання та створює умови для підвищення конкурентоспроможності вітчизняних виробників аналогічних товарів. В загальному випадку мито є тим механізмом, за допомогою якого держава може забезпечити рівні умови конкуренції на внутрішньому ринку. Саме цим зумовлена значна диференціація ставок мита та висока динамічність їх коригування.

До недоліків мита як загальнодержавного податку слід віднести незалежність його розміру від доходів платника, що збільшує нерівність оподаткування та податкове навантаження, особливо для малозабезпечених верств населення, які виступають кінцевими споживачами імпортованих товарів. Крім того механізм справляння мита передбачає наявність значного часового лагу між фактичною сплатою мита та його "поверненням" імпортерам, що відволікає на певний (часто невизначений) час оборотні кошти суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Загальна характеристика мита як непрямих податку наведена на рис. 6.1.



**Рис. 6.1. Загальні ознаки мита**

Мита, які застосовують в Україні, можуть бути класифіковані за наступними ознаками (рис. 6.2):



**Рис. 6.2 Класифікаційні ознаки та види мита**

1. *За способом нарахування мита бувають:*
- *Адвалерне мито*, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів, які обкладаються митом;
  - *Специфічне мито*, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів, що обкладаються митом;
  - *Комбіноване мито*, що поєднує обидва ці види митного обкладення (рис. 6.3).



**Рис. 6.3 Способи нарахування мита**

Досвід митного регулювання в Україні свідчить про найбільшу питому вагу адвалерних ставок (табл. 6.1), яка протягом останнього десятиріччя не знижувалася менш за 75 відсотків від загальної кількості товарних позицій.

Таблиця 6.1

**Структура митного тарифу України (1996-2004 рр.),% [50]**

Види ставок мита	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Адвалерні	95,6	75,4	78,3	79,2	80,2	76,4	76,5	76,7	77,0
Специфічні	1,4	1,6	18,0	17,7	16,1	17,8	17,7	17,5	17,2
Комбіновані	3,0	23,0	3,7	3,1	3,7	5,8	5,7	5,8	5,9

Розмір адвалерних ставок переважно залежить від наявності виробництва в Україні аналогічних товарів. До тих товарів що не виробляються в Україні, застосовуються низькі або нульові ставки, а до товарів, виробництво котрих добре налагоджене – високі ставки.

Специфічні і комбіновані ставки ввізного мита переважно застосовуються до товарів 1-24 груп товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності та підакцизних товарів. Їх встановлення є виправданим для тих товарів, щодо яких ймовірність зниження митної вартості та ввезення продукції низької якості є високими.

2. *За напрямком руху товарів мита бувають:*

- **експортне (вивізне) мито**, що нараховується на товари при їх вивозі за межі митної території України;
- **імпортне (ввізне) мито**, що справляється митницями при поступленні іноземних товарів на внутрішній ринок України;
- **транзитне мито**, що справляється митницею при транзиті товару через митну територію України.

Експортне (вивізне) мито має насамперед регулюючий характер і встановлюється, перш за все, з метою обмеження експорту природних ресурсів або тих товарів, на які існує підвищений попит на внутрішньому ринку. Експортне мито підвищує ціну товару для споживача, знижуючи тим самим його конкурентоспроможність на світовому ринку. Більшість розвинутих країн відмовляються від експортного мита як такого. Для України на сучасному етапі трансформації економіки повна відмова від вивізного мита економічно необґрунтована, але в цьому напрямі фінансової політики існує позитивна тенденція скорочення переліку товарів, що оподатковуються вивізним митом.

В теперішній час законодавчо застосування вивізного мита в Україні передбачено в разі експорту: живої худоби та шкіряної сировини; насіння деяких видів олійних культур; відходів і брухту чорних металів. Крім того, на 2006 рік встановлені вивізне (експортне) мито на природний газ та інші гази в газоподібному та скрапленому стані. При цьому питома вага експортного мита в загальних надходженнях залишається відносно невеликою (табл. 6.2).

3. *За призначенням (обмеженням імпорту або експорту) чинним законодавством передбачене застосування спеціального, компенсаційного та антидемпінгового мита (рис. 6.4).*

## Структура митного оподаткування в Україні, % [76]

Показник	2000	2001	2002	2003
Мито	100,00	100,00	100,00	100,00
Ввізне мито	89,77	95,58	99,64	93,46
Вивізне мито	10,23	0,42	0,36	6,54

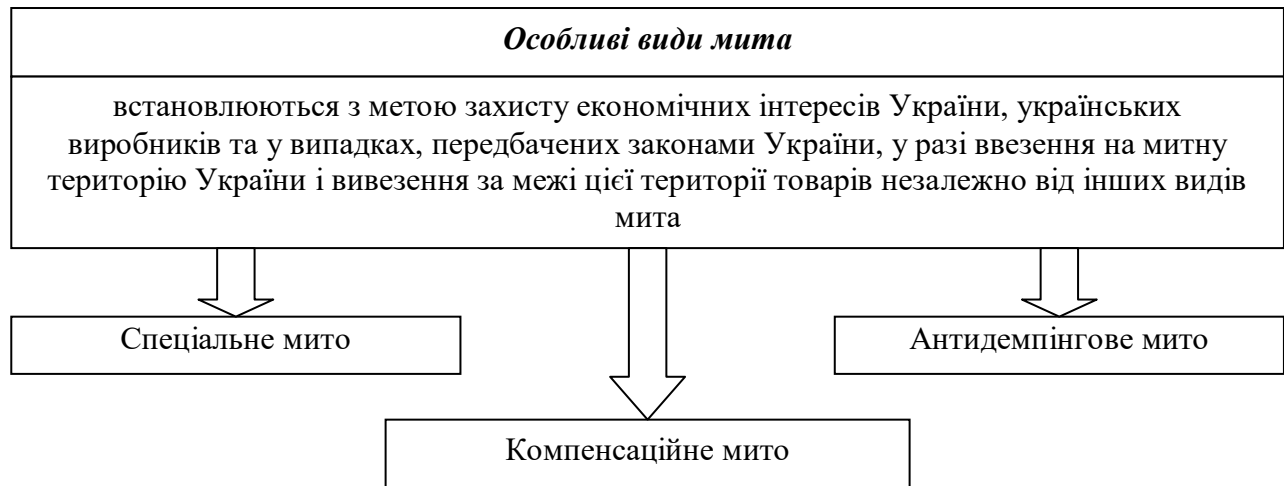


Рис. 6.4. Класифікація особливих видів мита

- **Антидемпінгове мито**, що використовується при:
  - ввезенні на митну територію України товарів за ціною, яка суттєво нижча їх конкурентної ціни в країні експорту, якщо таке ввезення завдає чи загрожує завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних товарів;
  - вивезенні за межі митної території України товарів за ціною, яка суттєво нижча ціни інших експортерів подібних товарів на момент вивезення, якщо такі операції можуть завдати шкоди загальнодержавним інтересам (рис. 6.5);

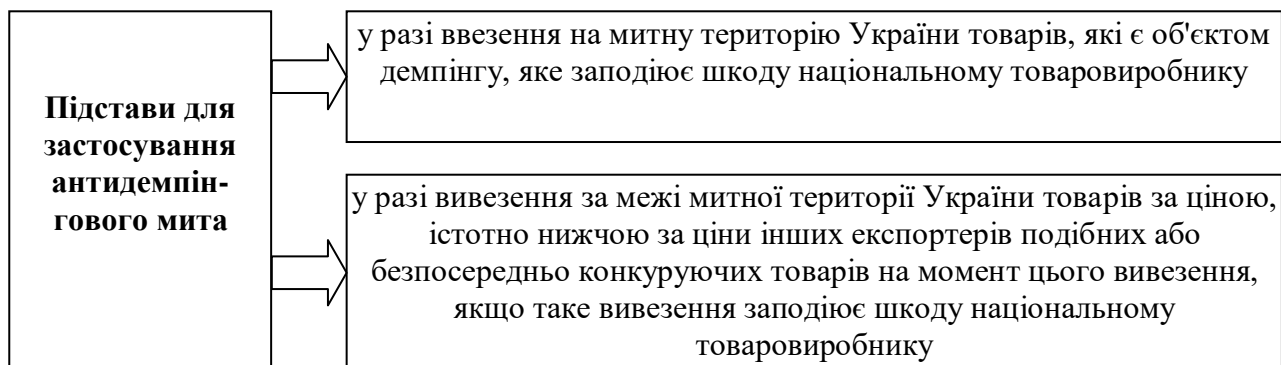
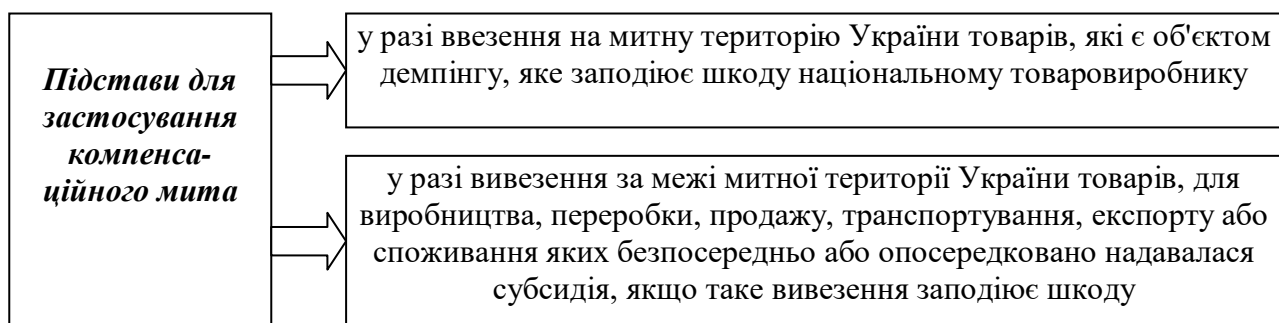


Рис. 6.5. Підстави для застосування антидемпінгового мита

- **Компенсаційне мито**, що використовується при:
  - ввезенні на митну територію України товарів, при виробництві або імпорті яких прямо чи побічно використовувалась субсидія, якщо таке ввезення може завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних товарів чи перешкоджає організації або розширенню їх виробництва в Україні ;
  - вивезенні за межі митної території України товарів, при виробництві або експорті яких використовувалась субсидія, якщо таке вивезення загрожує завдати шкоди державним інтересам України (рис. 6.6);

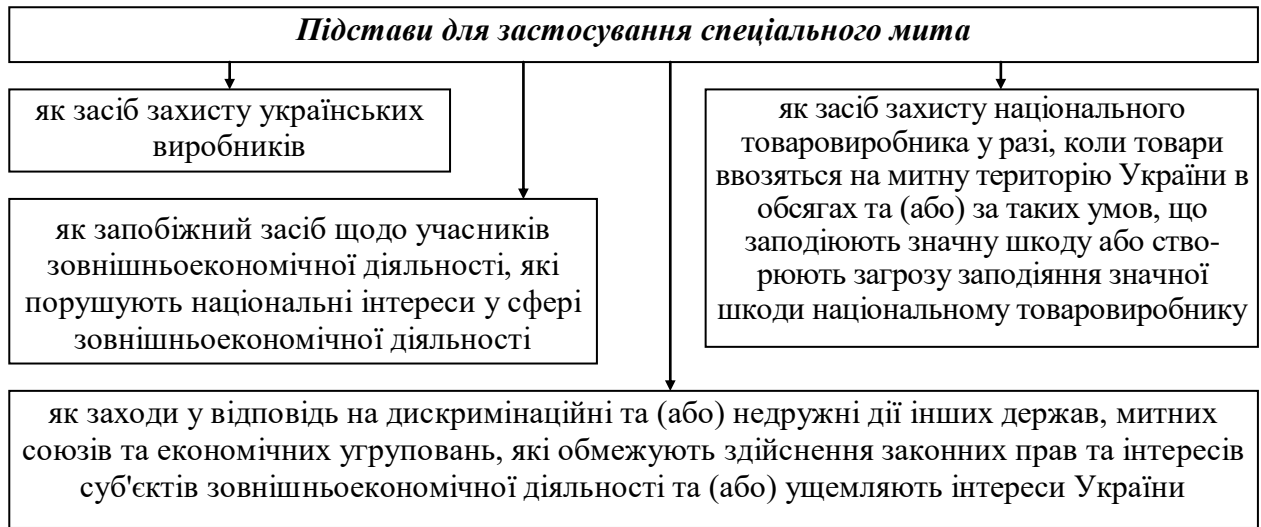


**Рис. 6.6. Підстави для застосування компенсаційного мита**

- **Спеціальне мито**, що використовується як:
  - захисний засіб, якщо товари ввозяться на митну територію України в такій кількості чи на таких умовах, які можуть нанести збиток вітчизняним виробникам подібних товарів;
    - запобіжний засіб щодо учасників зовнішньоекономічної діяльності, котрі порушують загальнодержавні інтереси в цій галузі;
    - захід для припинення несумлінної конкуренції у випадках, що визначаються законодавством України;
    - захід у відповідь на дискримінаційні чи недружні дії проти України з боку інших держав або у відповідь на дії інших країн, які обмежують законні права та інтереси суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (рис. 6.7).

Для встановлення фактів, які стають основою для застосування спеціального, антидемпінгового і компенсаційного мита, проводиться розслідування відповідним уповноваженим державним органом згідно заяви українських чи іноземних зацікавлених державних органів, підприємств, організацій, а також за ініціативою Митно-тарифного комітету України.

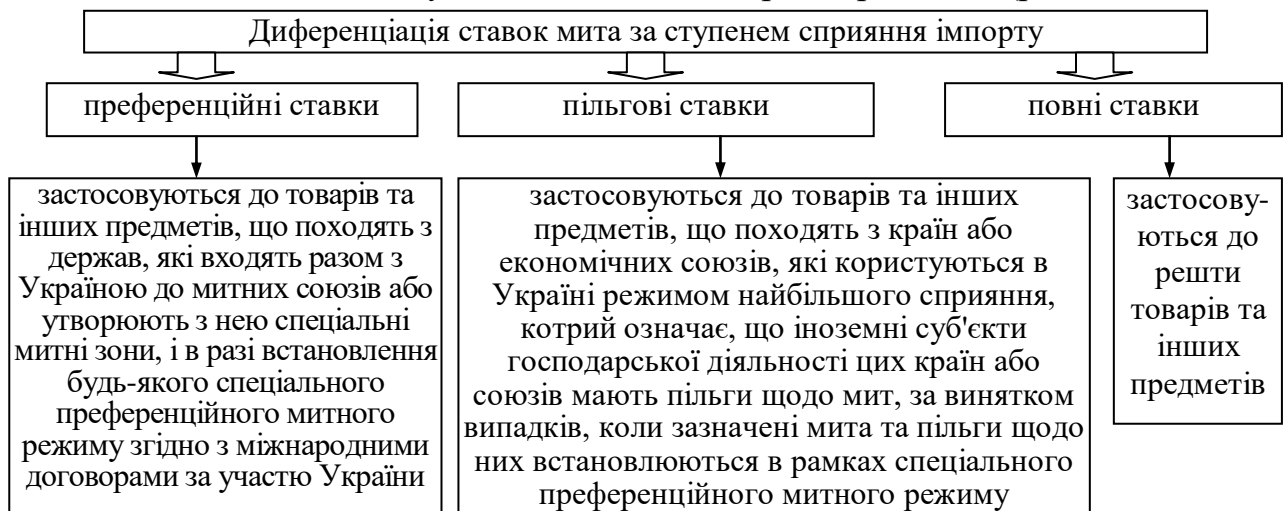




**Рис. 6.7. Підстави для застосування спеціального мита**

4. *За ступенем сприяння імпорту мито може бути класифіковане як:*

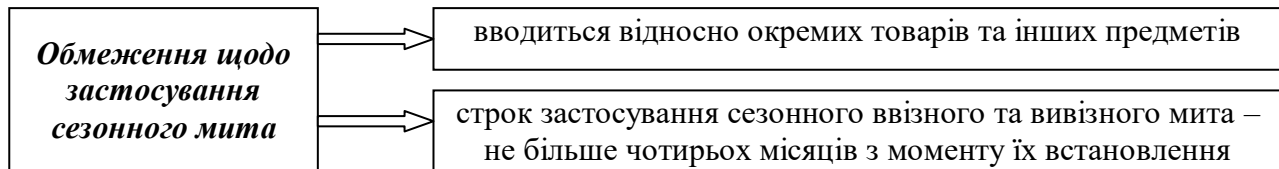
- **Преференційне** – найбільш сприятливий митний режим, який застосовується до товарів, які походять із країн, які входять разом з Україною в митні союзи; при встановленні спеціального преференційного митного режиму у відповідності з міжнародними договорами; до товарів, які походять з країн, що розвиваються (крім продукції тваринництва, харчової промисловості, продуктів рослинного походження);
- **Пільгове** – вводиться відносно імпорту товарів та предметів з країн, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрії, Великобританії, Італії, США, Німеччини, Франції і т.д.), та з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, по яких застосовуються преференційні ставки);
- **Повне** – застосовується до інших товарів і предметів (рис. 6.8).



**Рис. 6.8. Диференціація ставок мита за ступенем сприяння імпорту**

5. *За періодом дії підрозділяють:*

- **Постійне**, що встановлюється без обмеження термінів застосування;
- **Сезонне**, що встановлюється на строк не більше чотирьох місяців з моменту його встановлення (рис.6.9).



**Рис. 6.9. Обмеження щодо застосування сезонного мита**

6. *За порядком встановлення мита можуть бути:*

- **Автономне**, що встановлюється країною самостійно незалежно від міжнародних договорів;
- **Конвенційне**, що встановлюється на основі двохсторонніх та багатосторонніх переговорів та зафіксоване в угодах.

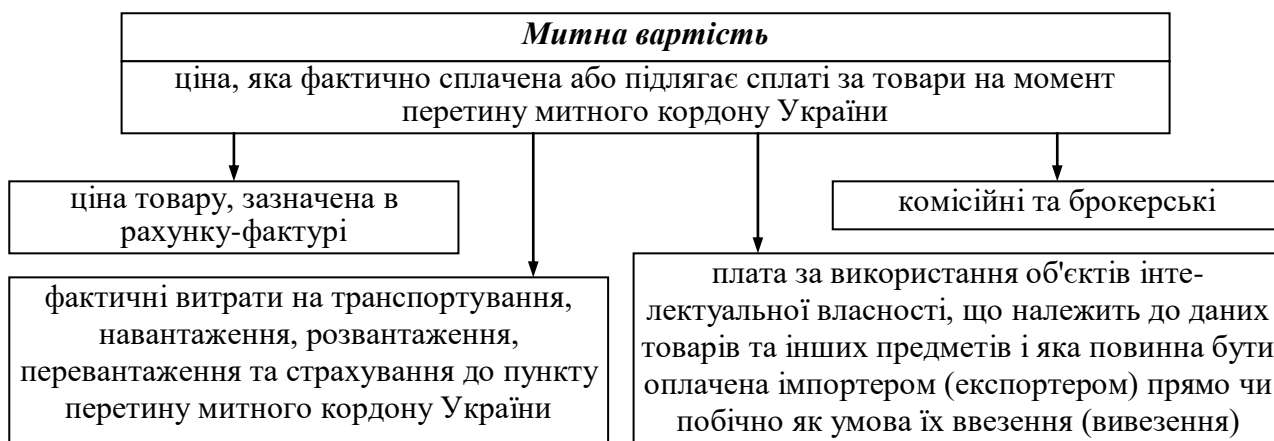
### **6.3. Митна вартість**

Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному оподаткуванню проводиться на основі їхньої митної вартості.

**Митна вартість** – це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. До митної вартості включається ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунку-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування до пункту перетину митного кордону;
- комісійні та брокерська винагорода;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів і яка повинна бути оплачена як умова їх ввезення (вивезення) – рис.6.10.

Митна вартість визначається на основі поданих декларантом відомостей.



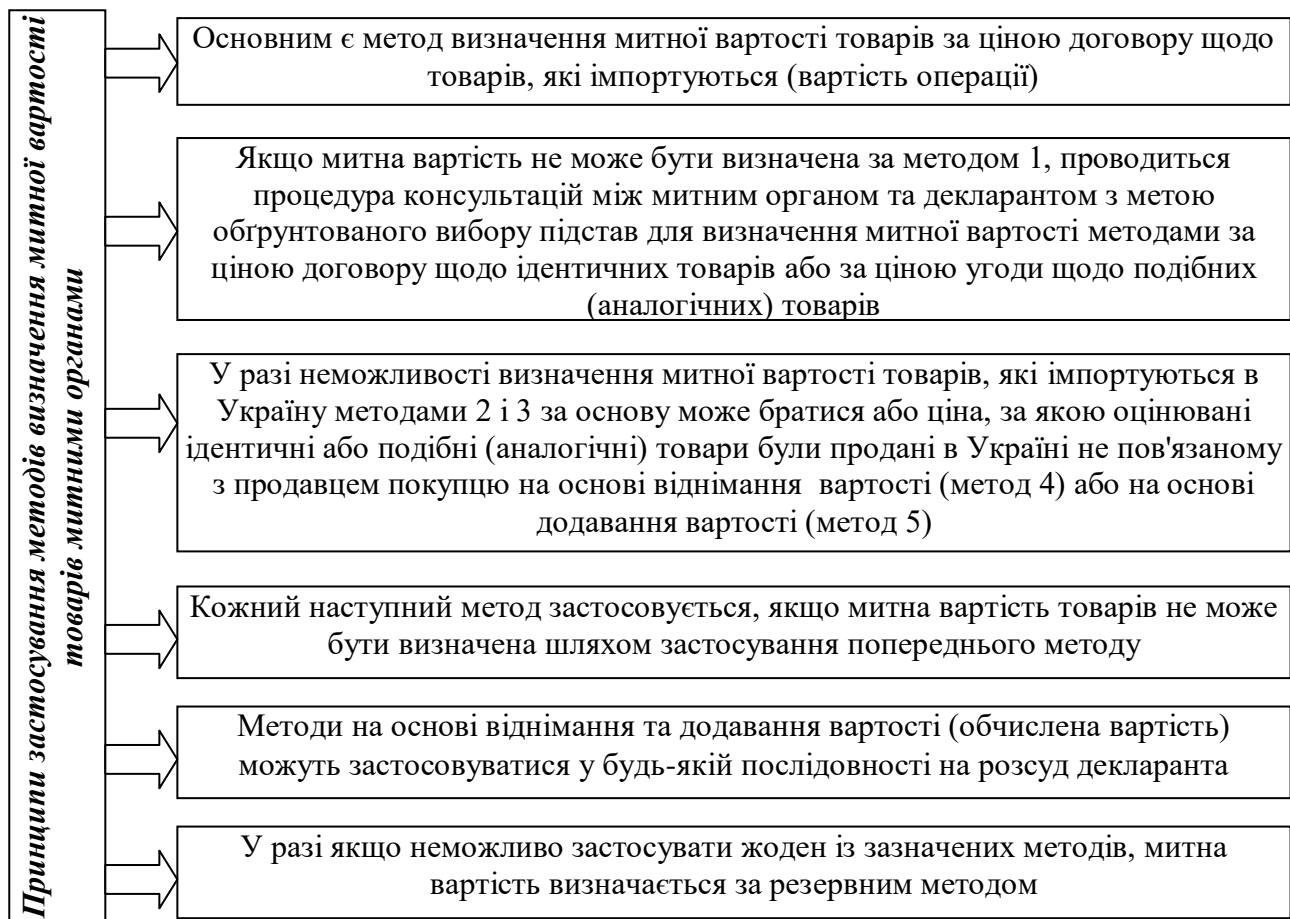
**Рис. 6.10. Складові митної вартості**

З метою визначення правильності заявленої декларантом митної вартості товарів, що імпортуються або за наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності поданих декларантом відомостей може бути застосований один з шести методів (рис.6.11):



**Рис. 6.11. Послідовність використання методів визначення митної вартості товарів, що імпортуються**

Метод визначення митної вартості товару не може бути обраний на власний розсуд митним органом. Митним кодексом України [7] встановлені принципи застосування цих методів (рис. 6.12).



**Рис. 6.12. Принципи застосування митними органами методів визначення митної вартості товарів**

При цьому важливим є визначення критеріїв віднесення осіб до пов'язаних між собою при складанні угод (рис.6.13).



**Рис. 6.13. Критерії віднесення осіб до пов'язаних між собою**

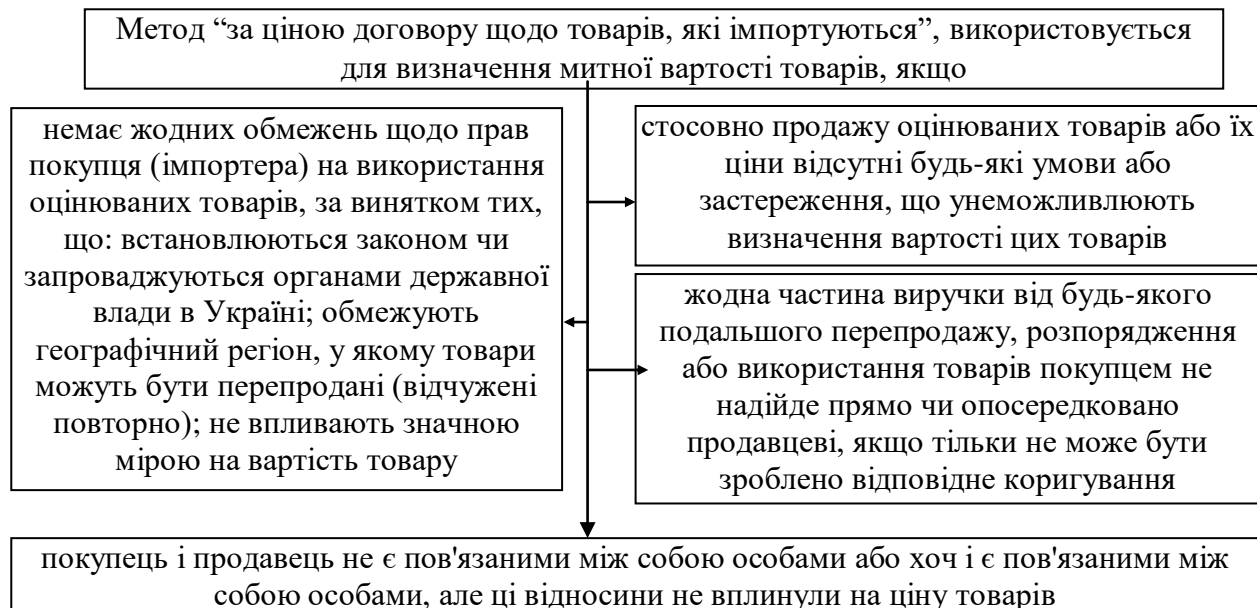
При продажу товарів між пов'язаними особами за основу для визначення митної вартості оцінюваних товарів береться вартість операції за першим методом, якщо декларант доведе, що така вартість є максимально наближеною до вартості здійснюваної одночасно (або майже в той же час) однієї з таких операцій з оцінюваними товарами:

1) вартості операції при продажу непов'язаним покупцям ідентичних або подібних (аналогічних) товарів для експорту в Україну;

2) митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, визначеної за методом визначення митної вартості на основі віднімання вартості (метод 4);

3) митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, визначеної за методом визначення митної вартості на основі додавання вартості (метод 5).

Основним методом визначення митної вартості є метод за ціною договору щодо товарів, які імпортуються (рис.6.14).



**Рис. 6.14. Умови застосування методу “за ціною договору щодо товарів, які імпортуються”**

Для визначення митної вартості товару при використанні метода 1 (за ціною договору) до ціни договору додаються наступні витрати (рис.6.15).



**Рис. 6.15. Витрати, що додаються до ціни договору для визначення митної вартості товару при використанні методу 1 (за ціною договору щодо товарів, які імпортуються)**

Наступним після методу “за ціною договору щодо товарів, які імпортуються” застосовують метод 2 «за ціною договору щодо ідентичних товарів» (рис. 6.16 та 6.17).



**Рис. 6.16. Ознаки ідентичності товарів**



**Рис. 6.17. Послідовність застосування методу “ціни договору щодо ідентичних товарів”**

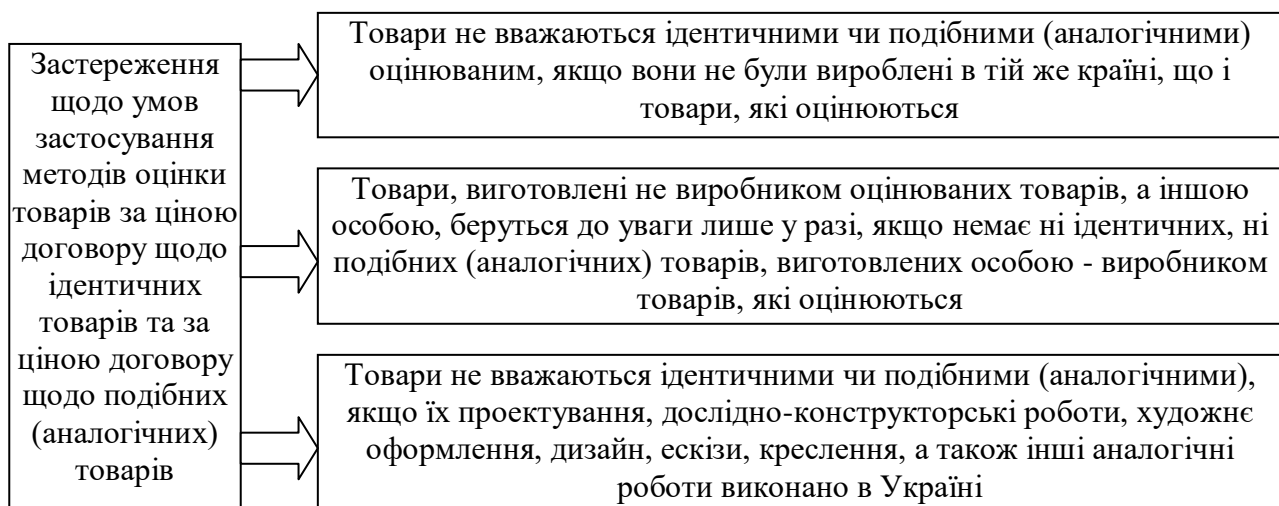
Метод визначення митної вартості за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів (метод 3) має багато схожого з попереднім методом, а різниця між ними обумовлена відмінністю подібних товарів від ідентичних. Під

подібними (аналогічними) розуміються товари, які хоч і не є однаковими за всіма ознаками, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційне взаємозамінними. Ознаками подібних товарів є:

- якість, наявність торгової марки та їх репутація на ринку;
- країна походження;
- виробник.

Алгоритм визначення митної вартості за цим методом принципово відповідає аналогічному алгоритму для методу 2 (див. рис. 6.17), але абсолютний розмір коригувань може бути значно більшим.

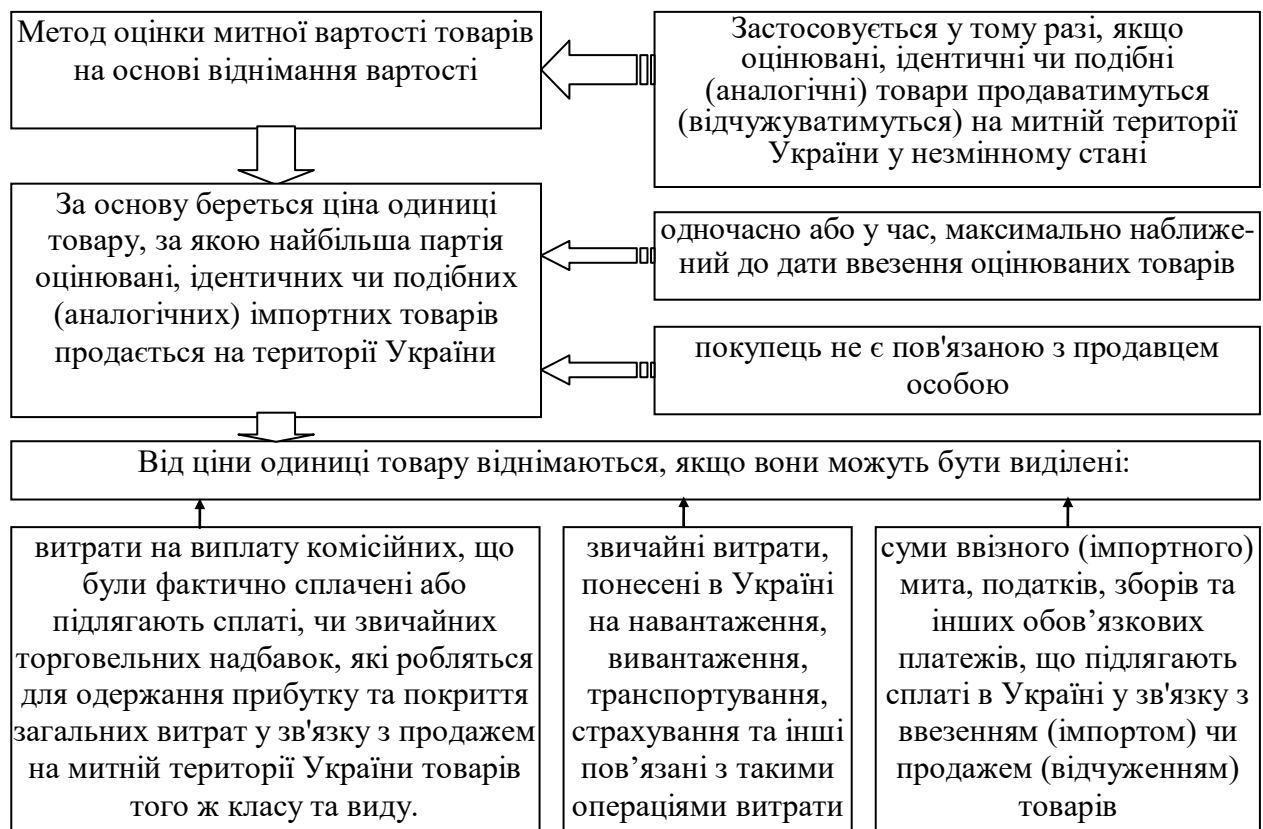
Однак, слід зазначити, що застосування методів оцінки товарів за ціною договору щодо ідентичних товарів (метод 2) та за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів (метод 3) має певні обмеження (рис.6.18).



**Рис. 6.18 Застереження щодо визначення митної вартості товарів за методами 2 та 3**

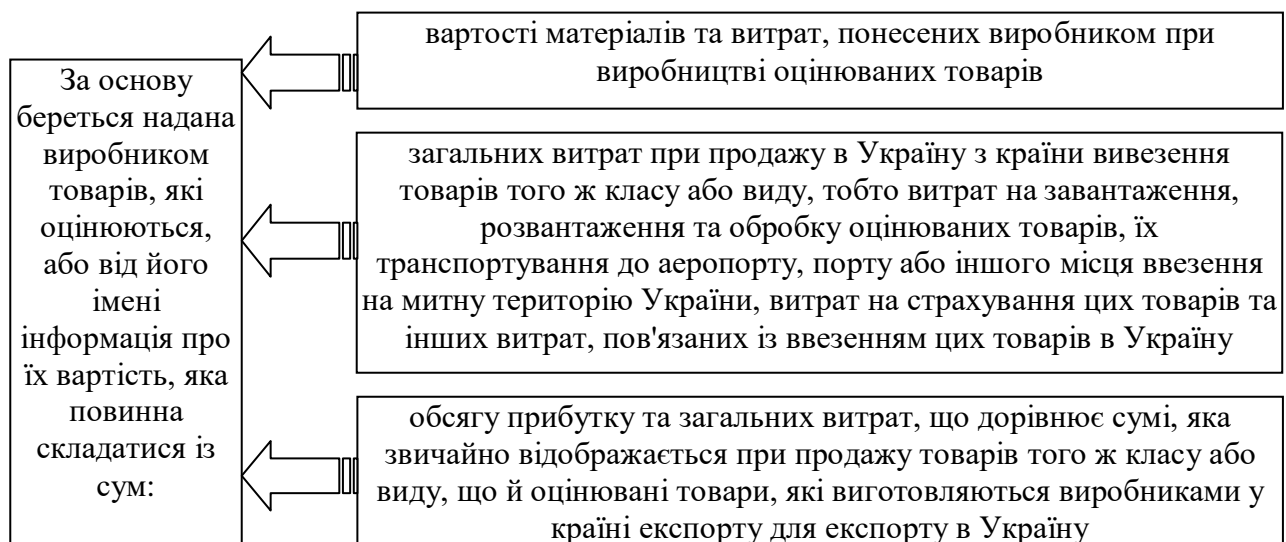
Наступний метод, що використовується при визначенні митної вартості за умови неможливості застосування попередніх методів – це метод «на основі віднімання вартості» (метод 4), умови застосування якого відображені на рисунку 6.19.





**Рис. 6.19** Схема визначення митної вартості товарів за методом «на основі віднімання вартості» (метод 4)

Особливості застосування методу оцінки на основі додавання вартості (метод 5) відображені на рисунку 6.20.

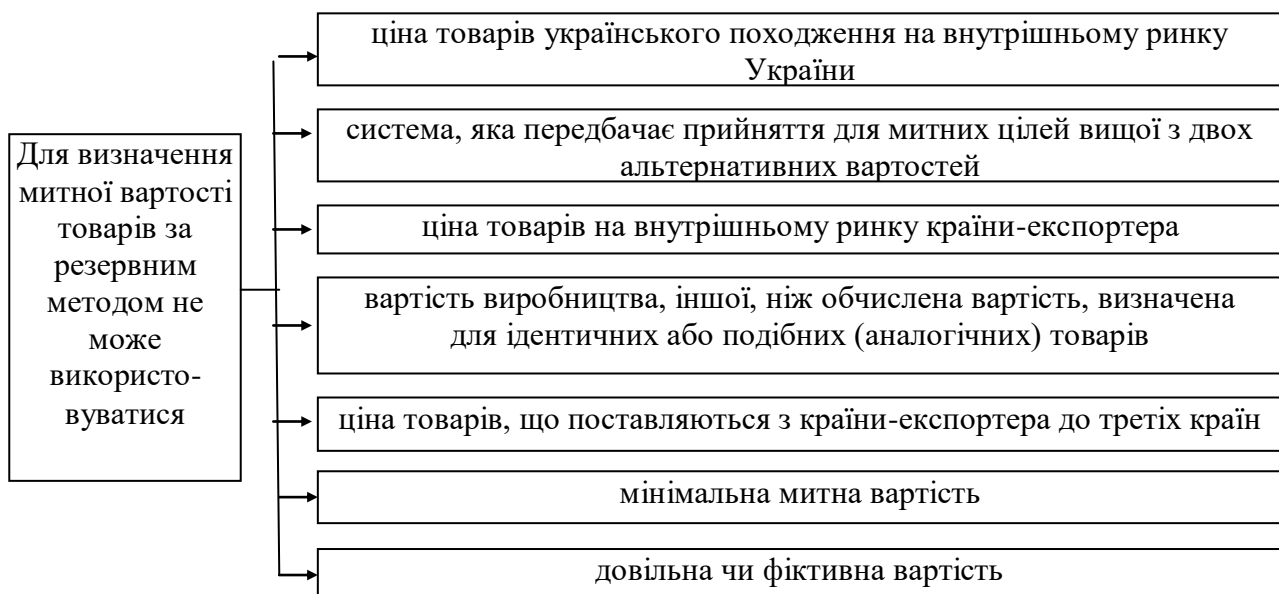


**Рис. 6.20** Особливості застосування методу оцінки на основі додавання вартості (метод 5)

Слід зазначити, що посадова особа митного органу не може вимагати або примушувати будь-яку особу, яка не є резидентом, надавати для вивчення або дозволяти одержувати доступ до будь-якого рахунку чи інших записів для цілей визначення обчисленої вартості. Інформація, подана виробником товарів для цілей визначення митної вартості може бути перевірена в країні – виробникові товарів органами влади України за згодою виробника і за умови повідомлення заздалегідь уряду країни – виробника товарів та за відсутності заперечень проти такої перевірки.

У випадку, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом послідовного використання перелічених п'яти методів, митна вартість оцінюваних товарів визначається з використанням способів, які не суперечать законам України і є сумісними з відповідними принципами і положеннями Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ).

Що ж до застосування останнього резервного методу (метод б) то необхідно виділити обмеження щодо використання цінової інформації за цим методом (рис. 6.21).



**Рис. 6.21. Обмеження щодо використання цінової інформації за резервним методом (метод б)**

Таким чином, всі перелічені методи визначення митної вартості товарів та інших предметів можуть застосовуватися з метою визначення правильності заявленої декларантом митної вартості товарів, що імпортуються або за наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності вказаних ним даних.

## 6.4. Митні пільги

Законодавством передбачено пільги щодо сплати мита (рис.6.22) та варіанти зниження рівня митного обкладення (рис.6.23).



Рис. 6.22. Види митних пільг

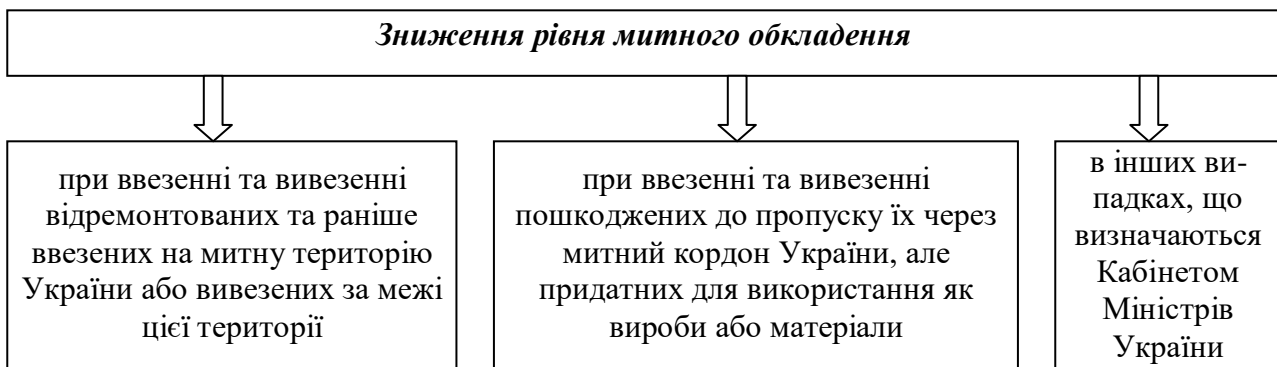


Рис. 6.23. Варіанти зниження рівня митного обкладення

Підстави для застосування митних пільг відображені на рисунку 6.24.

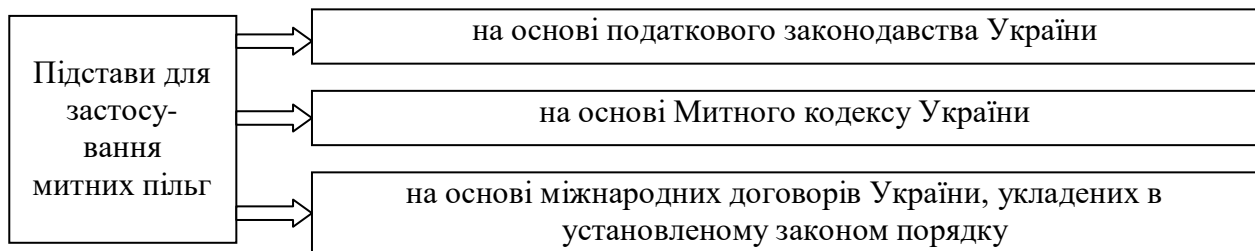


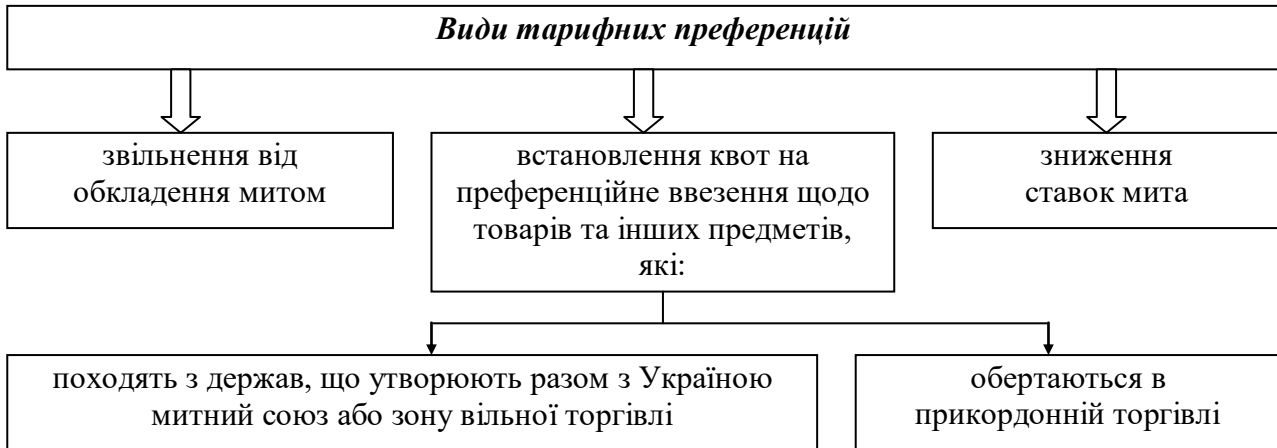
Рис. 6.24. Підстави для застосування митних пільг

Звільняються від оподаткування митом наступні товари та інші предмети (рис.6.25):

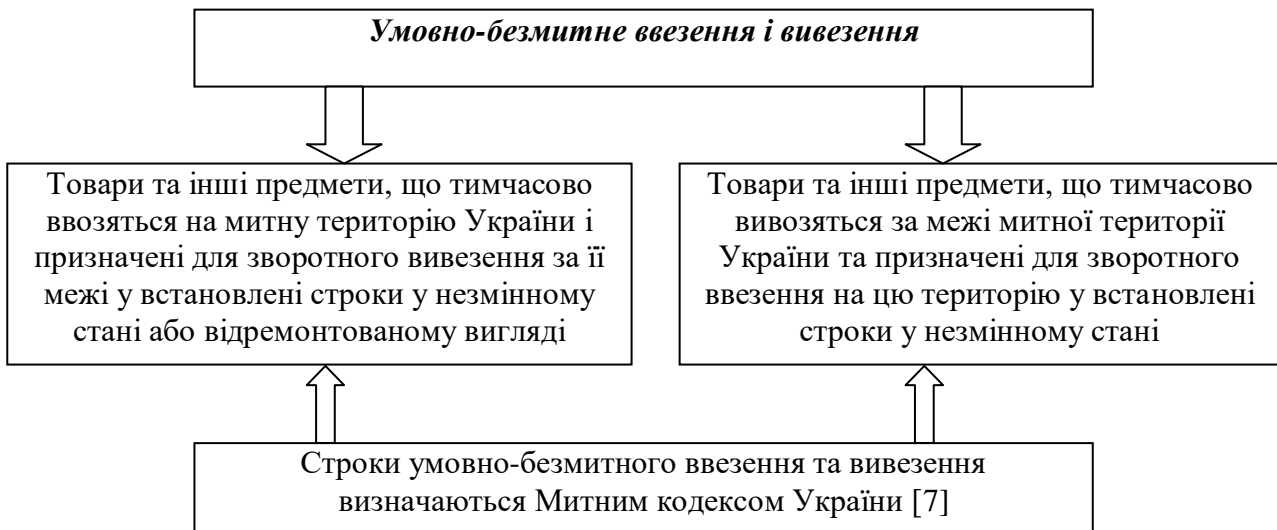


Крім зазначених пільг в митному оподаткуванні існують ще такі особливості як:

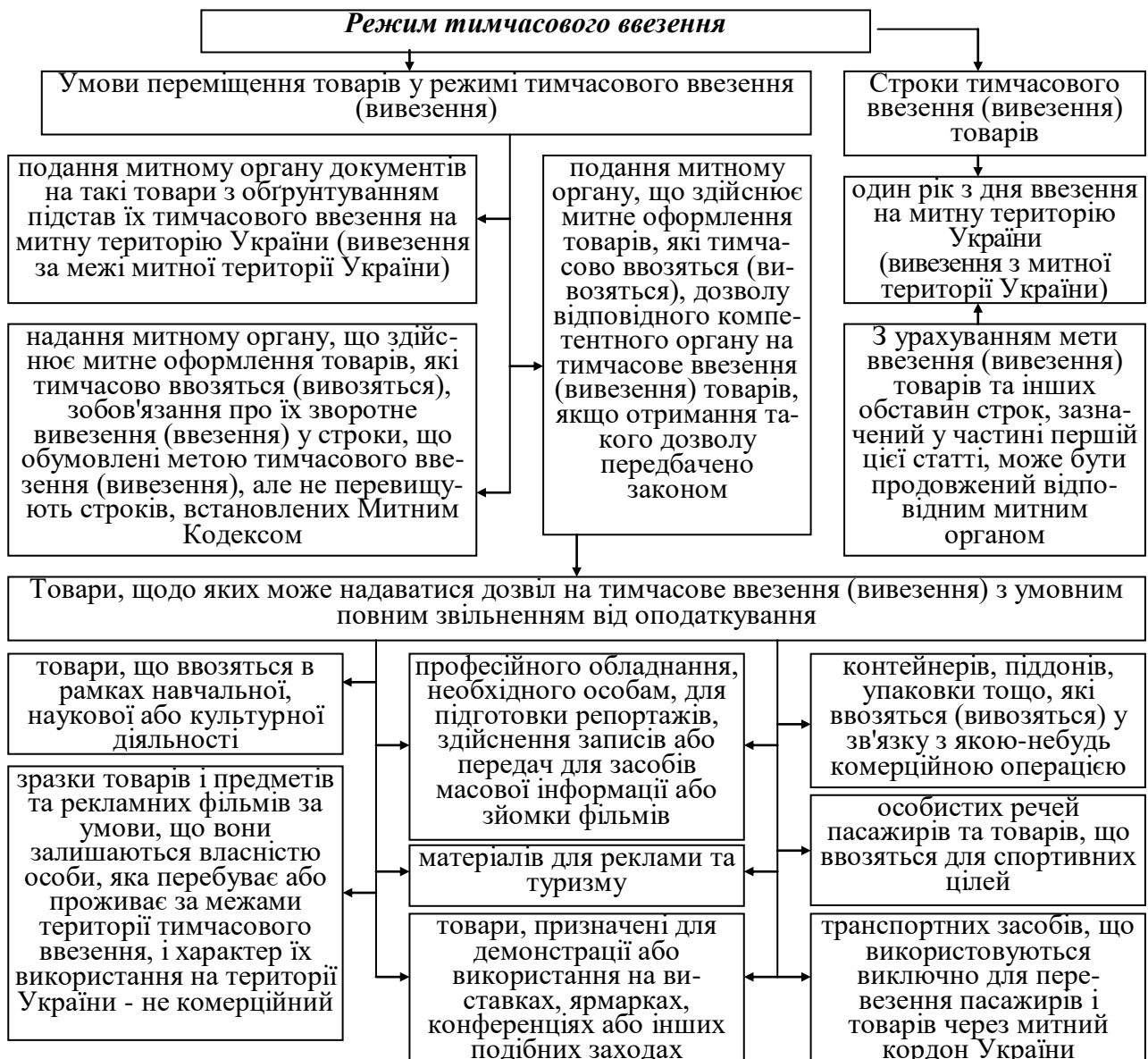
- тарифні преференції (рис. 6.26);
- умовно-безмитне ввезення і вивезення товарів (рис.6.27);
- режим тимчасового ввезення (вивезення) (рис.6.28).



**Рис. 6.26. Види тарифних преференцій**



**Рис. 6.27. Варіанти умовно-безмитного ввезення і вивезення товарів**



**Рис. 6.28. Особливості режиму тимчасового ввезення (вивезення)**

### 6.5. Порядок нарахування та сплати мита

На відміну від більшості податків, мито нараховують не самі платники, а органи митної служби. Нарухування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному оподаткуванню, провадиться на базі їхньої митної вартості, тобто ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України.

Порядок справляння мита визначається Єдиним митним тарифом України. Згідно законодавства, **Єдиний митний тариф** - це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території.

Єдиний митний тариф базується на міжнародних визнаних нормах і розвивається в напрямку максимальної відповідності загальноприйнятим у міжнародній практиці принципам і правилам митної справи. Ставки Єдиного митного тарифу є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньо - економічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності або територіального розміщення, за винятком випадків, передбачених законами України і її міжнародними договорами.

Єдиний митний тариф затверджує Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України. Оподатковувані товари зводяться в товарну класифікаційну схему, яка основана на Гармонізованій системі опису і кодування товарів.

При нарахуванні мита враховуються певні особливості:

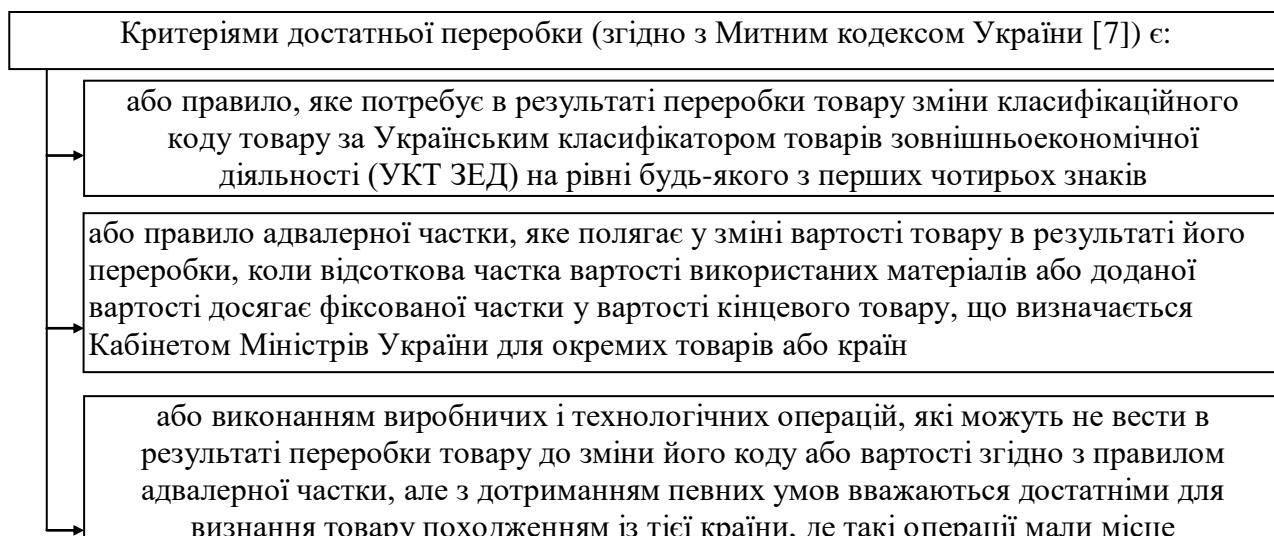
- країна походження товару та інших предметів (рис.6.29);
- технологічні операції, які не можуть визнаватися як достатня переробка товарів (рис.6.30);
- достатність переробки згідно з Митним кодексом України (рис.6.31);
- достатність переробки транспортних засобів (рис.6.32).



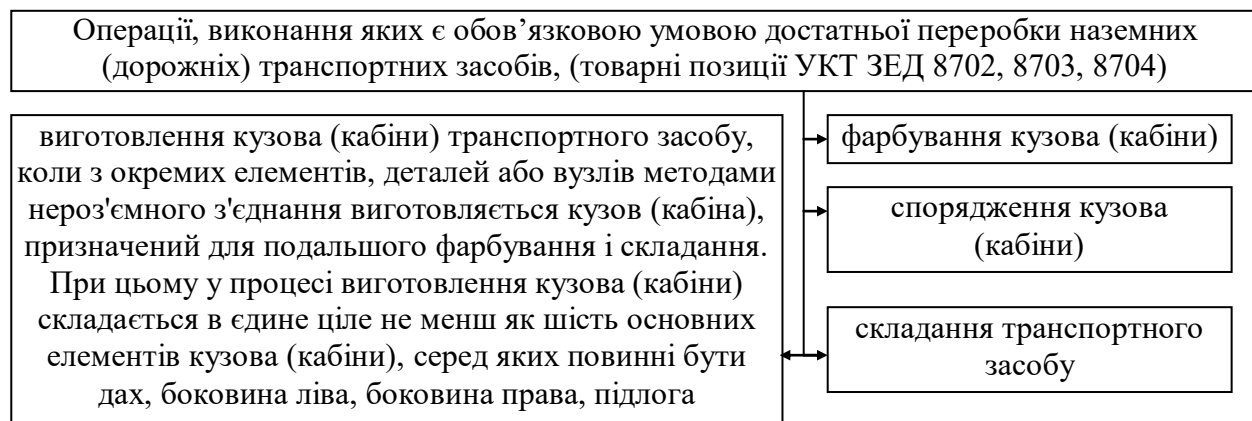
**Рис. 6.29. Критерії визначення країни походження товарів**



**Рис. 6.30. Операції, які не є достатньою переробкою товарів**



**Рис. 6.31. Ознаки критерію достатньої переробки згідно з Митним кодексом України**



**Рис. 6.32. Критерії достатності переробки транспортних засобів**



Нараховані суми мита обов'язково записуються у вантажні митні декларації і підлягають сплаті платником з поточного рахунку (коли перетин кордону не дозволяється без сплати мита) або шляхом виписки векселів (якщо імпорт або експорт дозволяється з відстрочкою платежу).

Крім мита, при перетині митного кордону справляються митні збори і митні платежі, а також плата за митне оформлення товарів і транспортних засобів (табл.6.3).

Таблиця 6.3

**Розмір плати за митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів**

Назва операції	За одну годину роботи посадової особи митного органу під час митного оформлення однієї партії товару або одного транспортного засобу, доларів США
Митне оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів	
у робочий час	20
у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
у святкові та неробочі дні	50
Митне оформлення товарів і транспортних засобів у місцях розташування митних органів поза робочим часом, установленим для митних органів	
у надурочний, нічний час і вихідні дні	40
у святкові та неробочі дні	50

Мито сплачується митним органам України, а за товари та інші предмети, які пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, - підприємствам зв'язку. Порядок надання відстрочки та розстрочки сплати мита встановлюється Державним митним комітетом України.

Сплачується мито в національній валюті України по встановлених ставках виходячи з митної вартості товару. Мито вноситься до державного бюджету України.

Законодавством передбачений порядок повернення надміру сплаченого та стягнення недобраного мита. Так, сума надміру стягнутого мита підлягає поверненню власникові товарів та інших предметів на його вимогу протягом одного року з моменту митного оформлення. Мито, не сплачене в строки, на які

було надано відстрочку та розстрочку сплати, а так само не сплачене в результаті інших дій, що спричинили його недобір, стягується за розпорядженням митних органів України в безспірному порядку.

Контроль за сплатою мита здійснюють органи митної та податкової служб. Податкові органи вправі перевірити діяльність митної служби щодо нарахування мита і митних платежів, а також порядок сплати мита конкретним платником безпосередньо до Державного бюджету.

Враховуючи те, що перетнути митний кордон без сплати мита неможливо, відповідальності за несплату не існує. Виключенням є вексельні розрахунки, по яких дозволяється сплата мита на протязі 90 днів. При непогашенні векселя на платника накладається штраф 100% від суми мита, а вексель погашається або платником, або банком, який акцептував вексель.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Яка структура митних органів України?*
2. *Хто здійснює загальне керівництво митною справою в державі?*
3. *Охарактеризуйте сутність і види мита.*
4. *З якою метою використовують спеціальні види мита?*
5. *Чим відрізняються поняття “мито” і “митний збір”?*
6. *Який порядок і методика нарахування та сплати мита?*
7. *Яке призначення Єдиного митного тарифу України?*
8. *Які види ставок передбачені законодавством України?*
9. *Перелічіть пільги, які передбачені щодо справляння мита.*
10. *Хто здійснює контроль за своєчасністю і повнотою поступлення мита і митних зборів?*

## РОЗДІЛ VII. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

### 7.1. Сутність та форми прибуткового оподаткування юридичних осіб

Прибуткове оподаткування підприємств та організацій завжди було в центрі уваги законодавців, які неодноразово переглядали та вдосконалювали його. Зміни об'єкта оподаткування, ставок податку, складу податкових пільг викликали необхідність прийняття нових законодавчих актів, в результаті за період 1991-1998р. утримання податку з прибутку регулювалось нормами чотирьох законів.

Так, в 1991 році діяв Закон СРСР «Про податок з підприємств і організацій», у відповідності з яким об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму затрат по цих операціях. Для підприємств встановлювався максимальний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток в межах встановленого рівня рентабельності складала 35%. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані в залежності від сфери діяльності.

З 1 січня 1992 року був введений в дію Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», згідно якого об'єктом став валовий доход підприємства, зменшений на суму матеріальних затрат і обов'язкових платежів. В об'єкт оподаткування крім прибутку були включені затрати на оплату праці. Ставка податку складала 18 % доходу. Понижені ставки в розмірі 15 % були встановлені для спільних підприємств з часткою іноземного інвестора в статутному фонді більше 30 % і в розмірі 9% для дослідних заводів. Підвищені ставки були встановлені для посередницької діяльності (65%) і доходів від казино, відеосалонів, ігрових автоматів (70%). В 1993 році була здійснена спроба перейти від оподаткування доходу до оподаткування прибутку підприємств (Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій»), але після квартального періоду справляння цього податку він знов був замінений на податок з доходів.

З 1 січня 1995 року набрав чинності Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток

підприємств, розрахований як сума прибутку від всіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку складала 30%. Для підприємств агропромислового комплексу була встановлена ставка 15%, для посередницьких операцій – 45%, для прибутку від проведення лотерей і ігрового бізнесу – 60% (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

**Динаміка об'єкту та базових ставок податку на прибуток (доход) підприємств в Україні у 1991-2006 рр.**

Роки	Об'єкт оподаткування	Базова ставка податку, %
1991	Прибуток	35
1992	Дохід	18
01.01.93 – 31.03.93	Прибуток	30
01.04.93 – 31.12.93	Дохід	18
1994	Дохід	22
01.01.95 – 30.06.97	Прибуток	30
01.07.97	Прибуток	30
01.01.2004 – по теперішній час	Прибуток	25

З 1 липня 1997 року був введений в дію Закон України «Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого суттєво змінились методичні основи оподаткування прибутку, які вимагають ведення спеціального податкового обліку.

Після введення даного Закону об'єктом оподаткування виступає розрахунковий прибуток, основою для визначення якого є валові надходження і витрати, які підприємство понесло не у зв'язку з реалізацією конкретного обсягу продукції, а за певний період часу. Даний метод розрахунку об'єкту оподаткування носить назву “сальдового”. В таких умовах платникам надається можливість понизити податковий прес на балансовий прибуток.

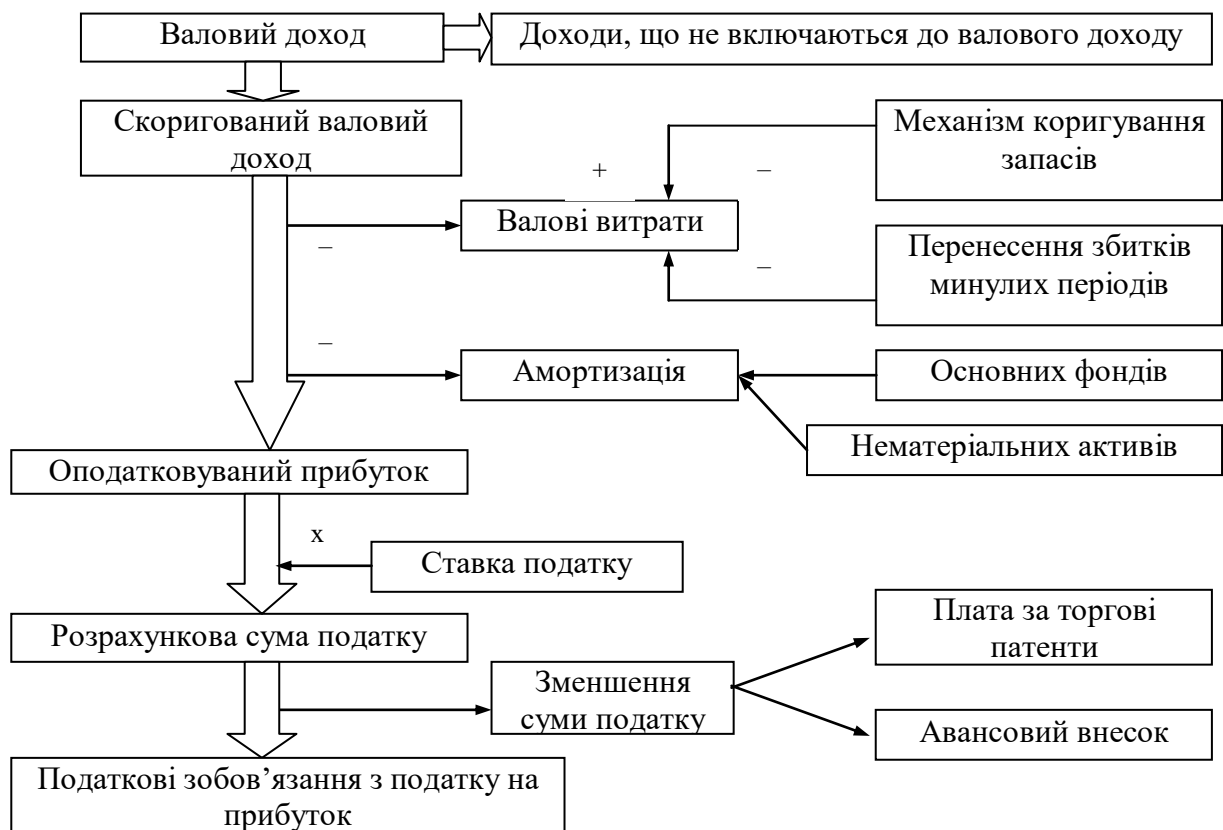
З 1 січня 2003 року набрав чинності Закон України „Про внесення змін до Закону України ”Про оподаткування прибутку підприємств””(№349 від 24 грудня 2002 року), який вніс суттєві зміни в механізм справляння податку на прибуток.





**Рис. 7.2. Загальна характеристика податку на прибуток підприємств**

В загальній схемі обчислення податку на прибуток особливе місце займає порядок визначення податкових зобов'язань з даного податку (рис. 7.3).



**Рис. 7.3. Загальна схема обчислення податку на прибуток підприємств**

Таким чином, *об'єктом оподаткування* є оподатковуваний прибуток за податковий (звітний) період (*ОП*), який в загальному вигляді визначається наступним чином:

$$ОП = ВД_c - ВР - А, \quad (7.1)$$

Де  $ВД_c$  – сума скоригованого валового доходу за відповідний податковий період;

$ВР$  – сума валових витрат за відповідний податковий період;

$А$  – сума амортизаційних відрахувань за цей же період.

## 7.2. Суб'єкти оподаткування

В Україні сплачують податок на прибуток особи, які отримують прибуток від ведення діяльності. Їх можна класифікувати наступним чином (рис. 7.4):



**Рис. 7.4. Класифікація платників податку на прибуток**

Таким чином *платниками податку на прибуток* є:

1. резиденти України – суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадську та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють

діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України так і за її межами;

2. нерезиденти України – фізичні та юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження з України (репатріація прибутків), за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом;

3. філії, відокремлені підрозділи платників податків із числа резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник податку, територіальної громади.

Платник податку, який має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього Закону та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій.

Сума податку на прибуток філій за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми валових витрат філій та амортизаційних відрахувань, нарахованих по основних фондах такого платника податку, які розташовані за місцезнаходженням філії, у загальній сумі валових витрат та амортизаційних відрахувань цього платника податку (рис. 7.5).

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Сума} \\ \text{податку} \\ \text{на} \\ \text{прибуток} \\ \text{філії} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{загальна} \\ \text{сума} \\ \text{податку,} \\ \text{нарахо-} \\ \text{ваного} \\ \text{плат-} \\ \text{ником} \\ \text{податку} \\ \hline \end{array} \times \frac{\begin{array}{|c|} \hline \text{Сума валових витрат філії та амортизаційних} \\ \text{відрахувань, нарахованих по основних фондах такого} \\ \text{платника податку, які розташовані за} \\ \text{місцезнаходженням філії} \\ \hline \end{array}}{\begin{array}{|c|} \hline \text{загальна сумі валових витрат та амортизаційних} \\ \text{відрахувань цього платника податку} \\ \hline \end{array}}$$

**Рис. 7.5 Розрахунок суми податку на прибуток філії при консолідованій сплаті податку**



Вибір консолідованого порядку сплати податку на прибуток здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів). Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому філії (відокремлені підрозділи) подають податковому органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку.

Відповідальність за своєчасне та повне внесення сум податку до бюджету територіальної громади за місцезнаходженням філії несе платник податку, у складі якого знаходиться така філія;

4. постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують представницькі функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників. Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в податковому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним податковим органом України. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації у податковому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Окремими платниками податку на прибуток, визначені також управління залізниці (щодо доходів від господарської діяльності залізничного транспорту).

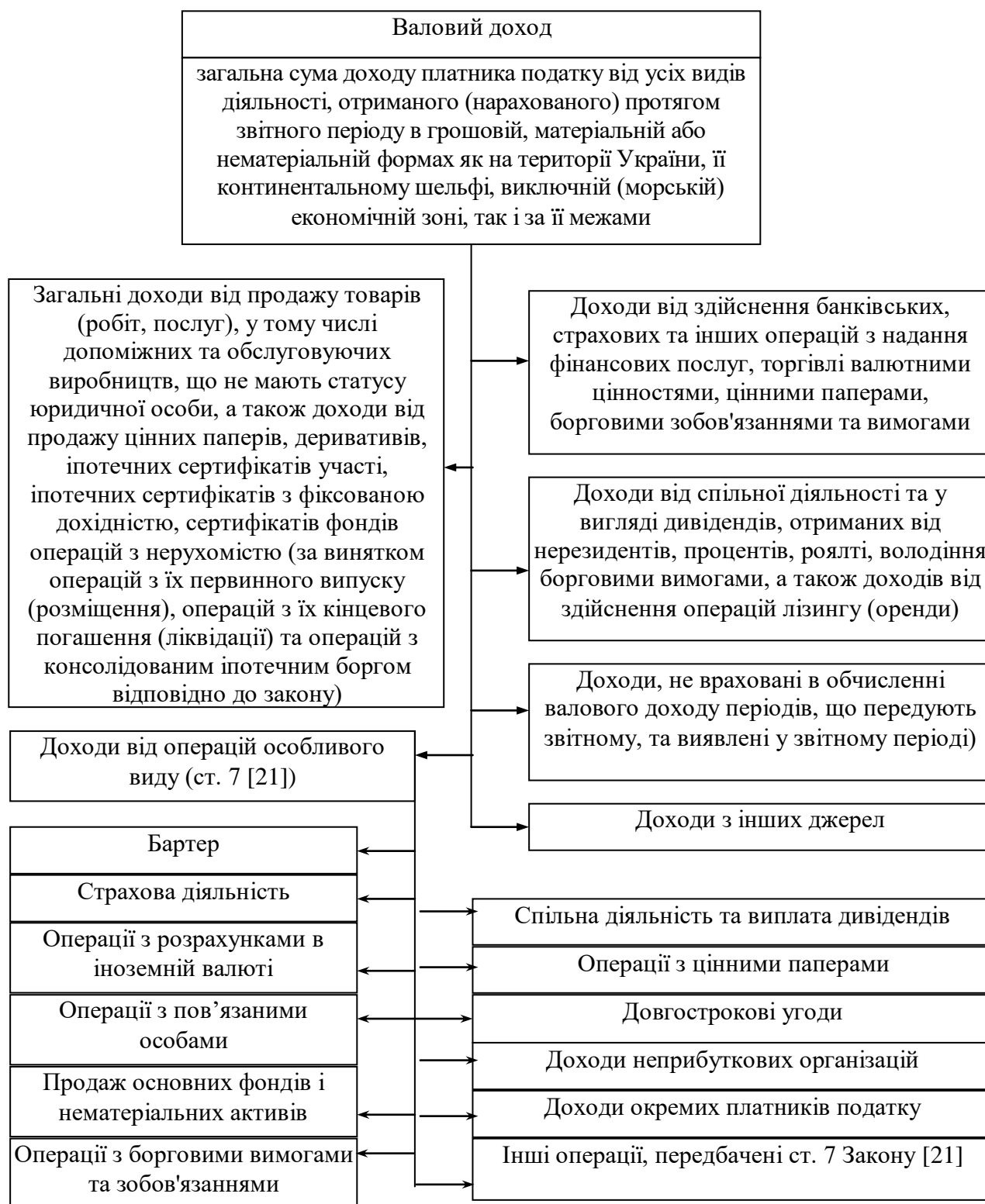
### **7.3 Валові доходи та їх коригування**

**Валовий дохід** – загальна сума доходу платника податку від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами (рис. 7.6).

Таким чином, **валовий дохід** включає:

1. загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення

(ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону);



**Рис. 7.6. Складові валового доходу**

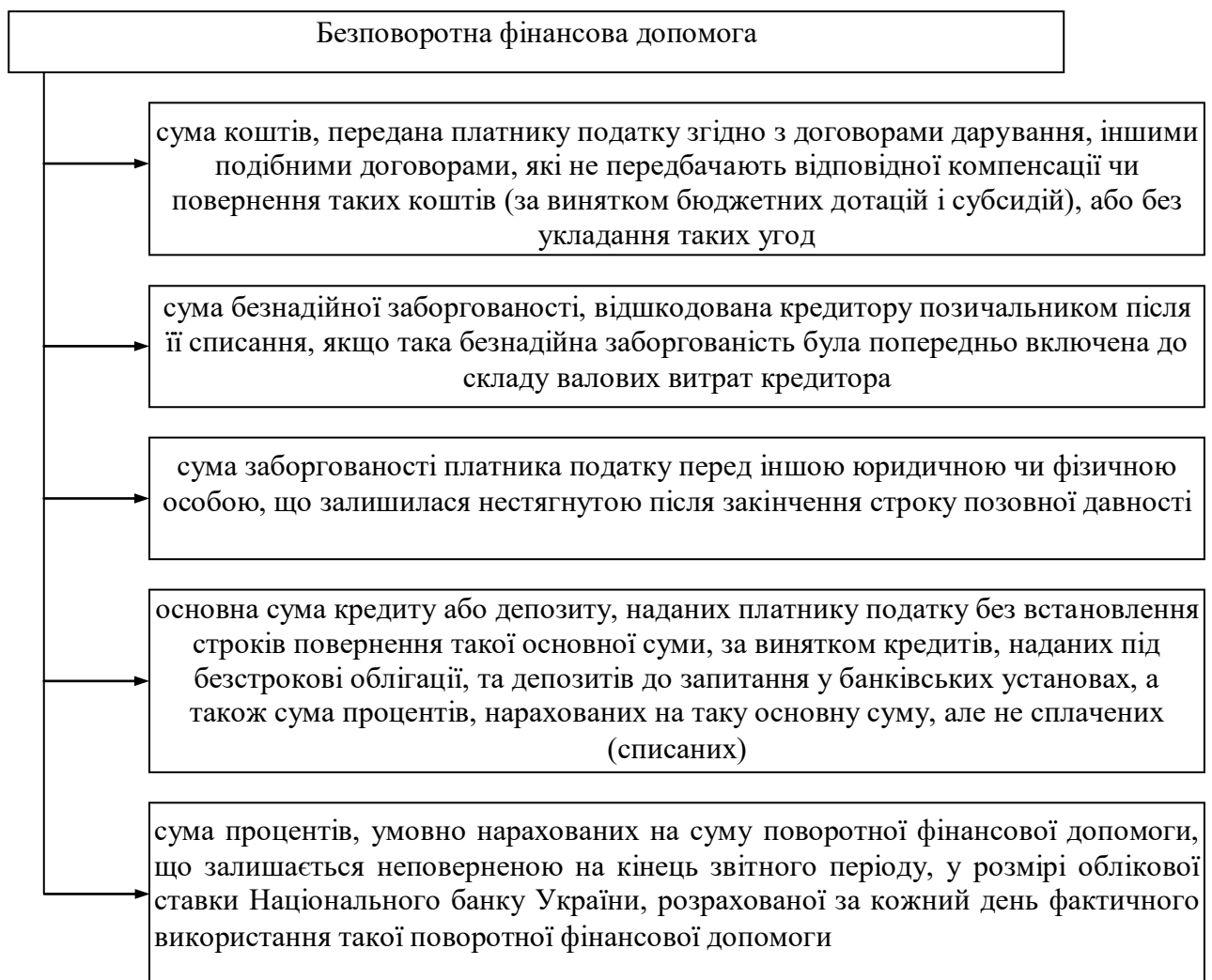
2. доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами;

3. доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди);

4. доходи не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному періоду;

5. доходи з інших джерел, у тому числі, але не виключно, у вигляді:

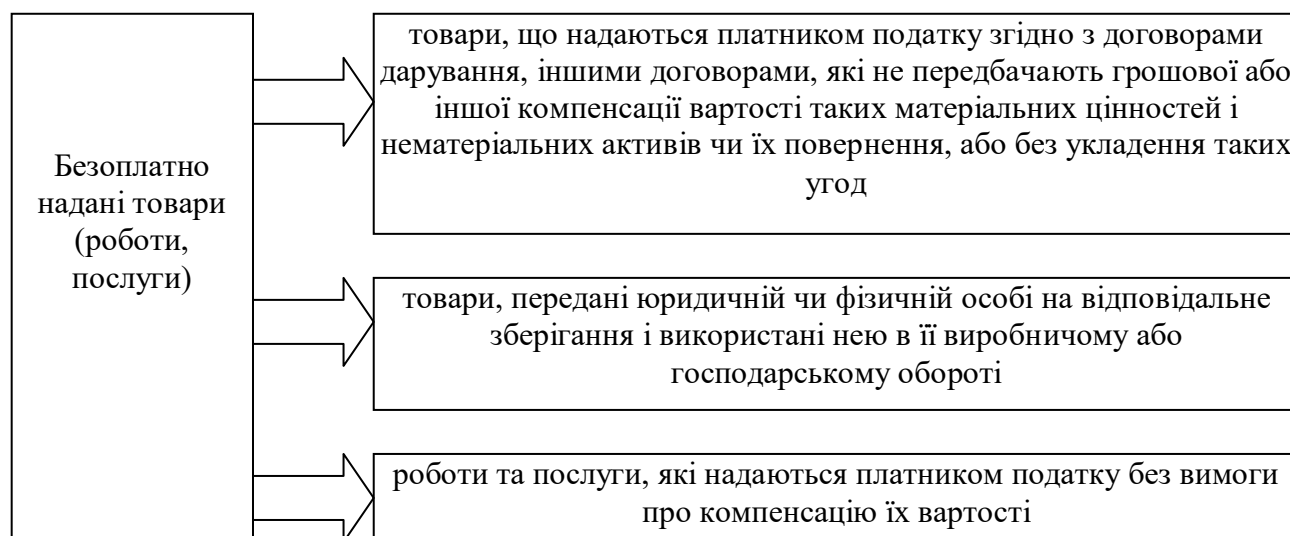
- сум безповоротної фінансової допомоги (рис. 7.7);



**Рис. 7.7. Різновиди безповоротної фінансової допомоги**

- вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку, крім їх надання неприбутковим організаціям та у межах таких

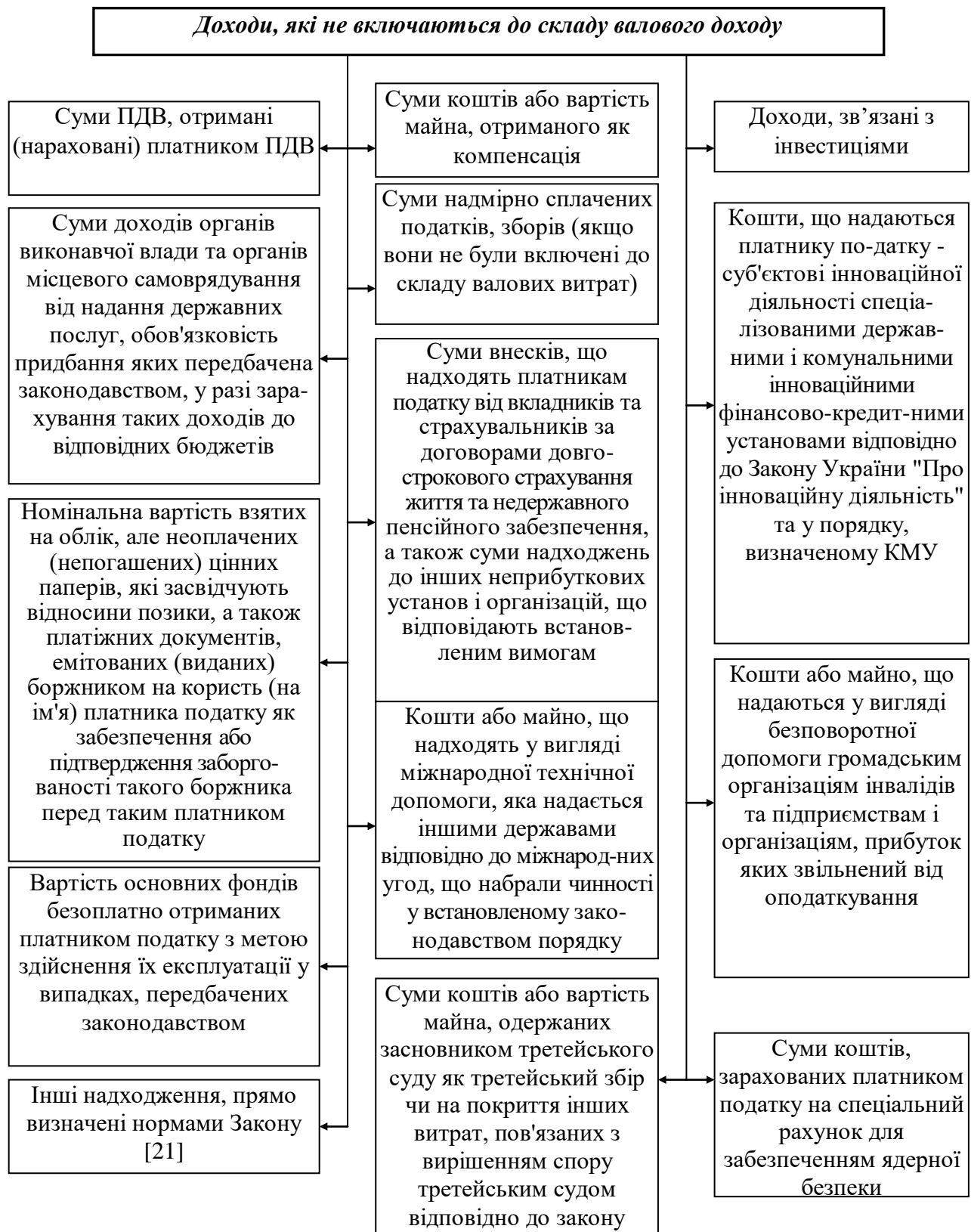
операцій між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи (рис. 7.8);



**Рис. 7.8. Класифікація безоплатно наданих товарів**

- сум поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду від осіб, що не є платниками цього податку, або від осіб, які мають пільги з цього податку;
- сум невикористаної частини коштів, що повертаються із страхових резервів,
- сум безнадійної заборгованості, що підлягає включенню до валових доходів;
- сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням;
- вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку у відповідальне зберігання та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті;
- сум штрафів та неустойки чи пені, фактично одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;
- сум державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду;
- сум акцизного збору, сплачених чи нарахованих покупцями підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного збору, уповноваженого законом вносити його до бюджету, та рентних платежів;
- доходів від продажу електричної енергії (включаючи реактивну);
- сум дотацій і субсидій з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отриманих платником податку.

Чинним законодавством передбачено перелік доходів, які *не* включаються до складу валового доходу (рис. 7.9).



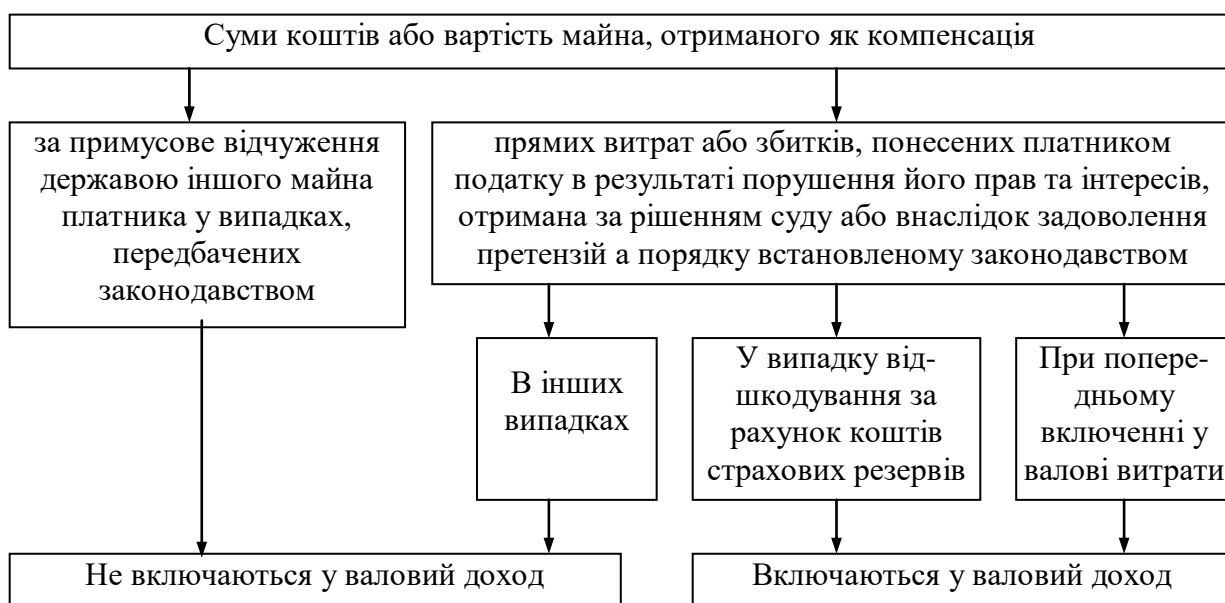
**Рис. 7.9. Структура доходів, які не включаються у валовий дохід**

Зокрема, до таких доходів відносять:

1. суми ПДВ, отримані чи нараховані платником ПДВ, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником ПДВ;

2. суми коштів або вартість майна, отримані як компенсація за примусове відчуження державою іншого майна у випадках, передбачених законодавством;

3. суми коштів або вартість майна, отримані за рішенням суду або внаслідок задоволення претензій як компенсація прямих витрат або збитків, понесених платником в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, у разі якщо вони не віднесені до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів (рис. 7.10);

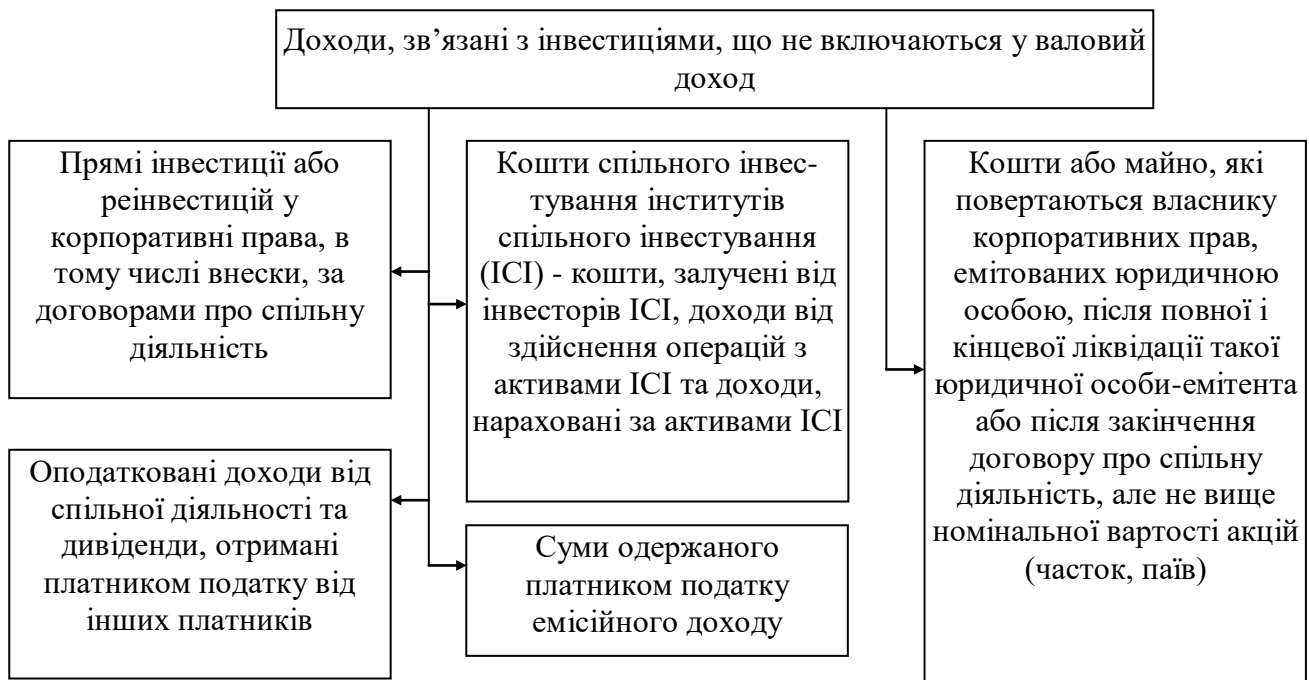


**Рис. 7 10. Особливості включення до валового доходу компенсацій, утриманих згідно законодавству або за рішенням суду**

4. суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів та обов'язкових платежів, що повертаються з бюджетів, якщо вони не були включені до складу валових витрат;

5. суми коштів або вартість майна, що надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані платником податку, в тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи (рис. 7.11);

З метою оподаткування інвестиції класифікують наступним чином (рис. 7.12):



**Рис. 7.11. Доходи, зв'язані з інвестиціями, що не включаються у валовий дохід**



**Рис. 7.12. Класифікація інвестицій**

6. суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг, у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів;

7. суми коштів у вигляді внесків, які:

- надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків, а також осіб, що уклали договори страхування ;

- надходять до страховиків, що здійснюють довгострокове страхування життя, від страхувальників;

- накопичуються за пенсійними вкладками, рахунками учасників фондів банківського управління;

- суми неоподатковуваних надходжень до неприбуткових установ і організацій;

8. кошти спільного інвестування, а саме кошти залучені від інвесторів інститутів спільного інвестування (ІСІ), доходи від здійснення операцій з активами ІСІ та доходи, нараховані за активами ІСІ, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, доходи від здійснення операцій з активами фондів операцій з нерухомістю та доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

9. номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів);

10. доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку;

11. кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи - емітента, або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв);



12. кошти, що надаються платнику податку - суб'єктові інноваційної діяльності спеціалізованими державними і комунальними інноваційними фінансово-кредитними установами;

13. кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод;

14. кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям інвалідів ;

15. вартість основних фондів, безоплатно отриманих з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством (рис. 7.13);



**Рис. 7.13. Випадки, коли безоплатно отримані основні фонди не включаються у валовий доход**

16. кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям інвалідів та підприємствам і організаціям цих організацій;

17. інші надходження, прямо визначені нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Таким чином, *скоригований валовий дохід* – валовий дохід, визначений без врахування доходів, які не включаються до складу валового доходу.

#### 7.4. Зміст, склад і структура валових витрат

В податковому обліку не всі витрати підприємства включаються до складу валових для зменшення оподаткованого доходу (рис. 7.14).

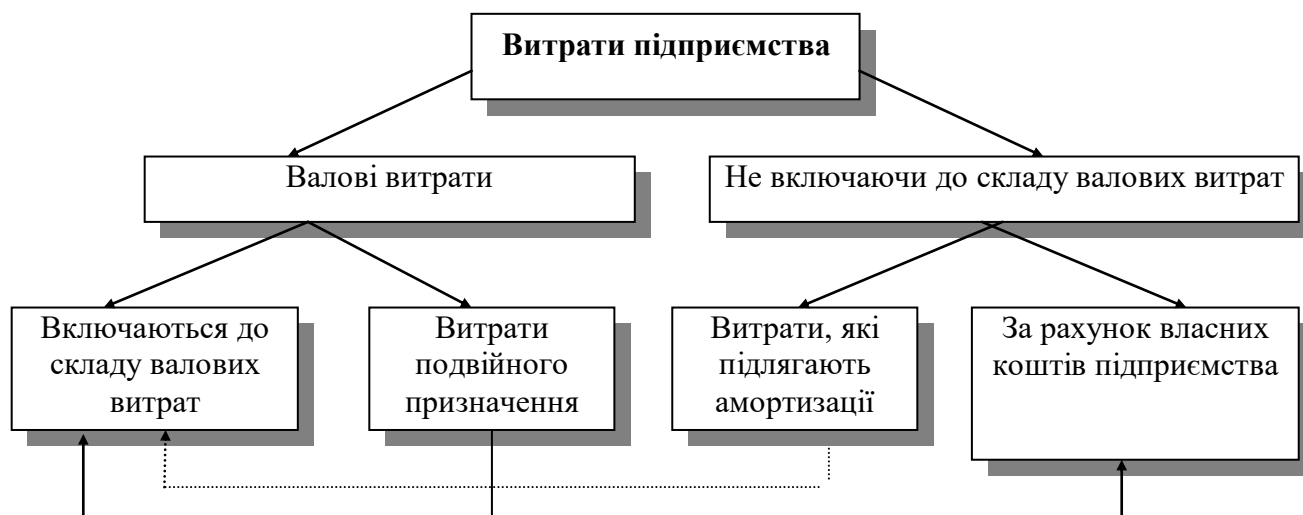
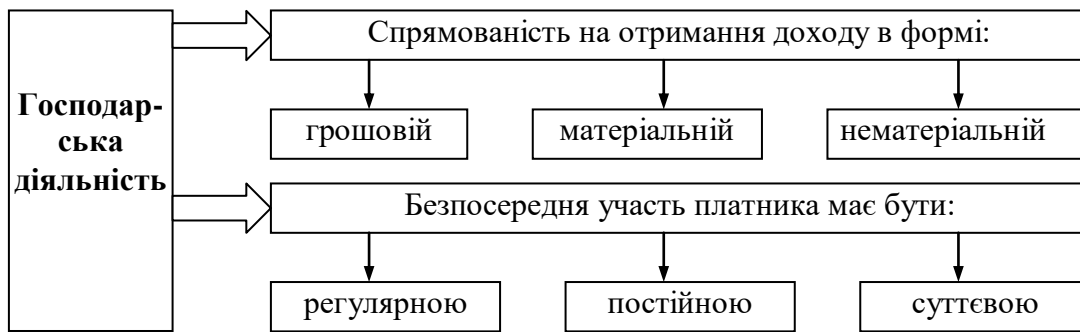


Рис. 7.14. Варіанти податкового обліку витрат підприємства

*Валові витрати* виробництва та обігу – сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній, нематеріальній та інших формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Критерії господарської діяльності в розумінні Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» наведені на рис. 7.15.

Укрупнений склад витрат, що відносяться до валових витрат, наведений на рис. 7.16.



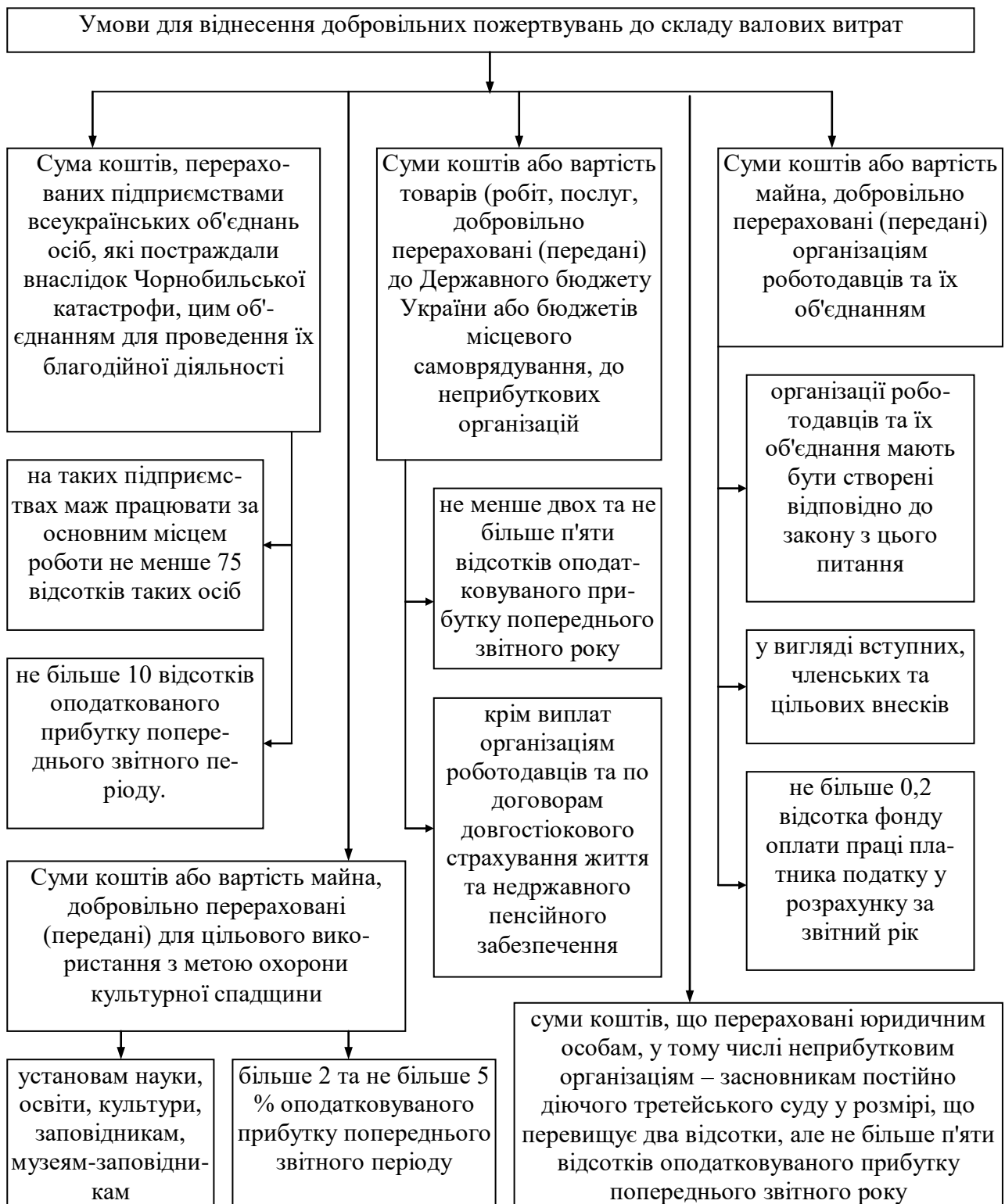
**Рис. 7.15. Ключові ознаки господарської діяльності**

Таким чином, у валові витрати включаються:

- суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії(включаючи реактивну);
  - добровільно перераховані (передані) протягом звітного року:
    - суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;
    - сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року
    - суми коштів або вартість майна - для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, а також неприбутковим установам у розмірі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду (для громадських організацій інвалідів – не більше 10% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду);
    - суми коштів або вартість майна - організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку у розрахунку за звітний рік (рис. 7.17);



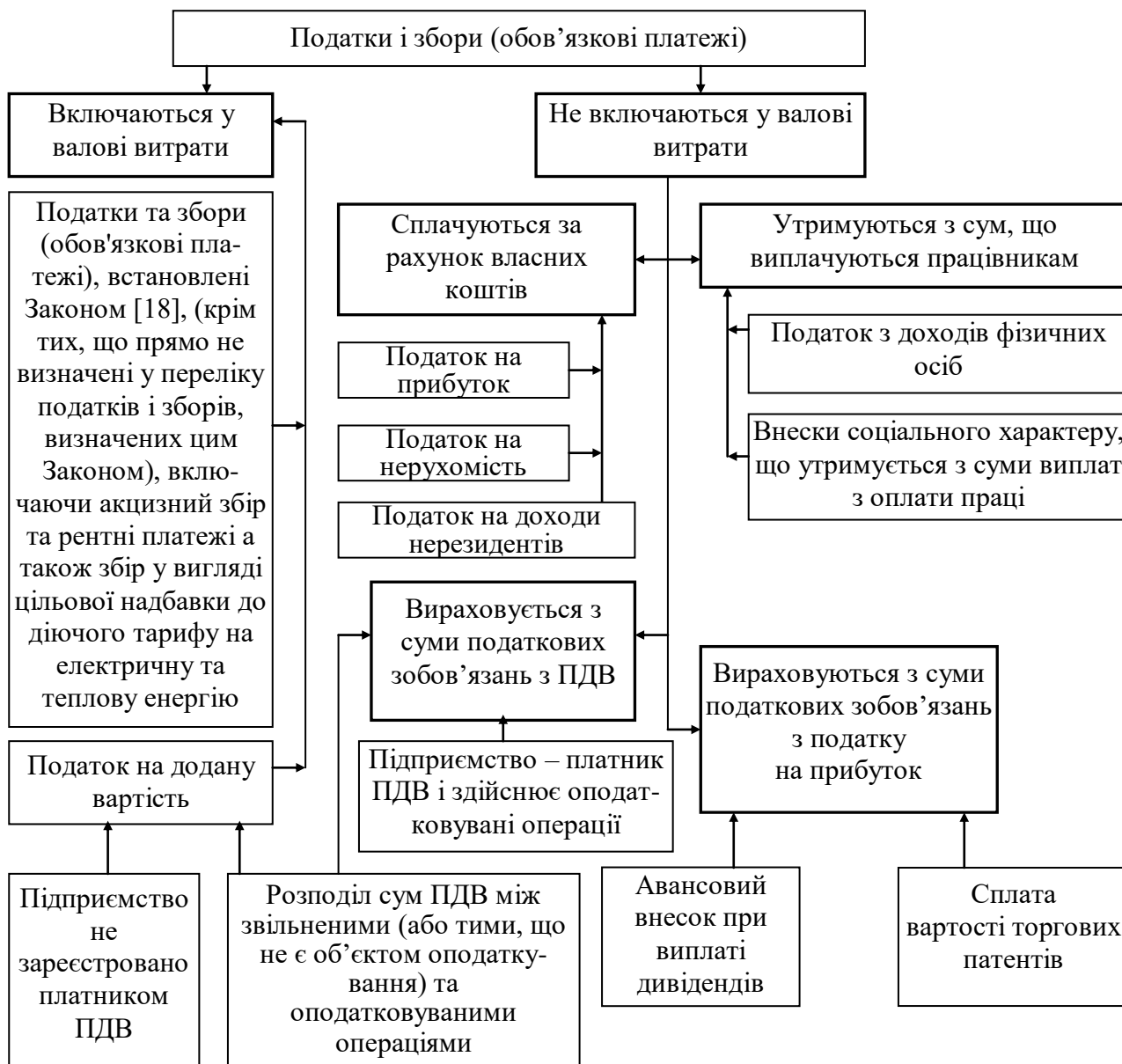
**Рис. 7.16. Витрати, що включаються до складу валових витрат**



**Рис. 7.17. Умови для віднесення добровільних пожертвувань до складу валових витрат**

- суми коштів, внесених до страхових резервів згідно переліку та обмежень;

- суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), крім тих, що прямо не визначені у переліку податків і зборів, визначених Законом України „Про систему оподаткування” (рис. 7.18);



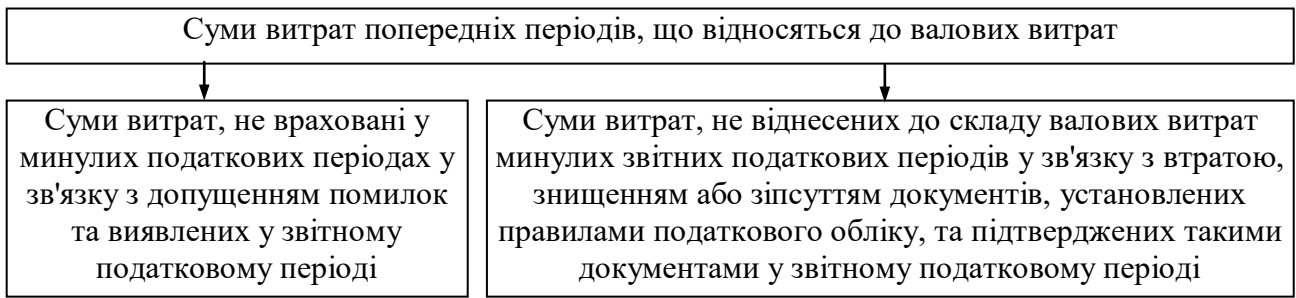
**Рис. 7.18. Відображення податків і зборів (обов'язкових платежів) в податковому обліку з податку на прибуток**

Щодо податку на додану вартість то в податковому обліку існують наступні варіанти віднесення його до валових витрат (табл. 7.2).

- суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів (рис. 7.19).

## Варіанти віднесення сум ПДВ до валових витрат

Ситуація	Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” [21]	Закон України “Про податок на додану вартість” [19]
1. Підприємство не зареєстроване платником ПДВ	“...до складу валових витрат виробництва (обігу) входять суми ПДВ, сплачених у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку” (пп. 5.3.3 ст. 5)	Не врегульовано
2. Підприємство зареєстроване платником ПДВ, але здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), звільнених від оподаткування або таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ	Не врегульовано	“...якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 3 цього Закону або звільняються від оподаткування згідно зі статтею 5 цього Закону, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника” (пп. 7.4.2 ст. 7)
3. Підприємство зареєстроване платником ПДВ і одночасно здійснює операції, які оподатковуються ПДВ, а також звільнені від оподаткування і не є об'єктом оподаткування	“...ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат, та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до валових витрат, або балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту такого платника податку (пп. 5.3.3 ст. 5)	“У разі, коли товари (роботи, послуги), що виготовлені та/або придбані, частково – використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду” (пп. 7.4.3 ст. 7)
4. Здійснення бартерних операцій у зовнішньоекономічній діяльності	Не врегульовано	У разі вивезення (експорту) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України шляхом бартерних (товарообмінних) операцій сума ПДВ, сплачена (нарахована) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), на збільшення податкового кредиту не відноситься, а включається до ВВ виробництва платника податку



**Рис. 7.19. Особливості віднесення витрат минулих періодів до валових витрат**

- суми безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не призвели до позитивного наслідку (рис. 7.20);

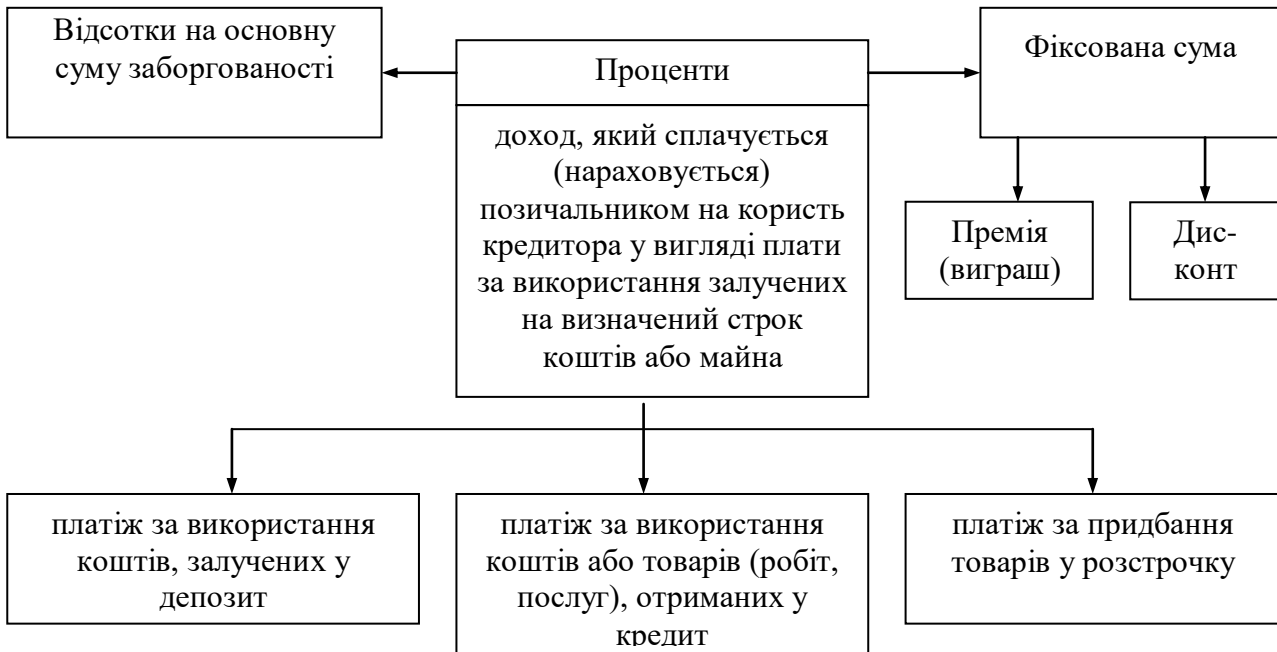


**Рис. 7.20. Види заборгованості, що в оподаткуванні визнається безнадійною**

- суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів та суми перевищення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів над вартістю їх продажу у встановлених межах і порядку;



- суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління довкіллям;
- суми витрат, пов'язаних з розвідкою (дорозвідкою) та облаштуванням нафтових та газових родовищ ( за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ);
- проценти за борговими зобов'язаннями (рис. 7.21).

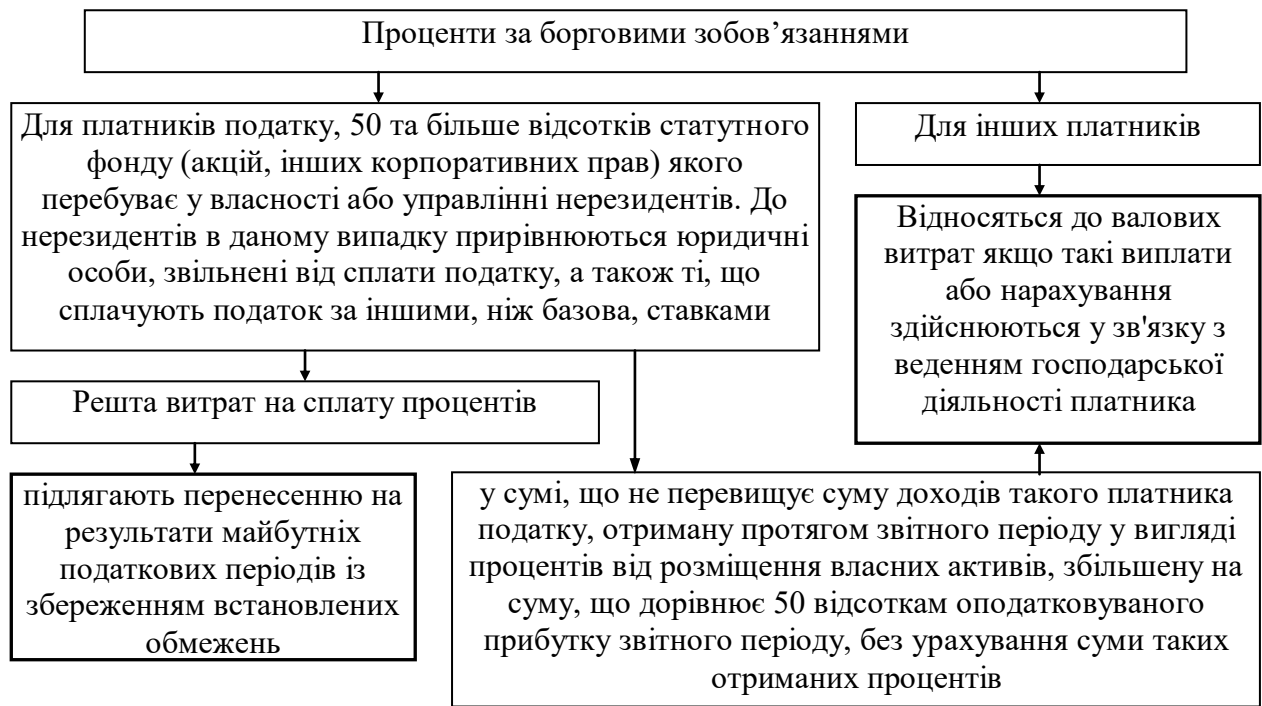


**Рис. 7.21. Види процентів**

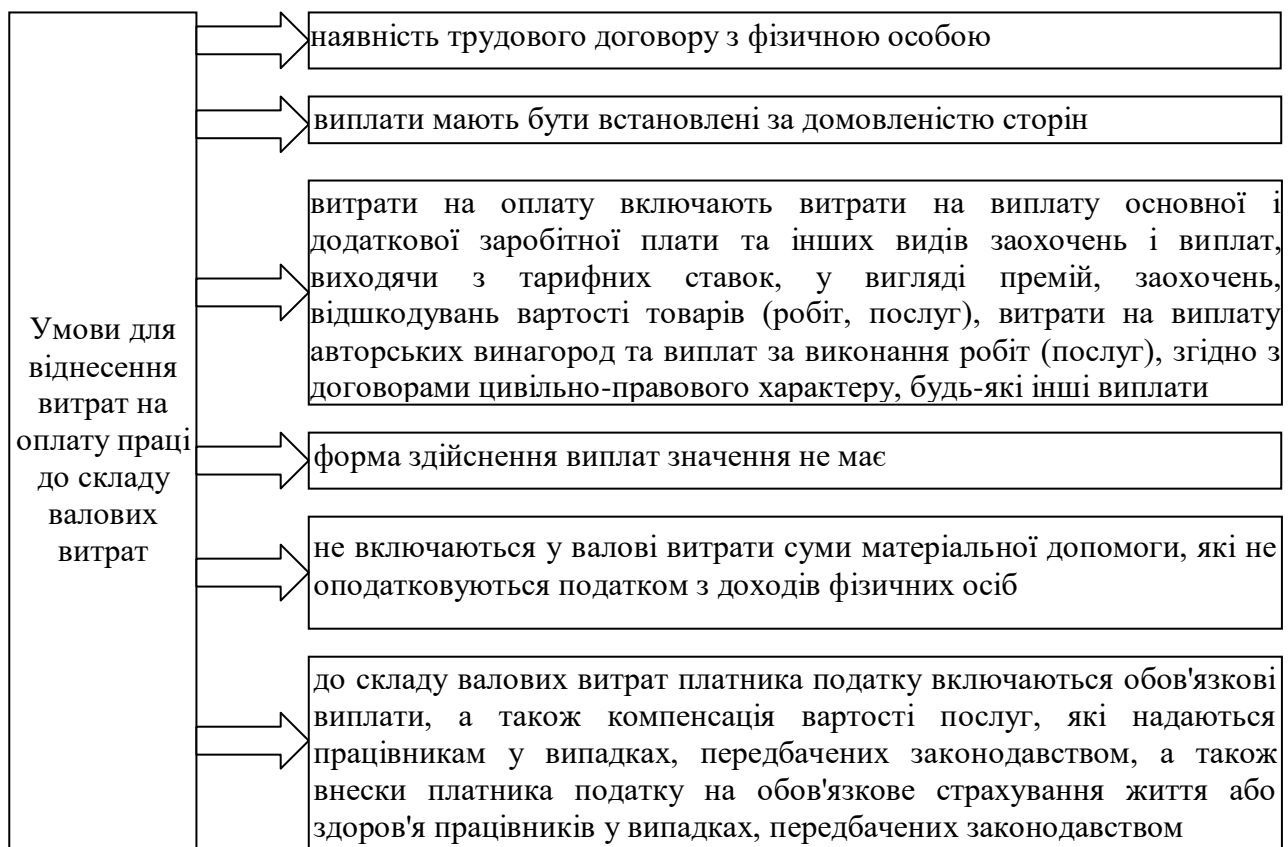
До складу валових витрат відносяться будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку. Разом з тим, Законом [21] встановлені обмеження щодо віднесення до валових витрат платників, 50 та більше відсотків статутного фонду якого перебуває у власності або управлінні нерезидентів (рис. 7.22);

- витрати на оплату праці. Загальні умови для віднесення витрат на оплату праці до складу валових витрат наведені на рис. 7.23.

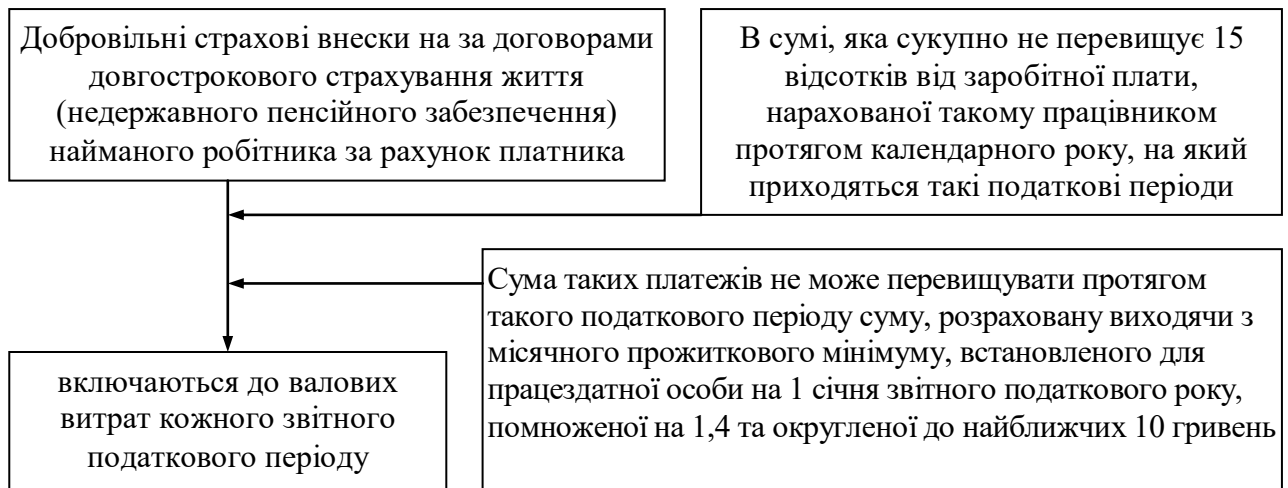
Зауважимо, що витрати платника за договором довгострокового страхування життя або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення найманих робітників включаються до складу валових витрат з урахуванням додаткових обмежень (рис. 7.24);



**Рис. 7.22. Податковий облік процентів за борговими зобов'язаннями**

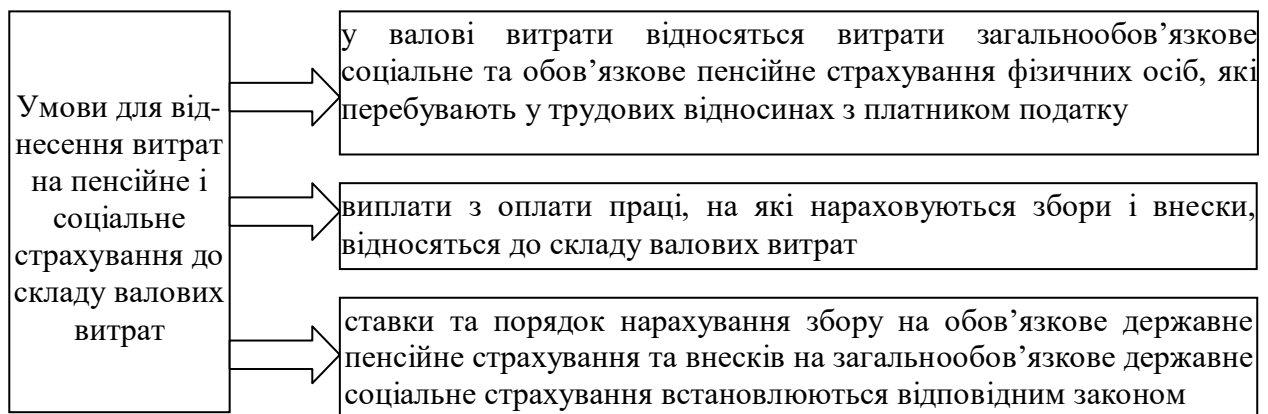


**Рис. 7.23. Особливості віднесення виплат з оплати праці до валових**



**Рис. 7.24. Умови віднесення до валових витрат внесків за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення працівників**

- внески на соціальні заходи (рис. 7.25).

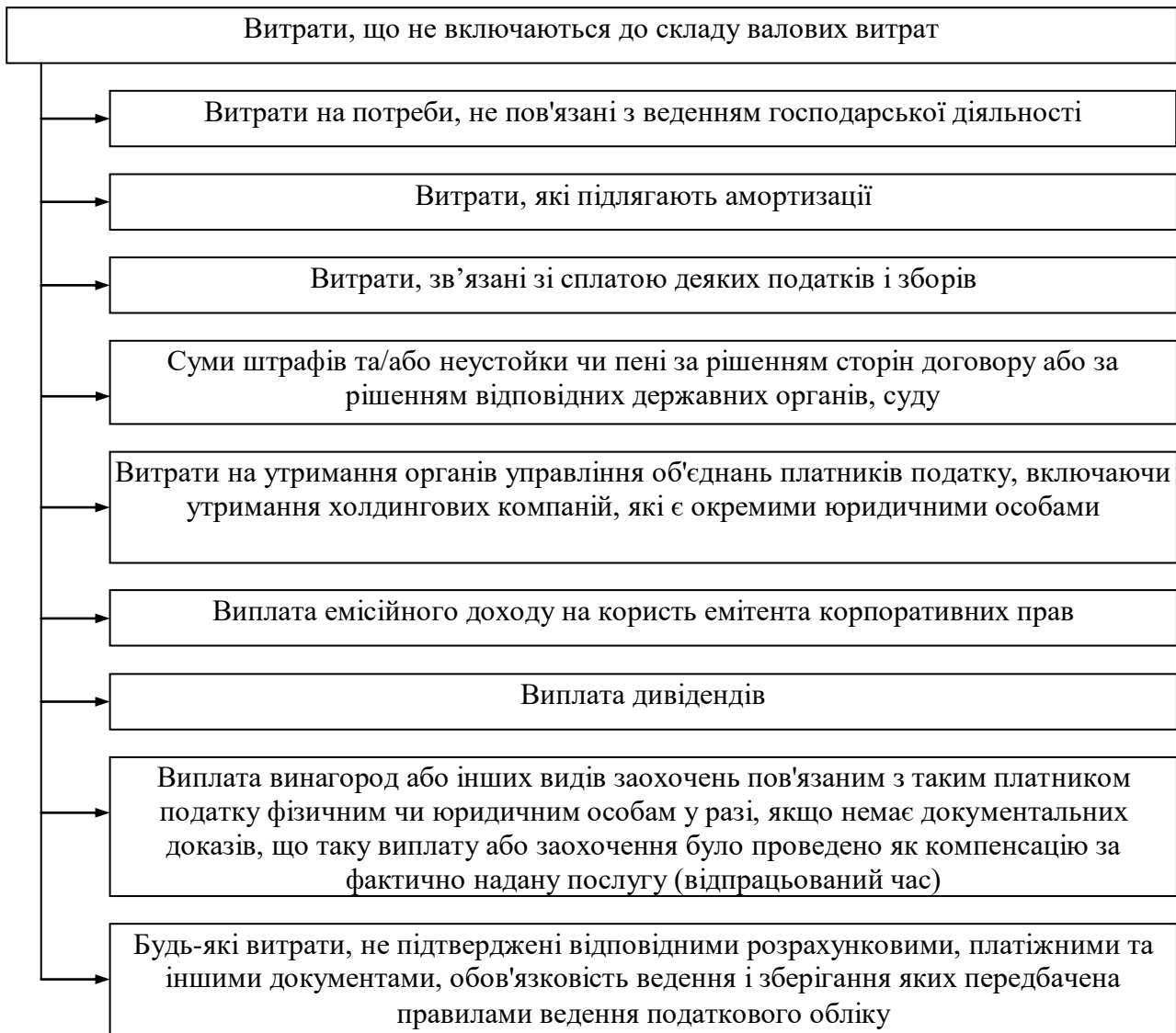


**Рис. 7.25. Умови віднесення до валових витрат сум внесків на соціальні заходи**

Разом з тим, якщо наймана особа доручає працедавцю здійснювати внески на довгострокове страхування життя або будь-який вид недержавного пенсійного забезпечення за рахунок витрат на оплату її праці, включених до складу валових витрат, або на пенсійний вклад, то такий працедавець не включає суму таких внесків до складу своїх валових витрат та до бази для нарахування суми внесків на пенсійне та інші види державного (соціального) обов'язкового страхування.

- інші витрати згідно закону.

Наступна складова витрат підприємства – це витрати, які не відносяться до складу валових витрат (рис. 7.26).



**Рис. 7.26. Витрати, що не відносяться до складу валових витрат**

Отже, *не включаються до складу валових витрат* витрати на:

- потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності (організація та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, придбання лотерей, участь в азартних іграх, фінансування особистих потреб фізичних осіб тощо) – рис. 7.27;
- придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт основних фондів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації;
- сплату податку на прибуток, податку на нерухомість, податку на додану вартість, включеного до ціни товарів (для осіб, які зареєстровані платниками ПДВ), податків на доходи фізичних осіб;



**Рис. 7. 27. Податковий облік витрат, не пов'язаних з веденням господарської діяльності**

- сплату вартості торгових патентів, яка враховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку;
- сплату штрафів, неустойки, пені за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами;
- виплату дивідендів;
- виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час).

Слід відмітити, що до податку на прибуток включений спеціальний регулюючий механізм коригування валових витрат на суму приросту (убутку) запасів, призначенням якого є запобігання штучному збільшенню валових витрат за рахунок збільшення запасів товарно-матеріальних цінностей.

Платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат (за винятком тих, що отримані безкоштовно). При цьому, до приросту запасів не включається вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих), а до убутку запасів не включається вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку) (рис. 7.28).



**Рис. 7.28. Механізм податкового обліку приросту (убутку) запасів**

Для врегулювання впливу затрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів:

➤ якщо балансова вартість залишків по матеріальних активах на кінець звітної періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітної періоду, то різниця включається до складу валових доходів у такому звітному періоді.

➤ якщо балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду є меншою за їх балансову вартість на початок того ж періоду, то різниця включається до складу до валових витрат у такому звітному періоді.

Якщо ж платник податків приймає рішення про уцінку (до оцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку, то така операція з метою податкового обліку не змінює балансову вартість запасів та валові доходи або валові витрати, пов'язані з придбанням таких запасів.

З метою податкового обліку платник податку за своїм вибором здійснює оцінку вибуття запасів за одним з таких методів бухгалтерського обліку, визначених у відповідному стандарті:

- ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої вартості однорідних запасів;
- вартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу запасів (виключно для запасів, що реалізуються через роздрібну торгівлю).

Для всіх одиниць податкового обліку запасів, що мають однакоє призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

У разі обрання платником податку методу оцінки вартості вибуття запасів зміна такого методу протягом податкового року для цілей податкового обліку не дозволяється.

Ще один регулюючий механізм в оподаткуванні прибутку підприємств, який поширюється тільки на резидентів, – порядок врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування у результатах наступних податкових періодів – регламентований ст. 6 Закону [21]. Необхідність його введення зв'язана з непередбачуваною ринковою кон'юнктурою, зміна якої може призвести до виникнення «податкових збитків». Крім того, від'ємне значення бази оподаткування може виникнути в періоди оновлення продукції, застосування нових технологій та при виході на нові ринки збуту, внаслідок чого підприємство вимушене нести підвищені витрати, які будуть компенсовані в майбутньому.

Якщо об'єкт оподаткування за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з урахуванням суми амортизаційних

відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів нарастаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

У разі коли від'ємне значення об'єкта оподаткування декларується платником податку протягом чотирьох послідовних податкових періодів, податковий орган має право провести позачергову перевірку правильності визначення об'єкта оподаткування.

В 2006 році відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» сума від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток станом на 1 січня 2005 року, не погашена протягом 2005 року, не буде враховуватися в складі валових витрат платника податків в 2006 році.

У разі коли після продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку - продавець та платник податку - покупець здійснюють відповідний перерахунок валових доходів або валових витрат (балансової вартості основних фондів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

Законом [21] встановлено, що у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг).

Принциповим положенням є те, що встановлення додаткових обмежень щодо віднесення витрат до складу валових витрат платника податку, крім тих, що зазначені в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», не дозволяється.



## 7.5. Витрати подвійного призначення

Витрати подвійного призначення можуть включатися до складу валових витрат і оплачуватись за рахунок власних коштів підприємства. До них відносять (рис. 7.29):

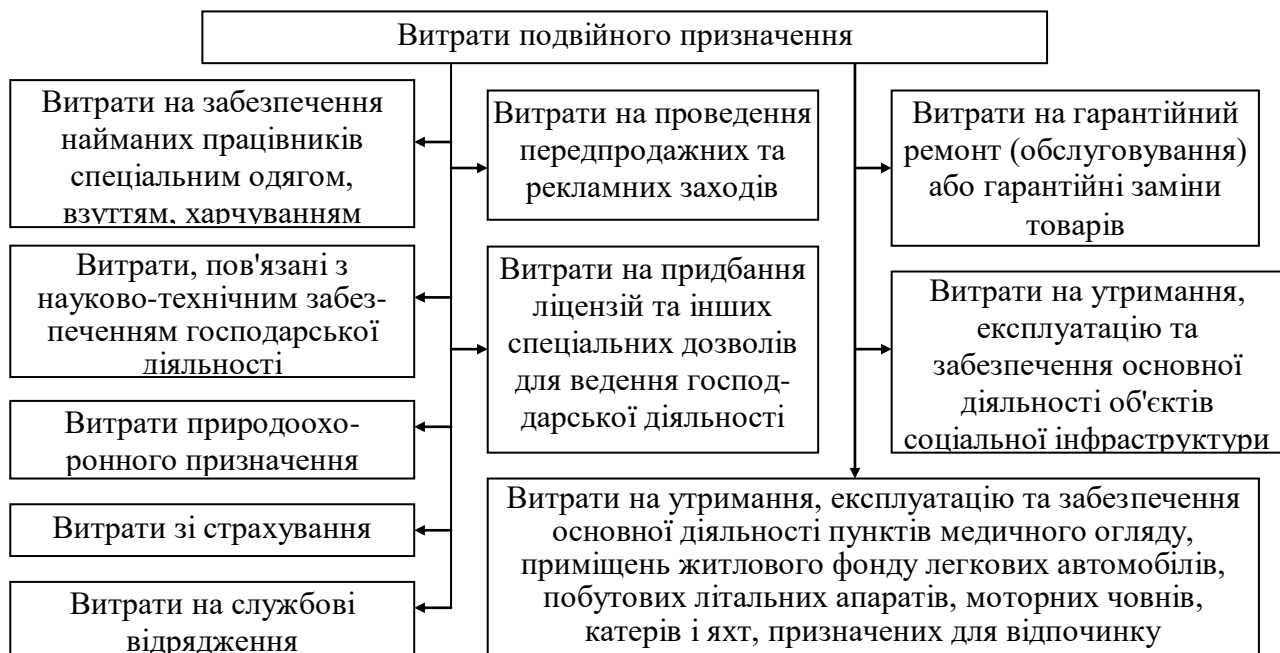


Рис. 7.29. Склад витрат подвійного призначення

Вартість спецодягу, взуття та продуктів спеціального харчування відноситься на валові витрати за таких умов (рис. 7.30):

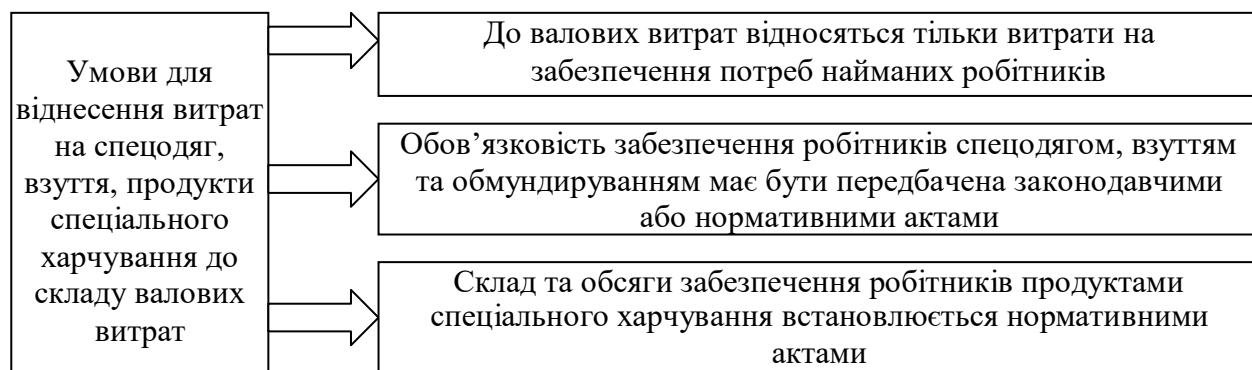
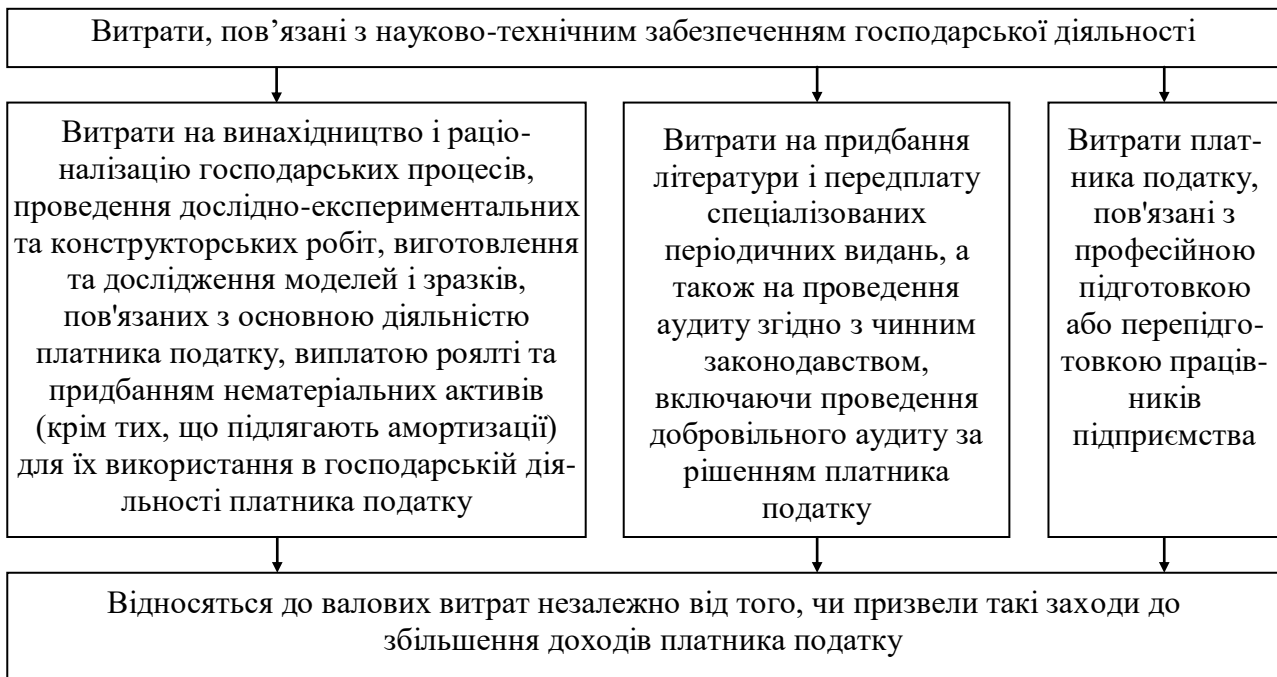


Рис. 7. 30. Умови для віднесення до валових витрат вартості спецодягу, взуття та продуктів спеціального харчування

До складу витрат на науково-технічне забезпечення господарської діяльності, що включаються у валові витрати відносять (рис. 7.31):



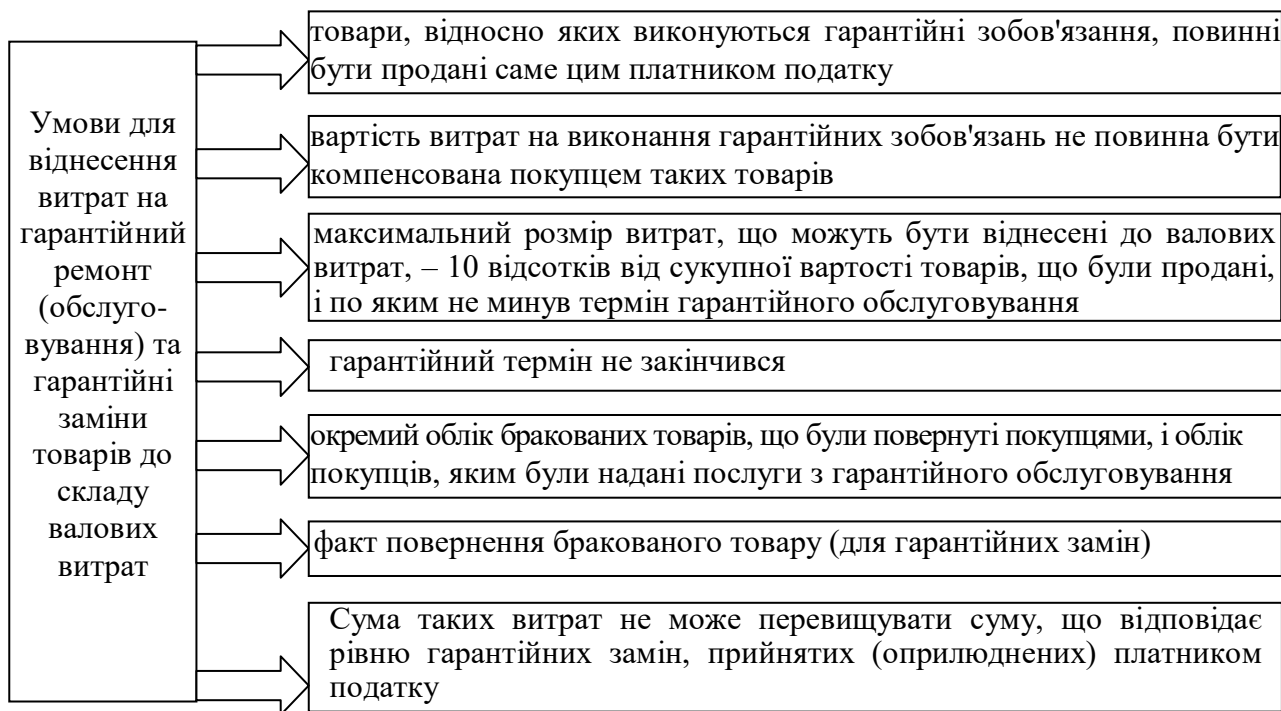
**Рис. 7.31. Склад витрат на науково-технічне забезпечення господарської діяльності, що включаються у валові витрати**

До валових витрат у складі витрат на науково-технічне забезпечення господарської діяльності відносяться також:

- витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку;
- витрати на навчання та (або) професійну підготовку у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах інших осіб, які не перебувають з таким платником податку у трудових відносинах, але уклали з ним письмову угоду (договір, контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років;
- витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку або в структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність, осіб, які навчаються у вищих та професійно-технічних навчальних закладах.

Зазначені витрати включаються до валових витрат у розмірі до 3 відсотків фонду оплати праці звітного періоду.

Витрати, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань, до складу валових витрат відносять за таких умов (рис. 7.32):



**Рис. 7.32. Умови для віднесення витрат, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань, до складу валових витрат**

При цьому, якщо гарантійний термін не зазначений на упаковці або в супровідних документах, то він встановлюється за допомогою наступних методів (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

**Вимоги законодавства щодо гарантійних строків у випадках, якщо такі терміни не зазначені на упаковці або в супровідних документах**

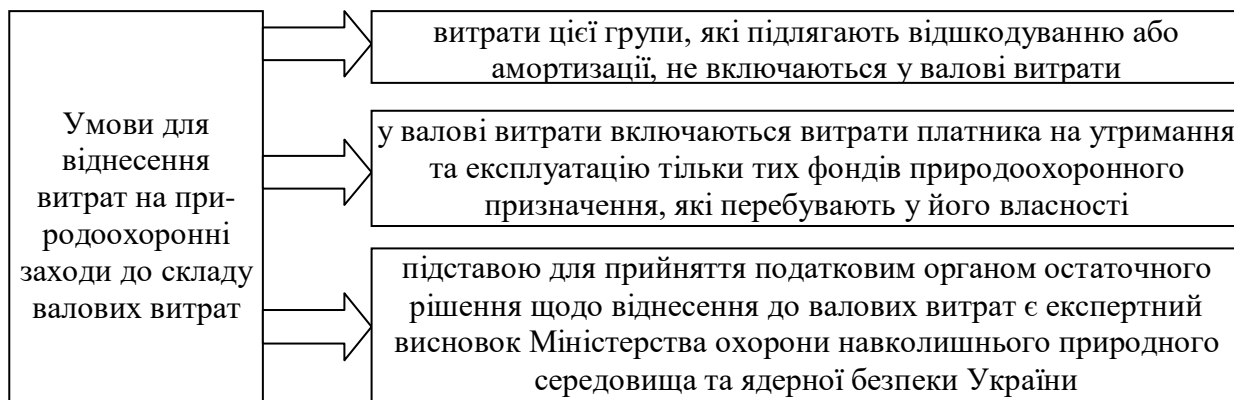
Вид товару (спосіб продажу)	Особливості встановлення гарантійного терміну
Сезонні товари (одяг, хутряні вироби, взуття та ін.)	Обчислюється з початку відповідного сезону
Товари, на які гарантійні терміни не встановлені	Протягом шести місяців, а щодо нерухомого майна - протягом трьох років із дня передачі товарів споживачу
Товари, які продаються по зразках	Гарантійні терміни обчислюються з дня доставки товару споживачу, а якщо товар вимагає спеціальної установки (підключення) чи складання - із дня їхнього здійснення. Якщо день доставки, установки (підключення) чи зборки товару, а також передачі нерухомого майна установити неможливо або якщо майно знаходилося в споживача до укладення договору купівлі-продажу - із дня укладення такого договору
Товари, які продаються поштою	
Інші варіанти продажу товарів, при яких момент укладення договору купівлі-продажу і момент передачі товару споживачу не співпадають	

Витрати, пов'язані з рекламою в податковому обліку відображаються наступним чином (рис. 7.33):



**Рис. 7.33. Особливості податкового обліку витрат рекламного характеру**

Витрати на екологічні заходи до складу валових витрат відносяться за таких умов (рис. 7.34):



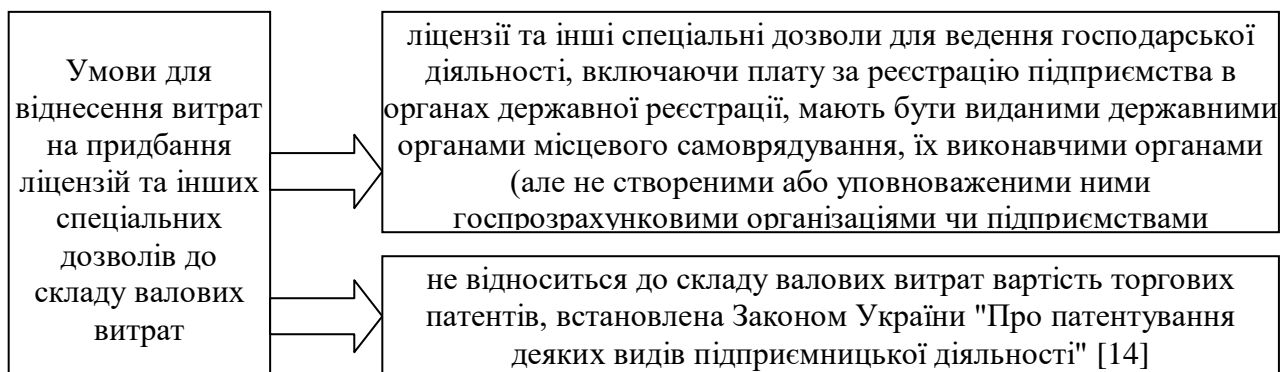
**Рис. 7.34. Умови для віднесення витрат на екологічні заходи до складу валових витрат**

Умови віднесення витрат на страхування до валових витрат наступні (рис. 7.35):



**Рис. 7.35. Умови віднесення витрат на страхування до валових витрат**

Витрати на придбання ліцензій та спеціальних дозволів відносяться до складу валових витрат за таких умов (рис. 7.36):



**Рис. 7.36. Особливості податкового обліку витрат на придбання ліцензій та спеціальних дозволів**

Порядок віднесення витрат на службові відрядження встановлюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», а порядок їх відшкодування відрядженим особам – Інструкцією про службові відрядження в

межах України та за кордон, затвердженою наказом Мінфіну України від 10 червня 1999 року № 146 (зі змінами та доповненнями).

Витрати на добові для службових відряджень відносяться на валові в межах, встановлених постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 663 (табл.7.4).

Таблиця 7.4

### Граничні норми добових для службових відряджень

Країна відрядження	Норми добових			
	Без харчування	З одноразовим харчуванням	З двохрановим харчуванням	З трьохразовим харчуванням
Україна	25-00	20-00	15-00	10-00
Інші країни	280-00	224-00	154-00	98-00

Відмінності між порядком віднесення на валові витрати і порядком відшкодування транспортних витрат, які були понесені під час службових відряджень, наведені в табл. 7.5, а особливості віднесення до валових витрат та відшкодування витрат, пов'язаних із проживанням відрядженого робітника - в табл. 7.6.

Таблиця 7.5

### Особливості віднесення до валових витрат та відшкодування транспортних витрат, які були понесені під час службових відряджень

Вид витрат	Особливості віднесення до валових витрат	Особливості відшкодування, встановлені Інструкцією № 146
Витрати на проїзд до місця відрядження та назад	Відносяться до валових витрат та відшкодовуються у фактичному розмірі (при відсутності обмежень зі сторони керівництва підприємства обмеження по виду транспорту). Для робітників підприємств, що отримують бюджетне фінансування, які одержують бюджетне фінансування, передбачені обмеження по класу (категорії) білетів	
Додаткові витрати у зв'язку із придбанням проїзного квитка більш вищого класу	Підстави для включення до валових затрат відсутні	Відшкодовуються у кожному окремому разі з дозволу керівника підприємства, згідно представленим проїзним документам
Витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони знаходяться	Законом про прибуток не передбачені, не можуть розглядатися як частина витрат на проїзд до місця відрядження та назад	Відшкодовуються у фактично понесеному розмірі

межами населеного пункту та від цих пунктів до пункту зазначення		
Витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) за місцем відрядження	Обов'язковою умовою (крім документального підтвердження) є попереднє письмове з'ясування маршруту пересування з керівником. Вид транспорту для переміщення по країні відрядження визначається робітником самостійно, якщо не визначений керівником підприємства	
Виплата вартості таксі та оренди автотранспорту	Віднесення до валових витрат не передбачено	Відшкодовуються при закордонному відрядженні з дозволу керівника підприємства та при наявності підтверджуючих документів
Витрати у зв'язку з поверненням білету	Віднесення до валових витрат прямо не передбачено	Дозволено відшкодування таких витрат тільки при відрядженнях у межах України з дозволу керівника підприємства тільки по поважним причинам (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження та ін.)
Витрати на попереднє замовлення білетів	Відшкодування та включення до складу валових витрат передбачено тільки при закордонних відрядженнях, але у разі, якщо такі витрати оформляються як комісійний збір, - на практиці проблем не виникає.	
Витрати по перевезенню багажу	Віднесення до валових витрат у фактичній сумі	При відрядженнях у межах України відшкодування таких витрат не передбачено, при закордонних відрядженнях відшкодовуються у фактичній сумі
Оплата послуг камери зберігання багажу	Віднесення до валових витрат та відшкодування не передбачено	
Плата за користування постільною білизною	Згідно Інструкції № 146 передбачено у складі витрат на проїзд, тому включаються до валових витрат у фактично понесеній сумі	Відшкодовуються згідно підтверджуючими документами (квитанціям, полісам) або у складі вартості білету
Страхові платежі на транспорті.	Відносяться до валових витрат незалежності від того, включені вони у проїзні документи, або чи оформлені окремим полісом.	
Оплата аеропортових зборів	Відшкодовується робітнику та відноситься до валових витрат тільки при відрядженнях за кордон	
Витрати на паливно-мастильні матеріали при проїзді на спеціальних автомобілях як	До валових витрат відносяться витрати на паливно-мастильні матеріали по вантажним та спеціальним автомобілям як	Відшкодовуються (незалежно від типу автомобілю) тільки при закордонних відрядженнях у відповідності з діючими нормами за

службовому автомобілі.	витрати на проїзд до місця відрядження та назад. По легковим автомобілям відносяться до валових витрат – у порядку, встановленому п. 5.4.10 ст. 5 Закону [21].	кілометр пробігу по затвердженому маршруту
Витрати, пов'язані зі стоянкою та паркуванням службового автомобілю під час відрядження	До валових витрат відносяться витрати по вантажним та спеціальним автомобілям. По легковим автомобілям відносяться до валових витрат – у порядку, встановленому п. 5.4.10 ст. 5 Закону [21]	Відшкодовуються тільки при закордонних відрядженнях у фактично понесеному розмірі.
Витрати на технічне обслуговування службового автомобілю у відрядженні	Включаються до валових витрат на основі пп. 5.2.1 Закону [21]	
Збори за проїзд по ґрунтовим, шосейним дорогам та на водних переправах	При закордонних відрядженнях відшкодовуються та відносяться до валових витрат як збори, які підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження	

Таблиця 7.6

**Віднесення до валових витрат та відшкодування витрат, пов'язаних із проживанням відрядженого робітника**

<b>Вид витрат</b>	<b>Особливості віднесення до валових витрат</b>	<b>Особливості відшкодування</b>
Витрати на наймання житлового приміщення, у т.ч. витрати на наймання житлового приміщення під час змушеної зупинки в дорозі	При відрядженнях у межах України та за кордоном відшкодовується та включається до валових витрат у розмірі фактично понесених витрат. При відрядженнях робітників підприємств, які фінансуються за рахунок коштів бюджету – відшкодовуються та включаються до валових витрат у межах диференційованих по країнах норм . У разі змушеної зупинки – по нормам країни, де здійснена така зупинка	
Витрати на наймання житлового приміщення, що перевищують норми, встановлені для держслужбовців	Віднесення до валових витрат не передбачено	Відшкодовуються з дозволу керівника підприємства
Користування холодильником	Законом [21] не передбачено	Відшкодовується у розмірі фактично понесених витрат, крім робітників підприємств з бюджетним фінансуванням, для яких відшкодування не передбачене



Користування телевізором		Відшкодовується у розмірі фактично понесених витрат (крім каналів, за які встановлена окрема плата – для закордонних відряджень) Для робітників підприємств, які мають бюджетне фінансування, відшкодування не передбачене
Користування кондиціонером		Для робітників підприємств, які мають бюджетне фінансування – відшкодування не передбачене, а для інших відряджених – відшкодовується у розмірі фактично понесених витрат тільки при закордонних відрядженнях
Користування телефоном		Відшкодовується за наявності підтвердних документів (в оригіналі), крім витрат на телефонні переговори
Плата за бронювання місця в готелі	У переліку витрат, які відносяться до валових витрат прямо не передбачено, але все таки відноситься до валових витрат у складі витрат на проживання	Відшкодування у розмірі 50% вартості місця (без додаткових послуг) за добу передбачено для робітників підприємств з бюджетним фінансуванням при відрядженнях за кордон та по Україні, а для інших відряджених – тільки при відрядженнях по Україні
Витрати на харчування, які включаються в готельні рахунки	Відшкодування та віднесення до валових витрат – у розмірі фактичних витрат. Для робітників підприємств, які мають бюджетне фінансування, – сплачуються за рахунок добових, окрема компенсація не відноситься до валових витрат.	
Прання одягу		
Чистка одягу		
Ремонт та прасування одягу		
Чистка та починка взуття, а також прання, чистка, ремонт та прасування білизни	До валових витрат відноситься у фактичній сумі	Відшкодування непередбачено

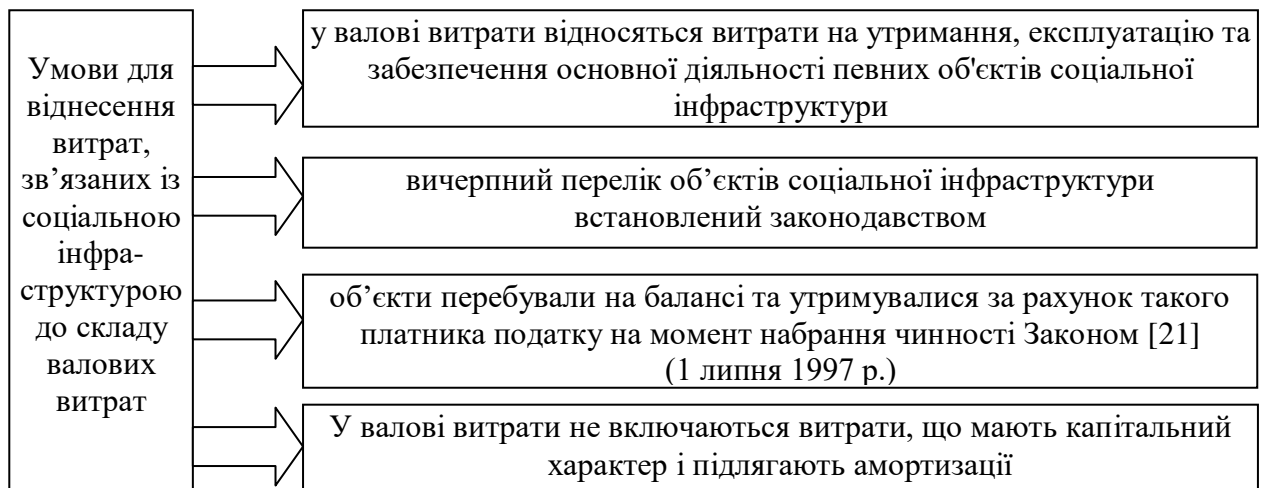
Податковий облік інших витрат, пов'язаних із службовим відрядженням, наведений в табл. 7.7.

Таблиця 7.7

**Особливості віднесення до валових витрат та розміщення інших витрат,  
понесених під час службових відряджень**

<b>Вид витрат</b>	<b>Особливості віднесення до валових витрат</b>	<b>Особливості відшкодування</b>
Відшкодування комісійних при обміні валюти у закордонних відрядженнях	Законом [21] не передбачені	Відшкодовуються у фактичному розмірі
Оформлення закордонного паспорту на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, що пов'язані з правилами в'їзду та перебування на місці відрядження, включаючи будь-які податки та збори, які підлягають сплаті у разі здійснення таких витрат	Відшкодування та віднесення до валових витрат – у розмірі фактичних витрат.	
Оплата телефонних рахунків	Включаються до валових витрат у фактичному обсязі при наявності зв'язку з господарською діяльністю	Відшкодування у фактичному розмірі передбачене тільки при закордонних відрядженнях, а для робітників підприємств з бюджетним фінансуванням, - у розмірах, погоджених з керівником
Витрати на сплату ПДВ за придбані проїзні документи, користування у поїздах постільною білизною та наймання житлового приміщення	Включаються у тому разі, якщо підприємство не зареєстроване платником ПДВ або здійснює тільки неоподатковані або звільнені операції. В іншому разі – включаються до податкового кредиту	Відшкодовуються у фактично понесених розмірах
Витрати на усний на письмовий переклади	До валових витрат включаються у фактично понесеній сумі	Не передбачене

Щодо витрат на соціальну інфраструктуру, то існують певні обмеження до їх віднесення до валових витрат (рис. 7.37):



**Рис. 7.37. Обмеження щодо віднесення витрат на соціальну інфраструктуру до валових витрат**

До об'єктів соціальної інфраструктури в податковому обліку з податку на прибуток відносять (табл. 7.8):

Таблиця 7.8

**Перелік об'єктів соціальної інфраструктури**

Об'єкти	Додаткові вимоги
дитячі ясла або садки	—
заклади середньої та середньої професійно-технічної освіти та заклади підвищення кваліфікації працівників такого платника податку	—
дитячі, музичні та художні школи, школи мистецтв	якщо вони не надають платних послуг та не займаються іншою комерційною діяльністю
заклади охорони здоров'я, пункти безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам	—
спортивні зали і площадки	що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відтворення працівників,
клуби і будинки культури	в разі якщо вони не використовуються для надання платних послуг та іншої комерційної діяльності (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів)
приміщення, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку	—
багатоквартирний житловий фонд, включаючи гуртожитки, одноквартирний житловий фонд в сільській місцевості та об'єкти житлово-	які перебувають на балансі юридичних осіб, щодо яких платником податку прийнято документально оформлене

комунального господарства	рішення про передачу на баланс місцевих рад
дитячі табори відпочинку	за умови, що вони не здаються в оренду, не використовуються для надання платних послуг або іншої комерційної діяльності

Витрати на утримання та експлуатацію деяких видів основних фондів до валових витрат відносяться залежно від видів діяльності (табл.7.9):

Таблиця 7.9

**Особливості віднесення витрат на утримання та експлуатацію деяких видів основних фондів до валових витрат**

Вид витрат	Вид основної діяльності				
	надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян (організацій)	надання приміщень в оренду (найм) стороннім організаціям (громадянам)	надання платних послуг з транспортного обслуговування сторонніх громадян (організацій)	спорт ивна діяльність	інші види діяльності
Витрати на утримання та експлуатацію (крім витрат на оплату праці) приміщень житлового фонду	100%	100%	–	–	–
Витрати на утримання та експлуатацію (крім витрат на оплату праці) легкових автомобілів, побутових літаючих апаратів, моторних човнів, катерів та яхт, призначених для відпочинку	100%	–	100%	100%	–
Витрати на придбання ПММ для легкових автомобілів та оперативну оренду	100%	50%	100%	100%	50%
Витрати на стоянку та паркування легкових автомобілів	100%	–	100%	100%	–

**7.6. Амортизація та її вплив на оподатковуваний прибуток**

*Амортизація* – це поступове віднесення витрат з придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Під терміном „основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом. Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку.

***Амортизації підлягають витрати на:***

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб;
- проведення всіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- капітальні поліпшення землі, не пов’язані з будівництвом: іригація, осушення, збагачення.

***Не підлягають амортизації*** та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку:

- на придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- на вирощування багаторічних плодоносних насаджень;
- на придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- на утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

***Не підлягають амортизації*** та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;

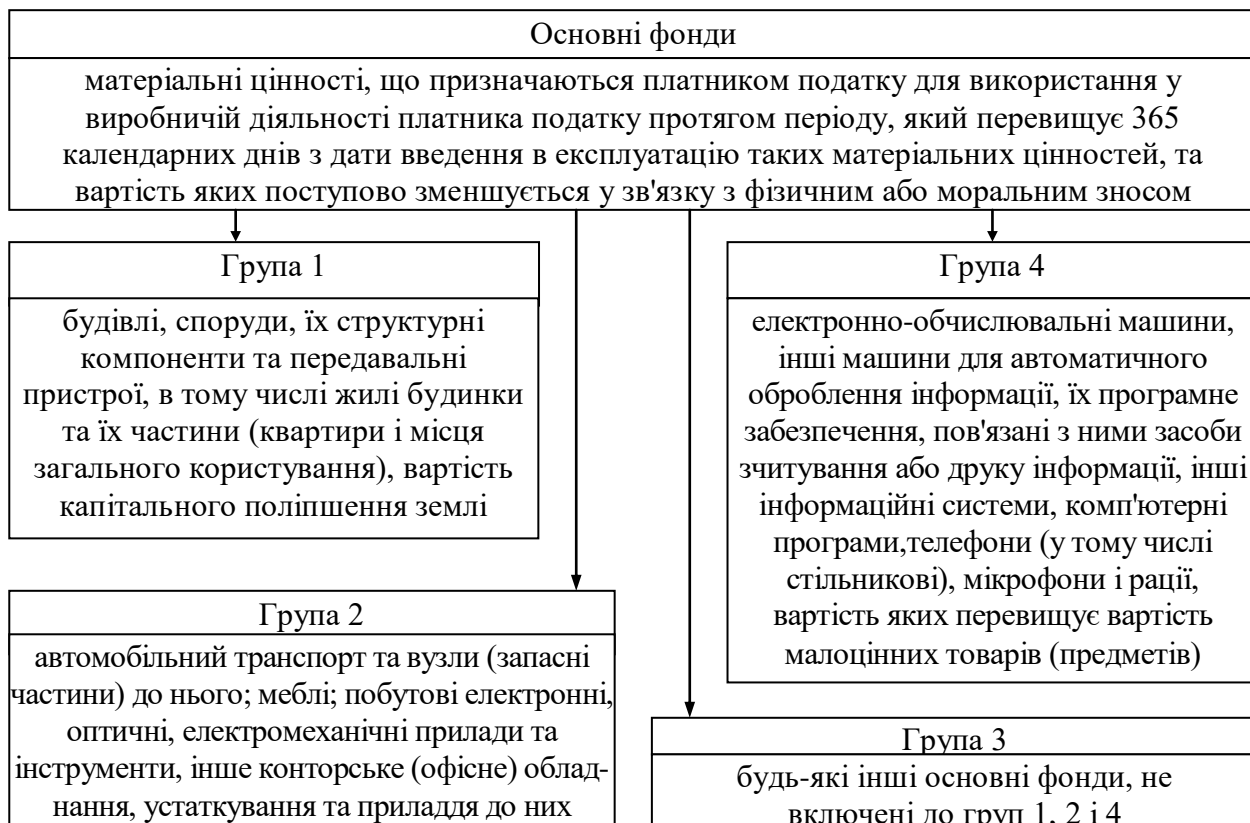
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або поліпшення невиробничих фондів.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду. При цьому, сума амортизаційних відрахувань кварталу визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу (рис. 7.38).

Сума амортизаційних відрахувань кварталу, щодо якого проводяться розрахунки, по відповідній групі основних фондів	=	Норма амортизації для відповідної групи основних фондів	x	Балансова вартість відповідної групи основних фондів на початок такого розрахункового кварталу
---	---	---	---	--

**Рис. 7.38. Методика визначення суми амортизації по групах основних фондів**

Для цього *основні фонди ділять на чотири групи* (рис. 7.39):



**Рис. 7.39. Склад груп основних фондів**

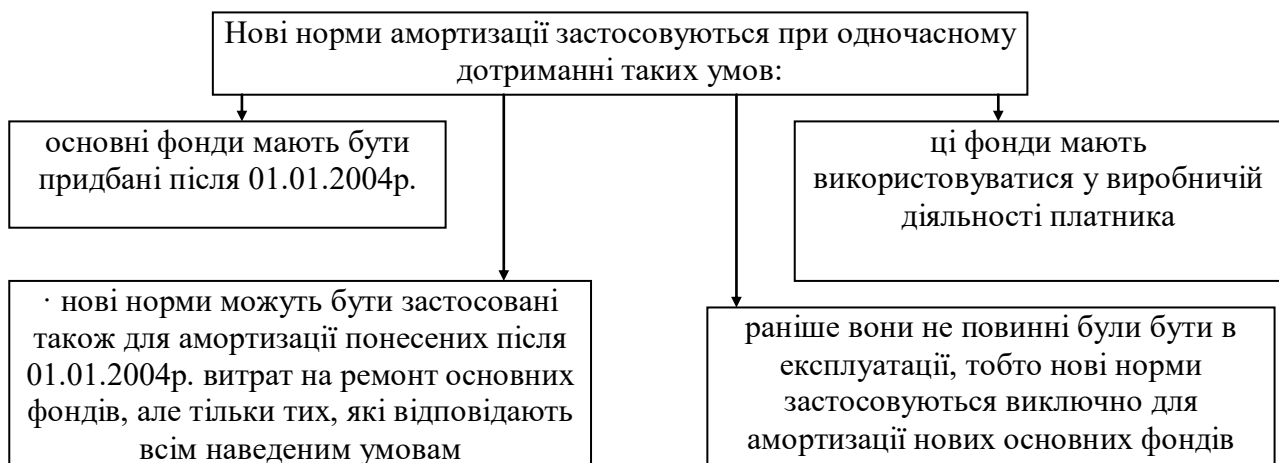
Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в розрахунку на податковий квартал (табл. 7.10).

Таблиця 7.10

**Норми амортизації основних фондів, %**

Група основних фондів	Норми, що діяли до 01.01.2004 року	Норми, введені з 10.10.2004 року
Група 1	1,25	2
Група 2	6.,25	10
Група 3	3,75	6
Група 4	x	15

Норми амортизації, що введені з 2004 року, можуть застосовуватися за таких умов (рис. 7.40):



**Рис. 7.40. Умови для застосування нових норм амортизації**

Амортизація витрат, понесених (нарахованих) платником податку у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів груп 1, 2 і 3 до 1 січня 2004 року, здійснюються за нормами амортизації, що діяли до 1 січня 2004 року. При цьому для цілей податкового обліку платники податку зобов'язані вести окремий облік витрат, понесених у зв'язку з придбанням, спорудженням та поліпшенням основних фондів, що здійснюються після 1 січня 2004 року.

Особливості нарахування амортизації за різними групами основних фондів та нематеріальними активами наведені в табл. 7.11.

## Особливості амортизації за різними групами основних фондів

Характеристики	Групи основних фондів				Нематеріальні активи
	1	2	3	4	
Облік балансової вартості	По кожному об'єкту	По групі в цілому			По кожному об'єкту
Метод амортизації	Метод залишку, що убуває				Лінійний метод
Амортизація проводиться до	залишкової вартості 100 НМДГ	досягнення балансовою вартістю групи нульового значення			
Початок нарахування амортизації	з кварталу, наступного за введенням в експлуатацію об'єкта основних фондів або нематеріального активу				

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують зазначених норм. Зазначене рішення приймається платником до початку звітного податкового року, не може бути змінено протягом року і доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного року.

**Балансова вартість** групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок звітного періоду (розрахункового кварталу) розраховується за таким алгоритмом (рис. 7.41):

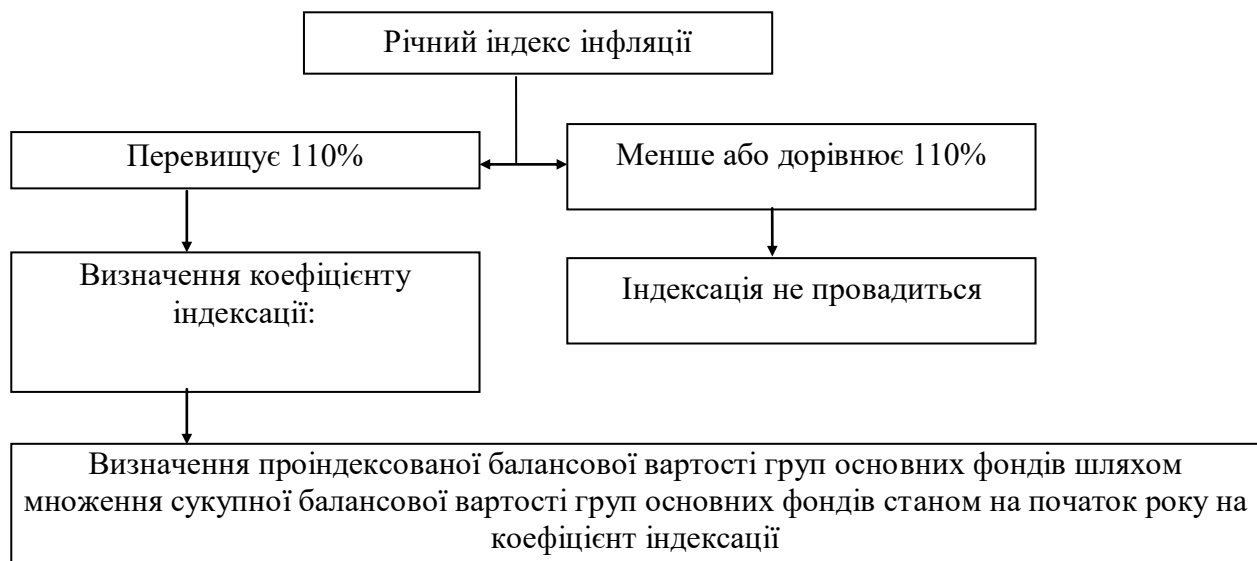
Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу
=
балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому
+
сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом попереднього кварталу
-
сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом попереднього кварталу
-
сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у попередньому кварталі

**Рис. 7.41. Алгоритм розрахунку балансової вартості груп основних фондів**

Якщо протягом року є високі темпи інфляції, платники податку всіх форм власності мають право застосувати щорічну індексацію балансової вартості



груп основних фондів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації (рис. 7.42).



**Рис. 7.42. Механізм індексації балансової вартості основних фондів**

Коефіцієнт індексації визначається за формулою:

$$K_i = (I(a-1) - 10) / 100, \quad (7.2)$$

де  $I(a-1)$  – індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Якщо значення  $K_i$  не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

Для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення його балансовою вартістю 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу

валових витрат відповідного податкового періоду, а його вартість прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4, а також нематеріальних активів проводиться до досягнення балансовою вартістю групи (нематеріального активу) нульового значення.

Платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів, у сумі, яка не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, і 4 чи окремих об'єктів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.

У випадку ремонту, модернізації або інших видів поліпшення орендованих основних фондів існує певна специфіка (рис. 7.43).



**Рис. 7.43 Особливості обліку витрат на поліпшення орендованих основних фондів**

## 7.7. Ставки податку

Згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» базова ставка податку на прибуток встановлена у розмірі 25% від об'єкту оподаткування, яким є оподатковуваний прибуток. Однак, законом передбачені й інші ставки, які застосовуються залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання (табл. 7.12):

Таблиця 7.12

### Ставки податку на прибуток підприємств

Вид діяльності	База оподаткування	Ставка, %
1	2	3
Підприємницька діяльність (базова ставка)	Оподатковуваний прибуток	25
Страхова діяльність (для страховиків - резидентів), за виключенням довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування	Валовий дохід від страхової діяльності	3
Діяльність за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування	Валовий дохід від страхової діяльності по страхуванню життя	0
Страхова діяльність, у випадку порушення умов договорів довгострокового страхування життя	Валовий дохід від страхової діяльності по страхуванню життя	3
Страхова діяльність у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів при страхування або перестрахування ризику у страховиків чи пере страховиків – нерезидентів, рейтинг фінансової надійності яких (стійкості) яких відповідає вимогам, встановленим КМУ	Суми такого страхування або перестрахування	0
Страхова діяльність у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів в інших випадках	Суми такого страхування або перестрахування	15 (сплачується резидентом, що сплачує такі доходи, за власний рахунок)
Діяльність за договорами перестрахування	Доходи, отримані страховиком-цедентом від перестраховиків за вирахуванням здійснених страховиком-цементом страхових виплат (страхового відшкодування) в межах відповідальності перестраховика	25

Закінчення табл. 7.12

Нарахування та виплата дивідендів (авансовий внесок, внесок)	Сума нарахованих дивідендів	25 (без зменшення суми виплати)
Спільна діяльність на території України без створення юридичної особи	Фактично отриманий або умовно нарахований за звітний період дохід учасника спільної діяльності	25
Господарська діяльність нерезидентів	Доходи з джерелом їх походження з України	15 (утримується з суми доходів за рахунок нерезидента)
Доходи нерезидентів на безвідсоткові (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання	Різниця між номінальною вартістю безвідсоткових (дисконтних) цінних паперів, сплаченою (нарахованою) їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку	15 (утримується з суми доходів за рахунок нерезидента)
Фрахт	Базова ставка такого фрахту	6 (сплачується резидентом, що виплачує такі доходи)
Надання нерезидентами рекламних послуг резидентам на території України	Суми виплат за надані послуги	20 (за рахунок резидентів)

На відміну від податкових систем США та деяких інших країн, в оподаткуванні прибутку підприємств застосовуються пропорційні адвалерні ставки.

Під терміном «*фрахт*» – розуміється винагорода (компенсація), що сплачується за перевезення вантажів та пасажирів морськими та повітряними суднами, перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом, найм або під найм судна або транспортного засобу (їх частин) для таких цілей [21]. Під терміном „базова ставка фрахту” розуміється сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачуваних (відшкодованих) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування;

Не підлягають оподаткуванню виграші у державні грошові лотереї, під якими слід розуміти лотереї, які передбачають наявність призового фонду у розмірах не менш як 50% від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як ставка податку (25%), яка застосовується до доходів, що залишаються у розпорядженні після відрахувань до призового фонду.

Для порівняння приведемо розміри ставок податку на доходи корпорацій країн Євросоюзу (табл. 7.13):

Таблиця 7.13

### Динаміка базових ставок податку на доходи корпорацій країн Євросоюзу

Країна [94А]	1998	2000	2001	2002	2003	2004
1	2	3	4	5	6	
Австрія	34	34	34	34	34	34 <sup>1</sup>
Бельгія	28-41	39	39	39	33	33,99
Великобританія	21-33,5	30	30	30	30	30
Данія	34	32	30	30	30	30
Фінляндія	28	29	29	29	29	29
Франція	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	35,4
Німеччина	30-45	30-40	25	25	25	25
Греція	35-40	40	40	40	35	35
Ірландія	25-32	24	20	16	12,5	12,5
Італія	37	37	36	36	34	33
Люксембург	30	30	30	22	22	30,4
Нідерланди	35	35	35	34,5	34,5	34,5
Португалія	34	34	32	30	30	27,5
Іспанія	30-35	35	35	35	35	35
Швеція	28	28	28	28	28	28

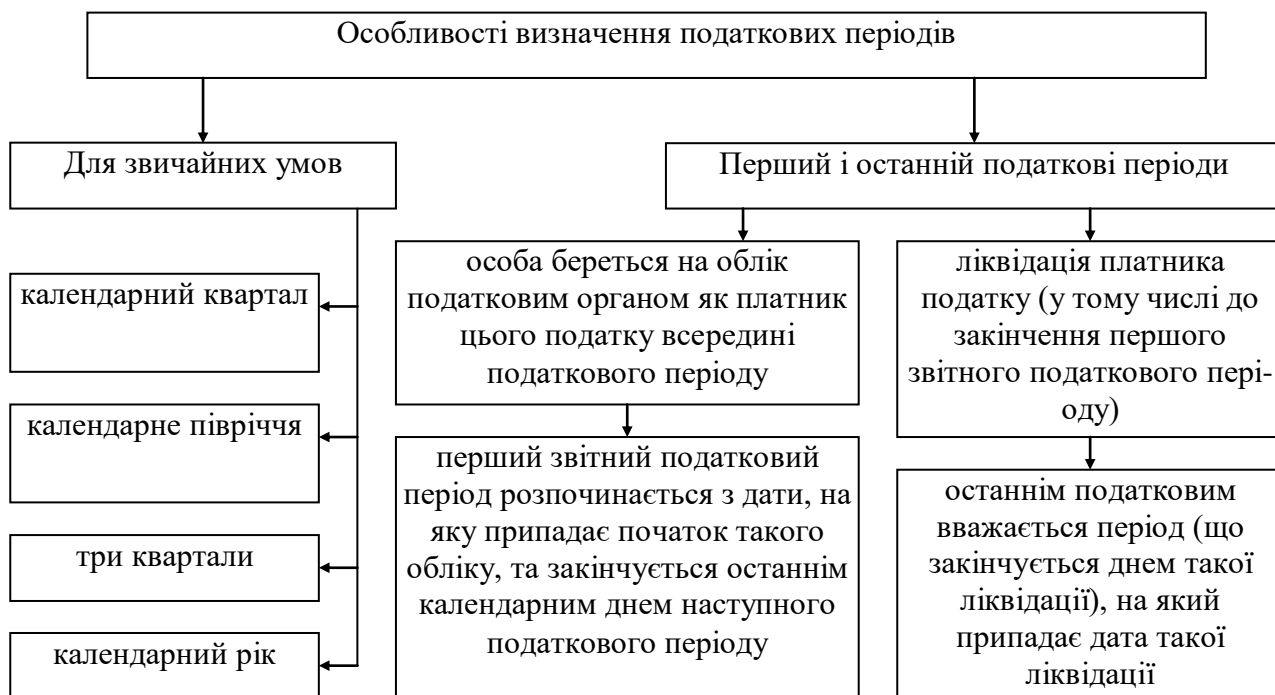
### 7.8. Механізм розрахунку та порядок сплати податку на прибуток підприємств

Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті. По податку на прибуток використовують такі *податкові періоди*:

- календарний квартал;

<sup>1</sup> З початку 2005 року ставку встановлено на рівні 25,0%

- календарне півріччя;
- календарні три квартали;
- календарний рік (рис. 7.44).



**Рис. 7.44. Податкові періоди з податку на прибуток**

Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року.

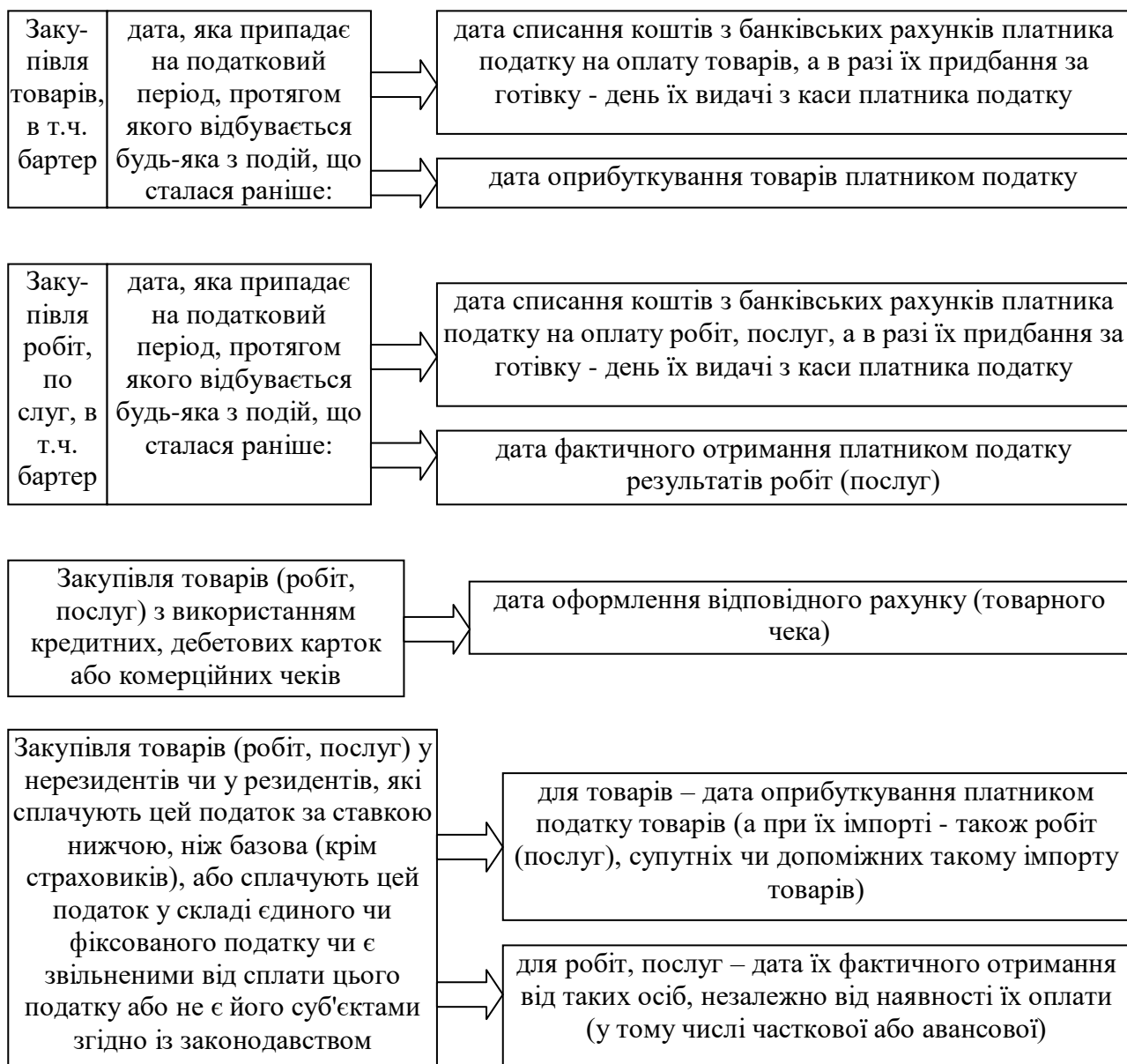
У випадку, коли платник податку береться на облік податковим органом всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду. Якщо ж платник податку ліквідується, то останнім податковим періодом вважається період (що закінчується днем такої ліквідації), на який припадає дата такої ліквідації.

Основним методом податкового обліку, що застосовується в оподаткуванні прибутку підприємств, є метод «першої події».

*Датою збільшення валових витрат* є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів із банківських рахунків на оплату товарів (робіт, послуг) чи день видачі коштів з каси – в разі придбання товарів за готівку;
- або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання результатів робіт (послуг).

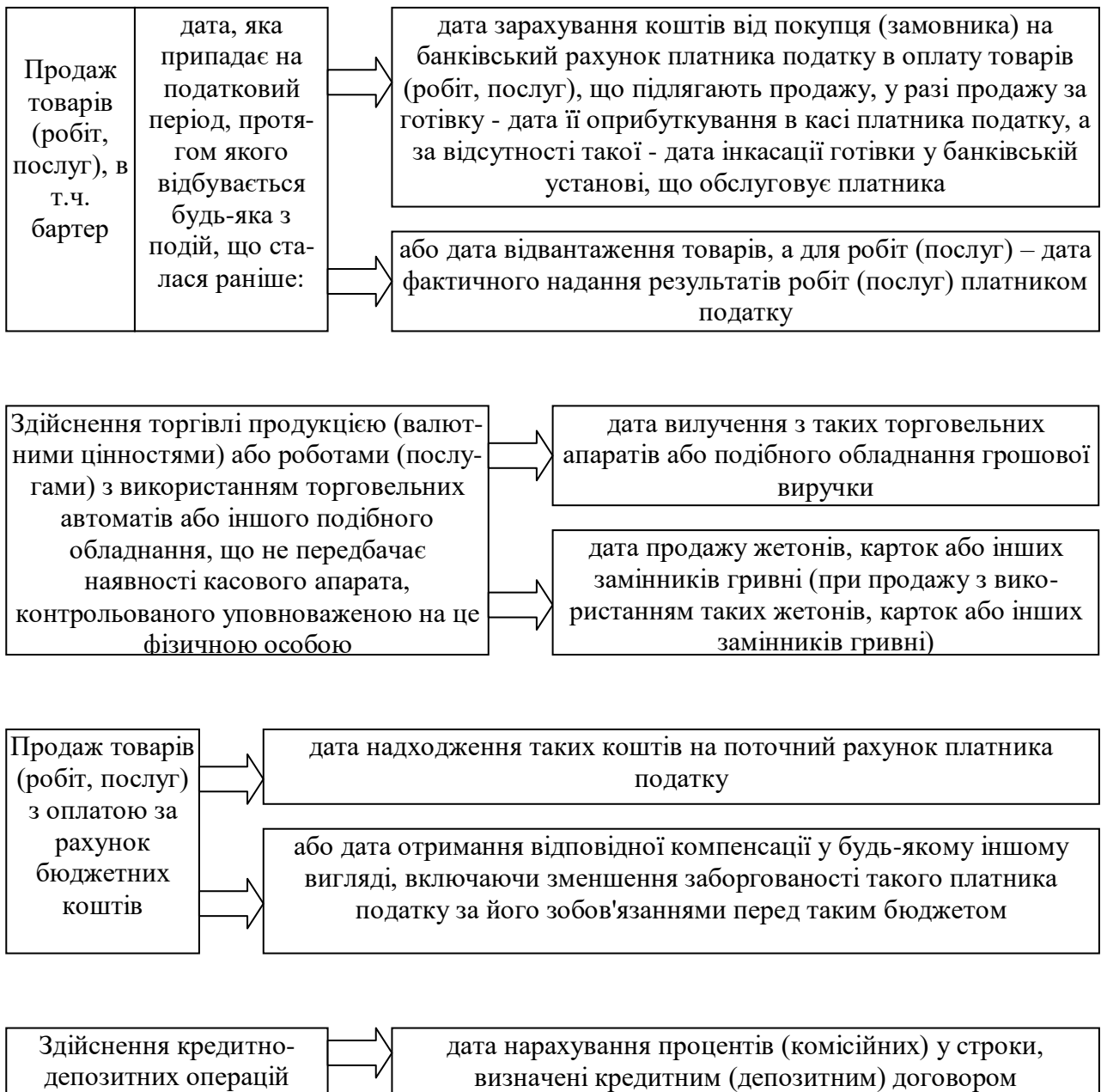
Разом з тим, в деяких випадках існують виключення з цього загального правила (рис. 7.45).



**Рис. 7.45. Правила визначення дати збільшення валових витрат**

*Датою збільшення валового доходу є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:*

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок, або дата оприбуткування готівки в касі;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) – рис. 7.46.



**Рис. 7.46. Правила визначення дати збільшення валового доходу**

Податок, що підлягає сплаті до бюджету, визначається за формулою:

$$\Sigma_{пп} = ОП \times С_{пп} - АВ - Пп, \quad (7.3)$$

де  $\Sigma_{пп}$  – сума податку з прибутку, яка підлягає сплаті до бюджету;  
 $ОП$  – об'єкт оподаткування – оподатковуваний прибуток;



Спп – ставка податку на прибуток;

АВ – авансовий внесок (внесок), що сплачується при виплаті дивідендів;

Пп – плата за патент (якщо підприємство здійснює ті види діяльності, які підлягають патентуванню).

Слід зазначити, що платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню, зобов'язаний окремо визначити податок на прибуток від кожного окремого виду такої діяльності та окремо визначати податок на прибуток від іншої діяльності. З цією метою такі платники податку ведуть окремий облік:

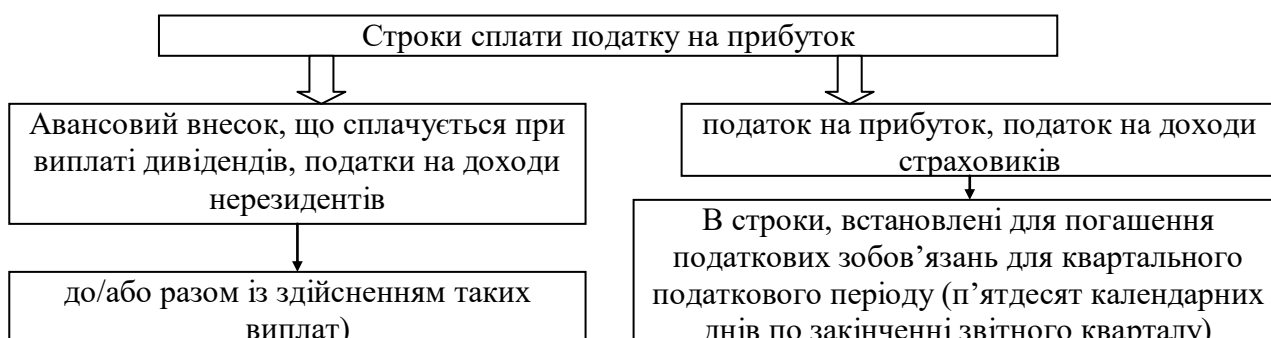
- валових доходів, отриманих від здійснення діяльності, що підлягає патентуванню;

- валових витрат, понесених у зв'язку із здійсненням такої діяльності;

- балансової вартості товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню. При цьому балансова вартість таких запасів не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості для визначення об'єкта оподаткування від іншої діяльності;

- амортизаційних відрахувань, нарахованих на відповідну групу основних фондів, що використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню.

Податок за звітний період сплачується до відповідного бюджету у строк, визначений законом для квартального податкового періоду (рис. 7.47).



**Рис. 7.47. Терміни сплати податку на прибуток**

Платники податків зобов'язані у строки, визначені законом, подати до податкового органу податкову декларацію про прибуток за звітний період, розраховану наростаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів у разі його наявності. Згідно закону, якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з врахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового періоду. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з врахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року в складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

За звітні квартал, півріччя та три квартали платники подають спрощену декларацію, а за результатами звітного року – повну.

Починаючи з 2004 року платники сплачують податок на прибуток за результатами одинадцяти місяців календарного року за правилами, встановленими для повного податкового періоду, з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів, визначеного відповідно до законодавства, та приросту (убутку) матеріальних запасів за одинадцять місяців та суми амортизаційних відрахувань, нарахованих за три квартали, та двох третин амортизаційних відрахувань четвертого кварталу. Сплата податку на прибуток та подання податкової декларації з цього податку за одинадцять місяців здійснюються у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Якщо платник податку вважає за доцільне роз'яснити окремі результати фінансово-господарської діяльності, зазначені у податковій декларації, то він може надіслати податковому органу таке пояснення, складене у довільній формі.

Сплачені за кордоном суми податків зараховуються наступним чином (рис. 7.48).

Бюджетні організації сплачують податок на прибуток, отриманий від господарської діяльності, щоквартально за наростаючим підсумком звітного податкового року.



**Рис. 7.48. Порядок зарахування сплачених за кордоном сум податків**

Бюджетні організації сплачують податок на прибуток, отриманий від господарської діяльності, щоквартально за наростаючим підсумком звітного податкового року.

Неприбуткові організації сплачують податок на прибуток від неосновної діяльності у загальному порядку.

Платник податку, який має філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку і сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцем знаходження філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, зменшуючи його на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій.

Нерезиденти, що проводять діяльність на території України через постійне представництво, щоквартально подають податковим органам за місцезнаходженням постійного представництва декларацію про прибуток,

одержаний із джерел в Україні, а також розрахунок нарахованого податку на прибуток за формою, встановленою центральним податковим органом.

Якщо постійне представництво припиняє діяльність до закінчення звітного кварталу, зазначені документи подаються державному податковому органу протягом 15 календарних днів з моменту такого зупинення.

Податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

Сплату податку на прибуток може проводити тільки сам платник. Надміру внесені до бюджету суми податку, що нараховані за звітний період наростаючим підсумком з початку року, зараховуються в рахунок наступних платежів або повертаються платнику податку не пізніше десяти робочих днів із дня одержання письмової заяви такого платника податку.

Відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати податку та дотримання податкового законодавства несе платник податку у порядку та розмірах, визначених законом.

## **7.9. Особливості прибуткового оподаткування окремих господарських операцій**

Оподаткування окремих господарських операцій (видів діяльності) включає:

### ***1.Оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій.***

Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче за звичайні ціни.

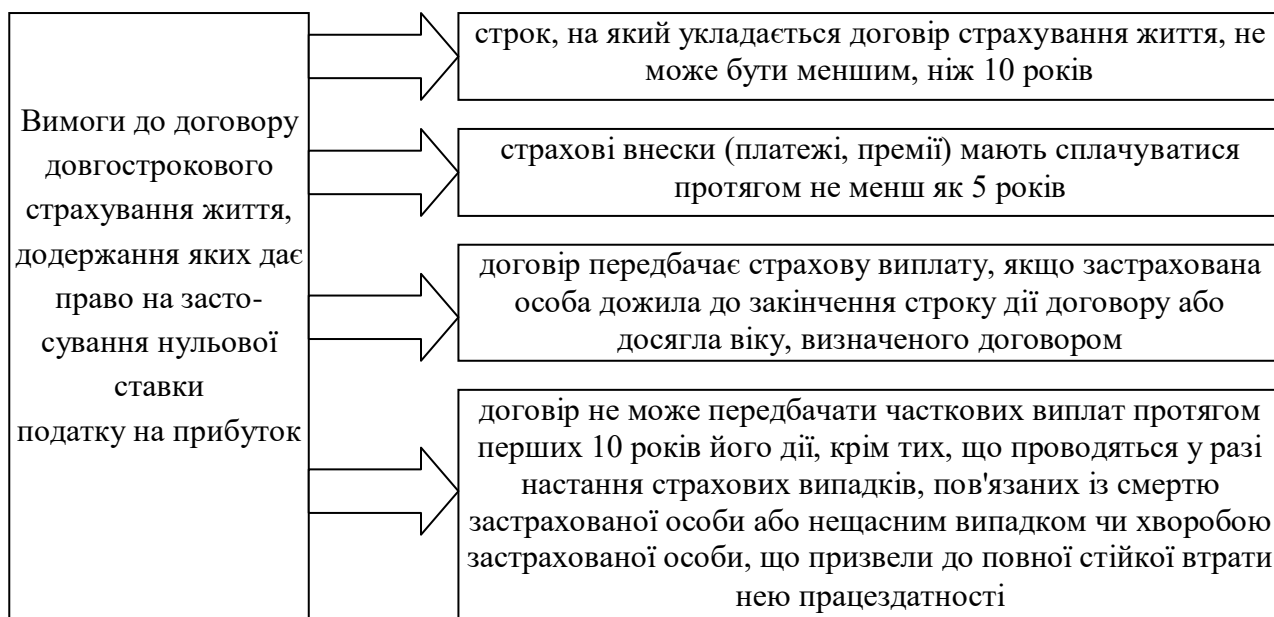
Звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

### ***2.Оподаткування страхової діяльності.***

Дохід від страхової діяльності юридичних осіб-резидентів не підлягає оподаткуванню за ставкою 25% та оподатковується:

- за ставкою **0 відсотків** - при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з дострокового страхування життя та пенсійного страхування у

межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів (рис. 7.49);



**Рис. 7.49. Обов'язкові умови договору довгострокового страхування життя, доходи від якого оподатковуються за нульовою ставкою**

- за ставкою **3 відсотки** - при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування.

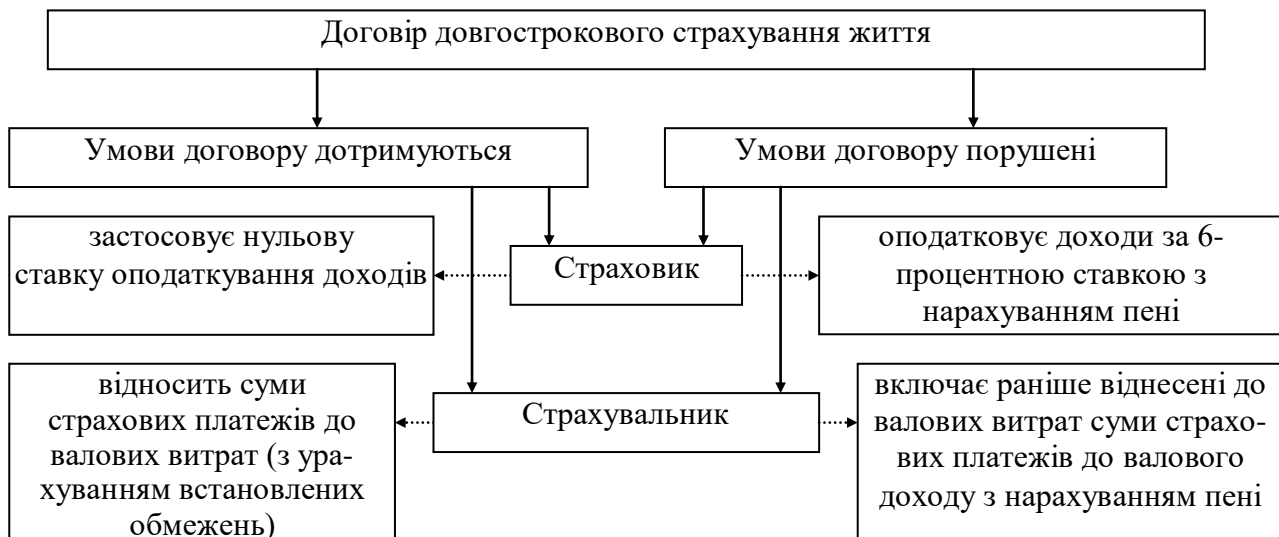
*Оподатковуваний дохід від страхової діяльності* – сума страхових внесків, страхових платежів або страхових премій, одержаних страховиками - резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування і перестраховування ризиків на території України або за її межами, зменшених на суму страхових платежів, сплачених страховиком за договорами перестраховування з резидентом (рис. 7.50).



**Рис. 7.50. Методика визначення оподаткованого доходу від страхової діяльності**

Страховик здійснює окремий податковий облік операцій, що оподатковуються за різними ставками за правилами, встановленими у порядку, визначеному законом для встановлення форми відповідної податкової декларації (розрахунку).

Якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення розривається з будь-яких причин до закінчення мінімального строку його дії або до настання відповідного страхового випадку, в результаті чого відбувається часткова страхова виплата, виплата викупної суми або повне припинення зобов'язань страховика за таким договором перед таким платником податку, то платник податку, який збільшив валові витрати, зобов'язаний включити до складу своїх валових доходів відповідного звітного періоду суму таких попередньо сплачених платежів (внесків, премій) (рис. 7.51).

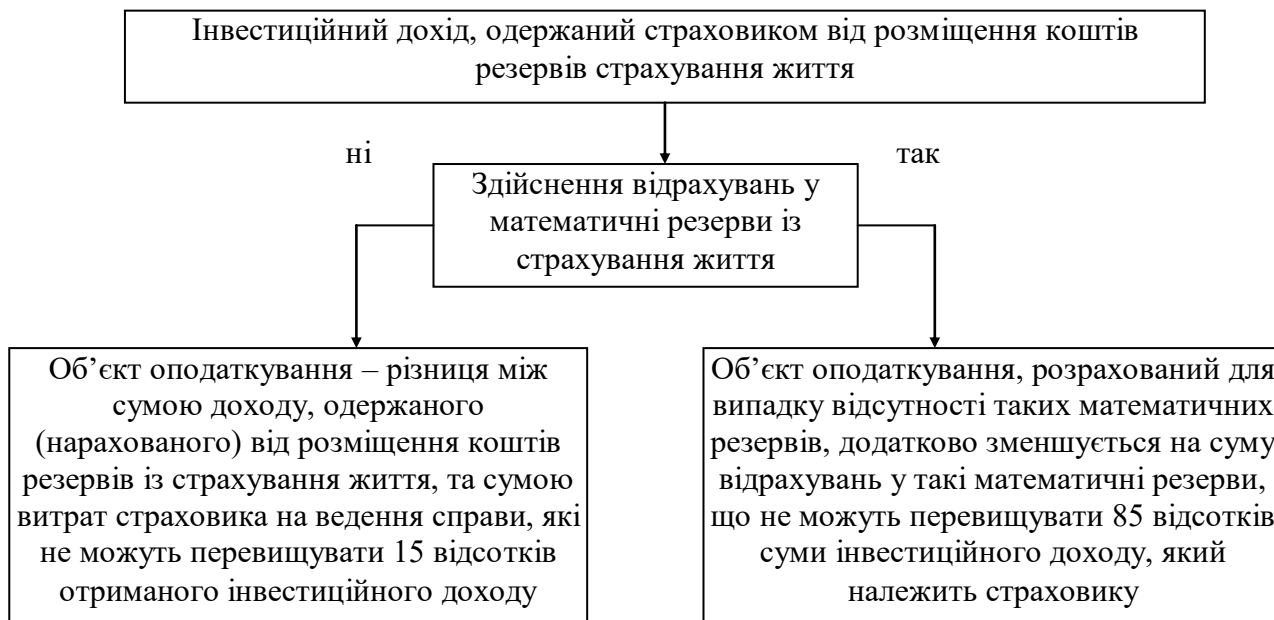


**Рис. 7.51. Особливості оподаткування операцій з довгострокового страхування життя**

Дану суму необхідно збільшити на суму пені, нараховану на суму податкового боргу, яка розраховується з початку податкового періоду, наступного за періодом, в якому такий платник податку вперше збільшив валові витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення вимог. При цьому викупна сума або її частина, яка повертається платнику податку страховиком, не включається до складу валових доходів платника податку.

Штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування в даному випадку не застосовуються ні до страховика ні до платника податку.

Інвестиційний дохід, одержаний страховиком від розміщення коштів резервів страхування життя, оподатковується у страховика в частині, яка належить страховику (рис. 7.52).



**Рис. 7.52. Особливості визначення об'єкта оподаткування при отриманні страховиком інвестиційного доходу**

### ***3. Оподаткування операцій із розрахунками в іноземній валюті***

З метою оподаткування будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, а також всі доходи і витрати, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Витрати, понесені платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

У випадку купівлі іноземної валюти за гривні валові витрати або валові доходи платника податку не змінюються. Сума гривень, сплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості

інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку), вважається балансовою вартістю такої іноземної валюти.

У разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця, а валові витрати платника збільшуються на суму балансової вартості такої валюти.

Платник податку самостійно обирає метод оцінки балансової вартості іноземної валюти за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю. Зміна методу оцінки балансової вартості іноземної валюти протягом податкового року для цілей податкового обліку не дозволяється.

Банки здійснюють відмінний від інших платників податку податковий облік результатів операцій з іноземною валютою.

Облік операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за дорученням та за рахунок клієнтів банків, ведеться окремо від обліку операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за рішенням банку за рахунок інших (власних) джерел.

При проведенні операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за дорученням клієнтів до валових доходів банку відносяться суми комісійних (брокерських) та інших видів винагород, одержаних банком у зв'язку із здійсненням таких операцій протягом звітного періоду, а до валових витрат - витрати банку, понесені у зв'язку із здійсненням таких операцій. Якщо проводяться операції з купівлі або продажу іноземної валюти за рішенням банку, то до складу валових доходів або валових витрат банку відноситься кінцевий фінансовий результат обмінних (конверсійних) операцій за результатами звітного періоду.

Зазначений кінцевий фінансовий результат визначається як сума фінансових результатів обмінних операцій за результатами кожного банківського дня. Фінансовим результатом за результатами банківського дня є різниця між валовими доходами, отриманими банком внаслідок продажу іноземної валюти та валовими витратами, понесеними у зв'язку із придбанням іноземної валюти протягом такого дня.

При цьому в розрахунки фінансового результату обмінних операцій не беруться суми комісійних (брокерських) або інших винагород, сплачених або



отриманих банком у зв'язку із здійсненням таких операцій, які відносяться до складу валових доходів або валових витрат банку у загальному порядку.

#### **4. Оподаткування операцій з пов'язаними особами**

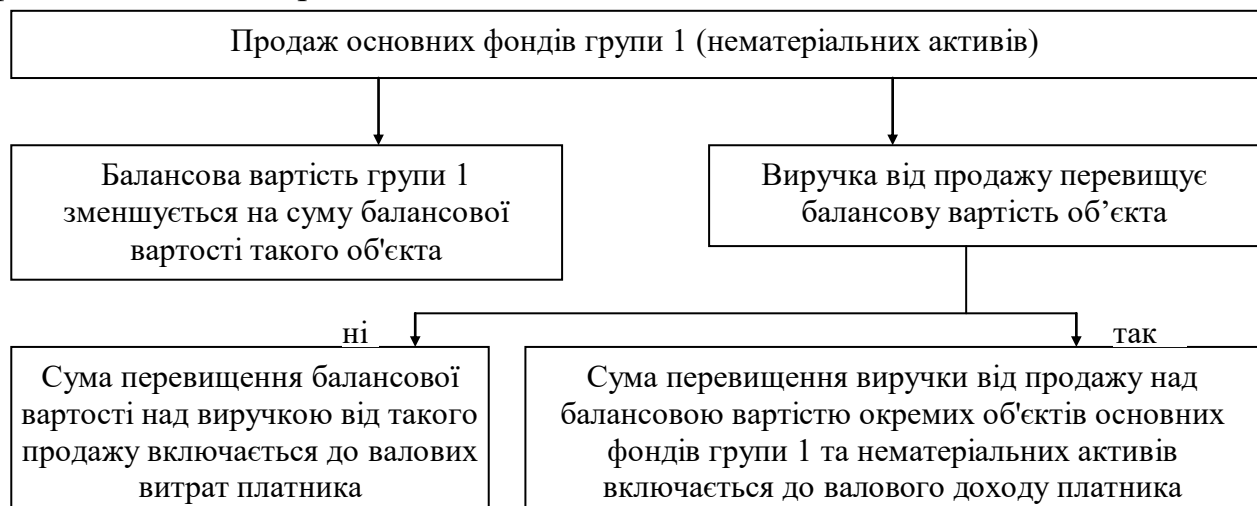
Пов'язана особа – це юридична особа, котра здійснює контроль над платником податку або контролюється таким платником, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку; фізична особа або члени її сім'ї, котрі здійснюють контроль над платником податку; посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї.

Дохід, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари, що діяли на дату продажу. Витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів у пов'язаної особи визначаються виходячи із договірних цін, але не більших за звичайні ціни, що діяли на дату придбання. Витрати платника податку, понесені по сплаті процентів по депозитах, орендних платежах, цивільно-правових договорах пов'язаним з платником податку особам, визначаються виходячи із договірних цін (процентних ставок за депозит), але не вищих за звичайні ціни (звичайні процентні ставки за депозит).

#### **5. Операції з основними фондами.**

До валового доходу платника податку включається прибуток від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Особливості податкового обліку операцій продажу об'єктів основних фондів наведені на рис. 7.53 та 7.54.



**Рис. 7.53. Податковий облік операцій з продажу об'єктів основних фондів групи 1 та нематеріальних активів**



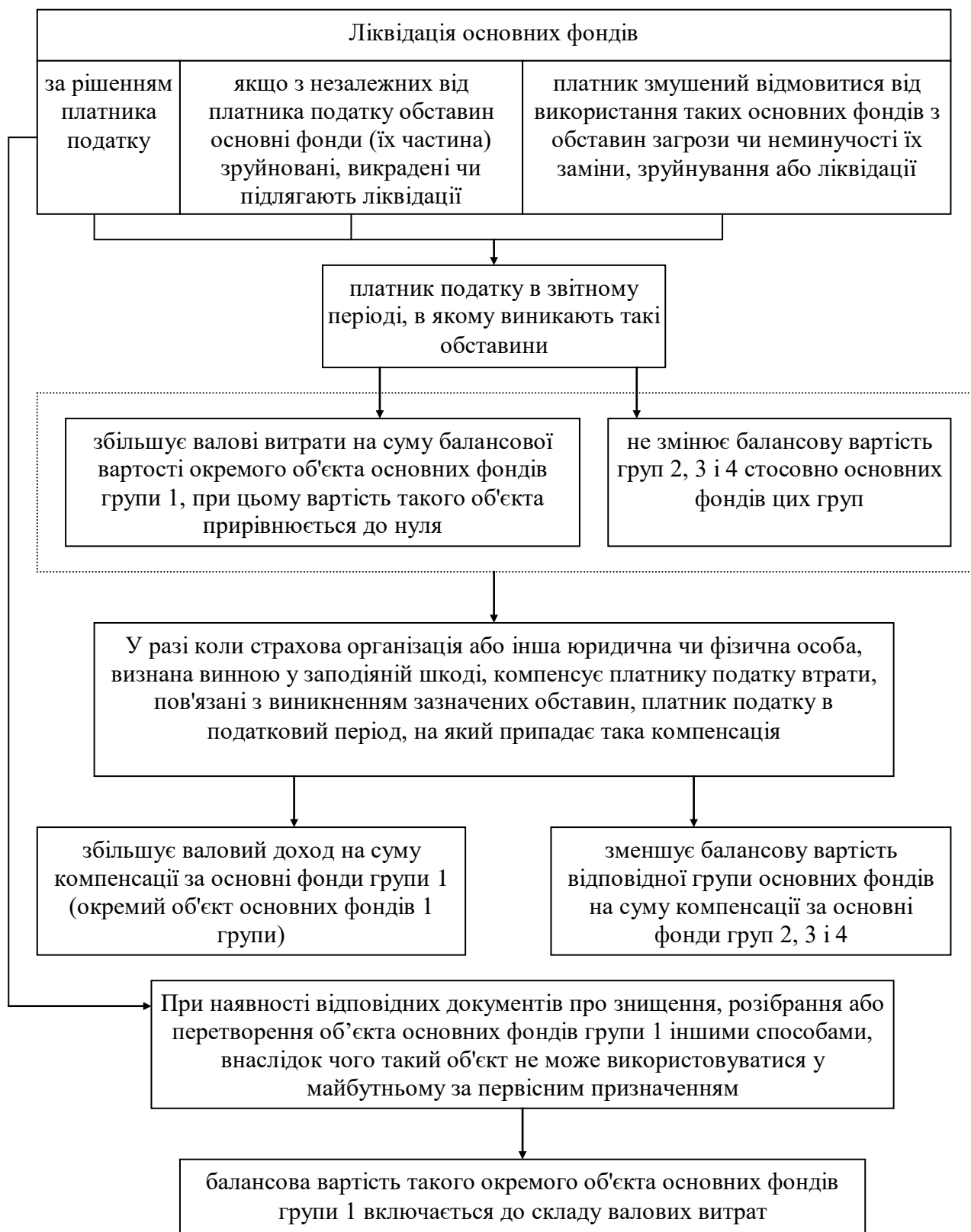
**Рис. 7.54. Податковий облік операцій з продажу об'єктів основних фондів груп 2, 3 та 4**

Особливості податкового обліку з податку на прибуток операцій з ліквідації основних фондів наведені на рис. 7.55.

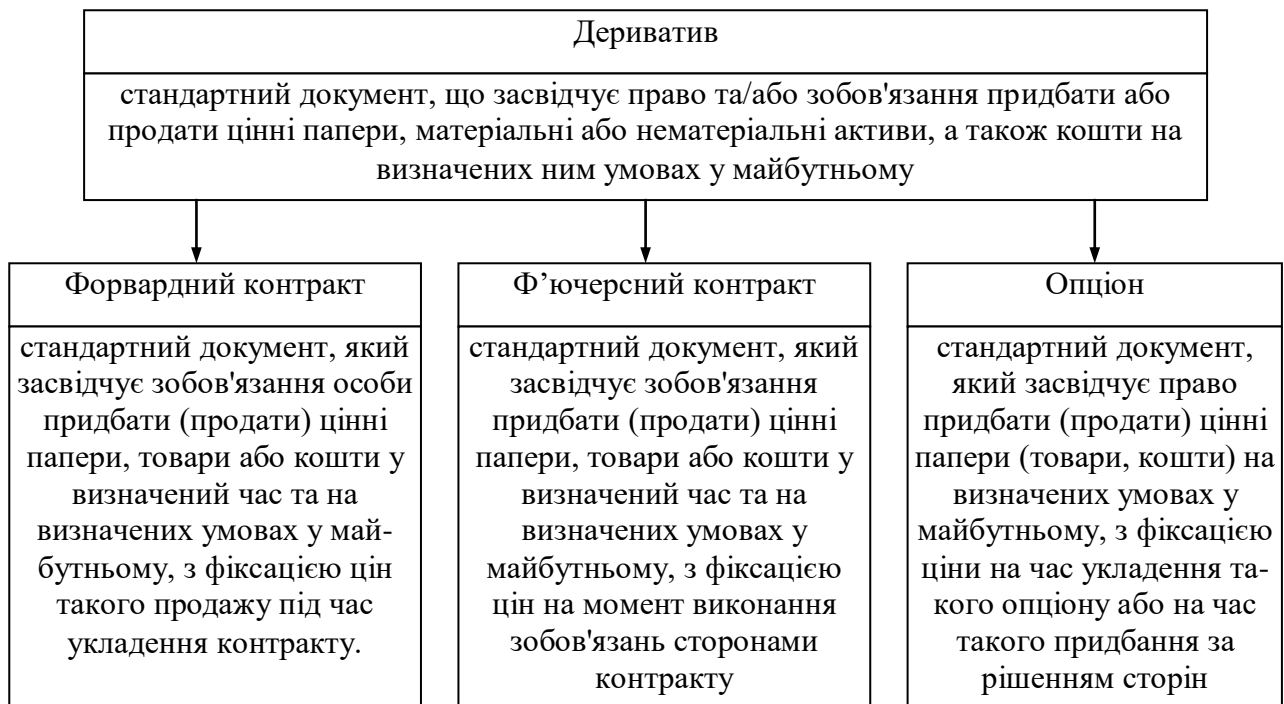
#### **6. Оподаткування операцій з цінними паперами та деривативами**

З метою оподаткування платник податку веде окремий облік фінансових результатів операцій з торгівлі цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) та деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів (рис. 7.56 та 7.57). При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами (рис. 7.58).

Якщо протягом звітного періоду витрати, понесені у зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від їх продажу, то від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів. Якщо ж доходи перевищують витрати – то прибуток включається до складу валових доходів за результатами такого звітного періоду.



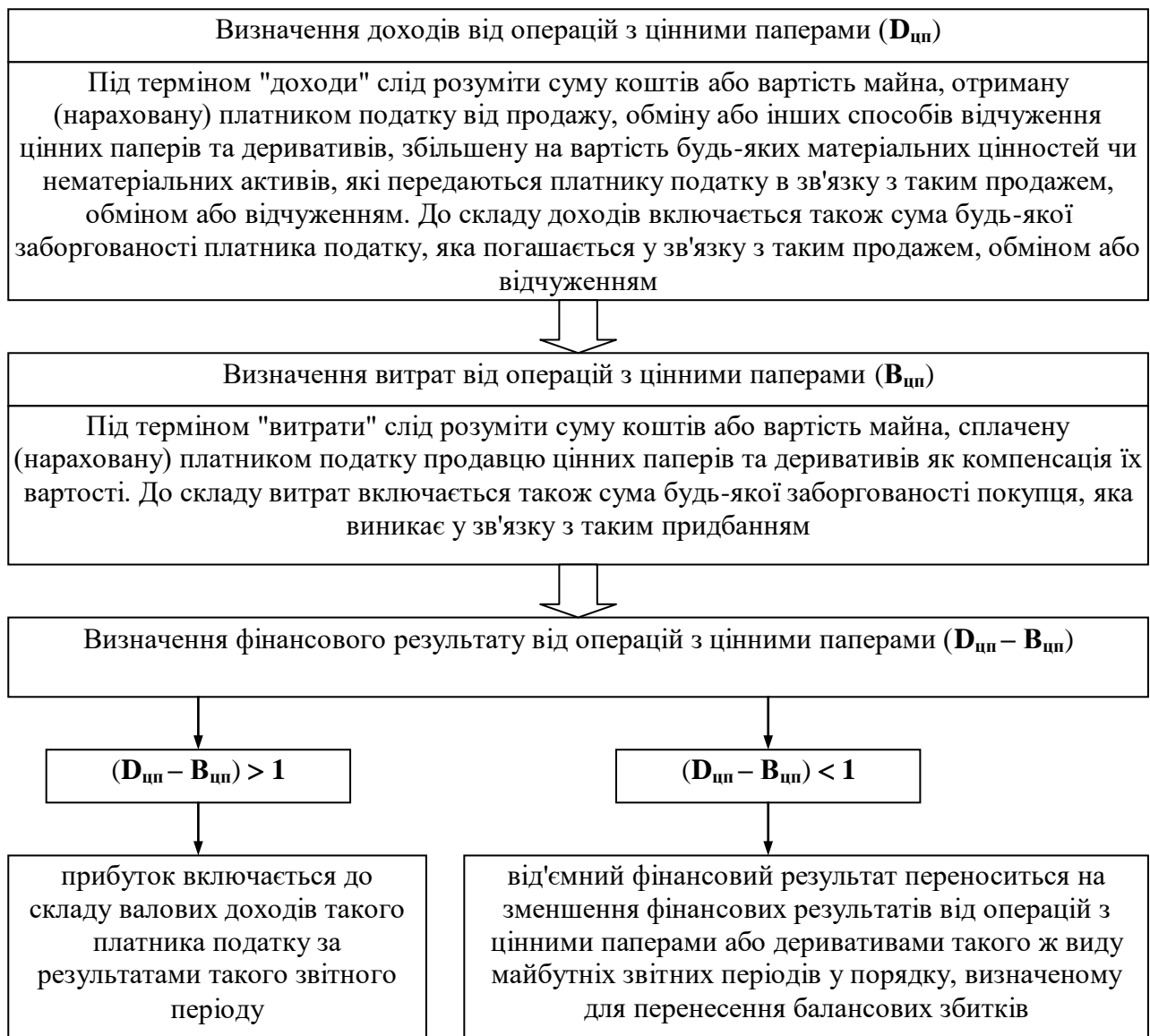
**Рис. 7.55. Податковий облік операцій з ліквідації основних фондів**



**Рис.7.56. Види деривативів**



**Рис. 7.57. Операції, які не відносяться до торгівлі цінними паперами як виду професійної діяльності**



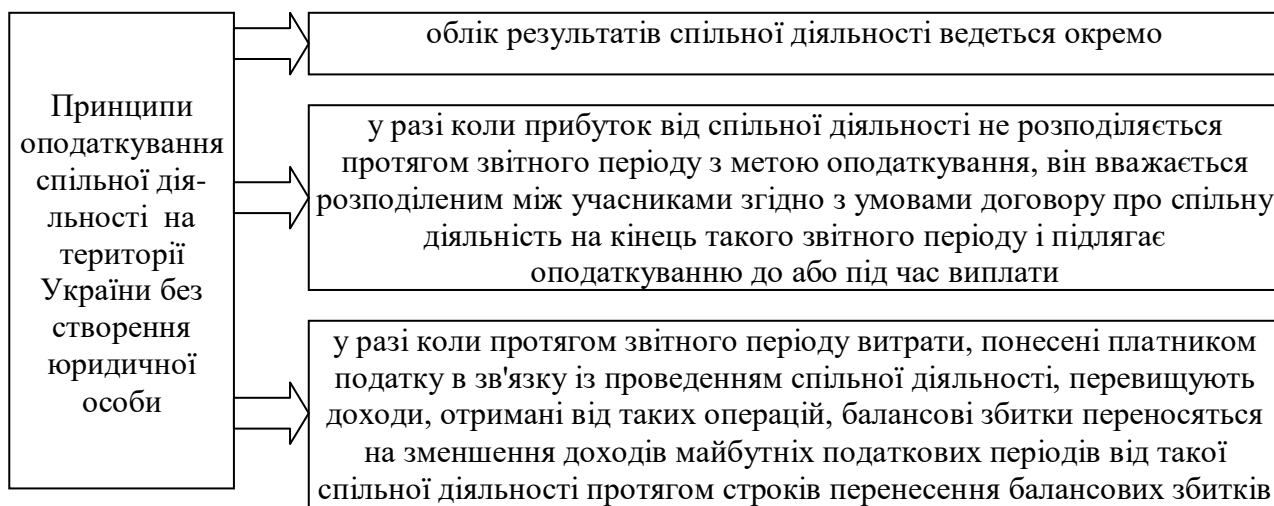
**Рис. 7.58. Податковий облік фінансового результату від операцій з цінними паперами**

### ***7. Оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи***

Спільна діяльність без створення юридичної особи на території України ведеться на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

З метою оподаткування спільна діяльність розглядається як «віртуальний» платник податку.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником окремо від обліку господарських результатів (рис. 7.59).



**Рис. 7.59. Принципи оподаткування спільної діяльності без створення юридичної особи**

Виплата частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності оподатковується за ставкою 25 % особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до або під час такої виплати.

У разі коли прибуток від спільної діяльності не розподіляється протягом звітного періоду з метою оподаткування, він вважається розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого періоду і підлягає оподаткуванню.

Якщо протягом звітного періоду витрати платника перевищують доходи, то балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від спільної діяльності.

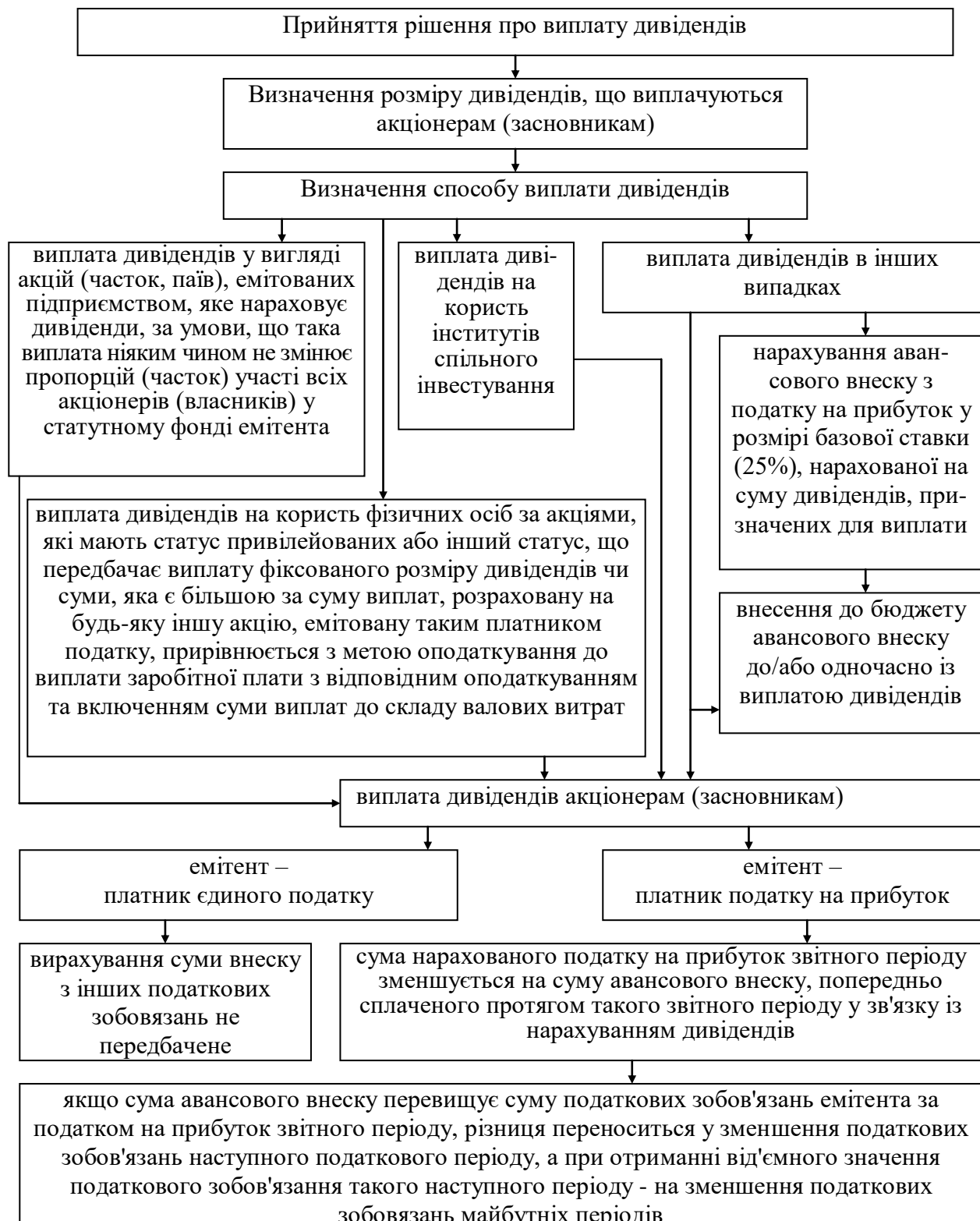
Господарські відносини між учасниками спільної діяльності з метою оподаткування прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

### **8. Оподаткування дивідендів**

Дивіденд – платіж, який здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав (інвестиційних сертифікатів) у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Виплати дивідендів проводяться власнику корпоративних прав пропорційно його частці в статутному фонді підприємства – емітента незалежно від того, чи була діяльність підприємства прибутковою при

наявності інших джерел для виплати дивідендів, а також від того, чи є наявним прибуток, розрахований за правилами податкового обліку (рис. 7.60).



**Рис. 7.60. Порядок виплати та оподаткування дивідендів**

Платник податку – емітент корпоративних прав, державне не корпоратизоване, казенне чи комунальне підприємство зменшує суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів.

У разі коли за наслідками звітного періоду сума податкових зобов'язань платника податку має від'ємне значення, сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів, додається у збільшення такого від'ємного значення.

Якщо сума такого авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, то різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення податкового зобов'язання такого наступного періоду - на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів.

Юридичні особи, що отримують дивіденди, з яких утримано податок або дивіденди, виплачені у вигляді акцій не включають такі дивіденди до складу валового доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Якщо дивіденди отримуються платником податку - резидентом з джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів до складу валового доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

Виплата дивідендів на користь фізичних осіб ( у тому числі нерезидентів) за акціями (іншими корпоративними правами), які мають статус привілейованих, або інший статус , що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу валових витрат платника податку.

Авансовий внесок з податку на прибуток підприємств, сплачений у зв'язку з нарахуванням дивідендів є частиною такого податку та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів.

#### ***9. Оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями***

Не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:



- отриманням платником фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також поверненням основної суми фінансових кредитів, наданих платником іншим особам – дебіторам, отриманням частини консолідованої іпотечної заборгованості власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу;

- залученням коштів або майна у довірче управління, коштів у депозит (вклад) або на інші строкові чи довірчі рахунки;

- залученням майна на підставі договору лізингу, концесії, комісії, консигнації довірчого управління, а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно.

Не включаються до валових витрат кошти або майно, надані платникам у зв'язку з:

- поверненням основної суми кредиту, в тому числі частини консолідованого іпотечного боргу при погашенні іпотечного сертифіката участі, але не більше суми, сплаченої за придбання такого сертифіката, іншим кредиторам, а також наданням кредиту іншим особам-дебіторам, викупу (заміни) однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу;

- поверненням коштів з довірчого управління, основної суми депозитів;

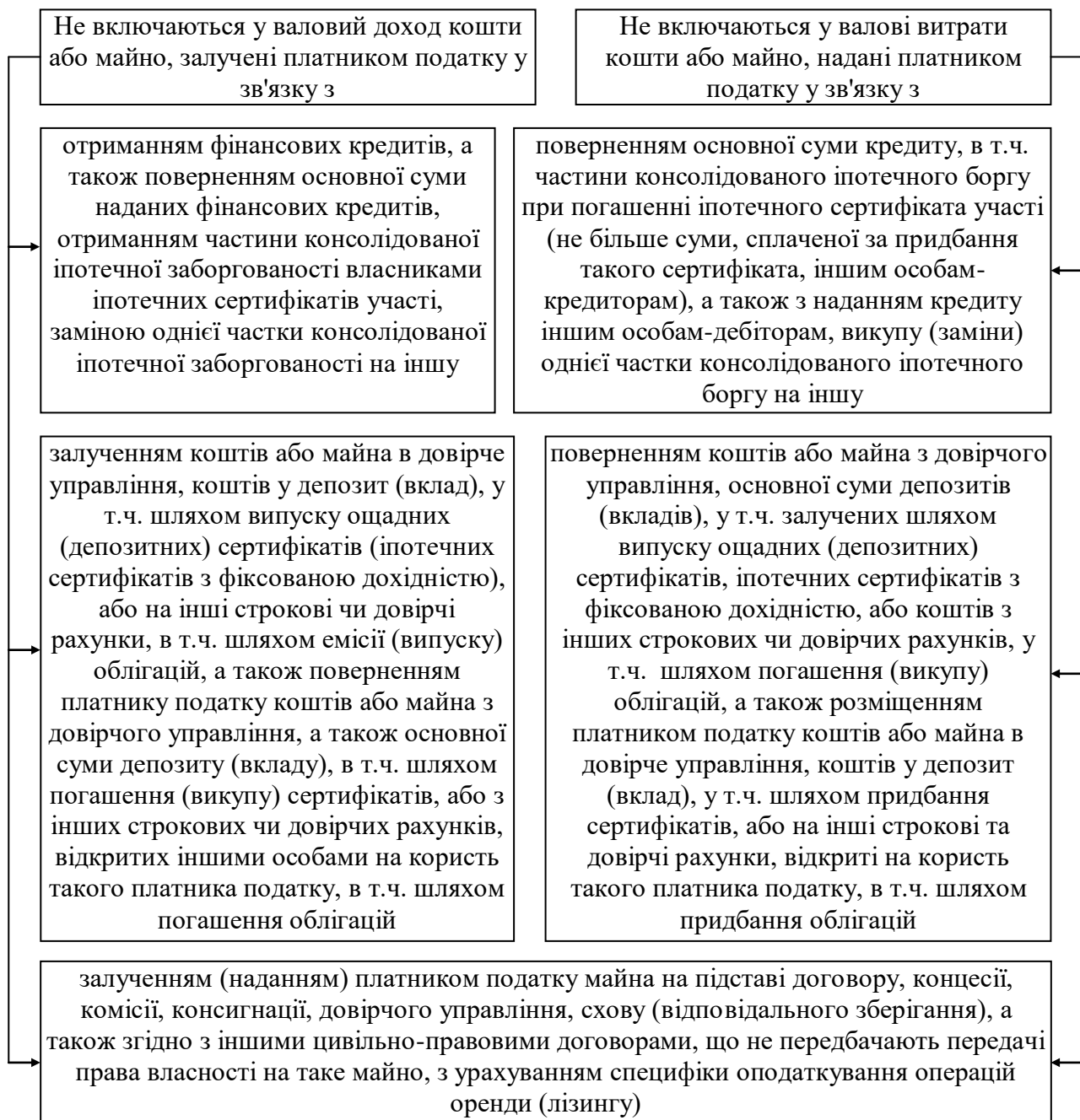
- наданням майна на підставі договорів лізингу, концесії, комісії, довірчого управління тощо (рис. 7.61).

За процентними цінними паперами, суми процентів включаються до валових витрат платника у податковий період, протягом якого була здійснена виплата процентів (рис. 7.62).

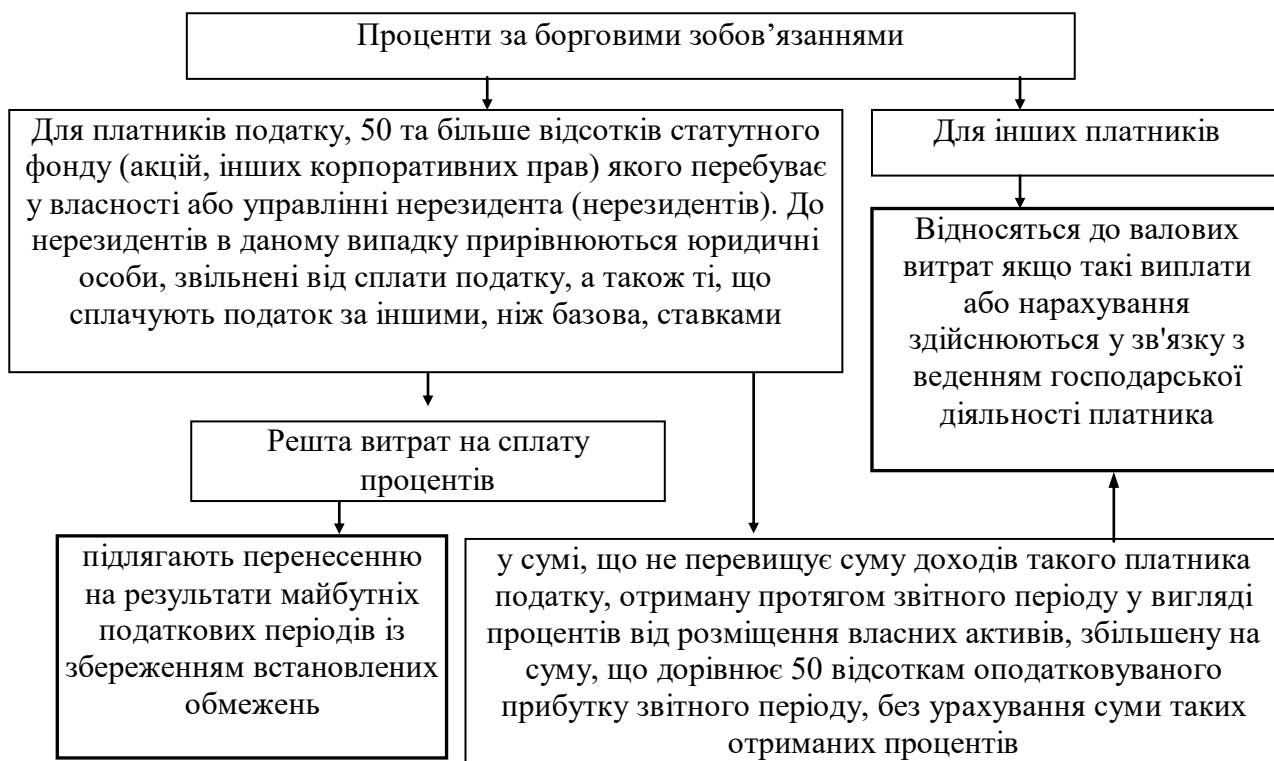
За дисконтними цінними паперами, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу валових витрат платника у податковий період протягом якого відбулося погашення цінних паперів. За дисконтними цінними паперами, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів.

Платник податків, який здійснює довірчі операції з коштами або майном довірителя, відносить до складу своїх валових доходів кінцевий фінансовий результат такої довірчої операції, який визначається за наслідками податкового періоду, протягом якого здійснюється повернення довірителю частини доходу,

фактично отриманого довіреною особою від операцій з розміщення коштів або майна такого довірителя, та дорівнює винагороді за здійснення таких довірчих операцій, яка утримується на користь довіреної особи за рахунок виплати такого доходу.



**Рис. 7.61. Формування валових витрат та валового доходу за операціями з борговими вимогами та зобов'язаннями**



**Рис. 7.62. Податковий облік процентів за борговими зобов'язаннями**

Оподаткування операцій з безстроковими цінними паперами здійснюється у порядку, передбаченому для оподаткування дивідендів (крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права).

Безстрокові цінні папери – це цінні папери, які не мають строку погашення чи мають строк погашення більш як 10 років з моменту їх емісії (випуску) або згідно за умовами емісії передбачають право емітента приймати одноособове рішення про продовження строку погашення (ліквідації) таких цінних паперів, незалежно від строку дії таких цінних паперів. Витрати, понесені платником у зв'язку з придбанням таких паперів не включаються до складу валових витрат і підлягають амортизації як нематеріальні активи.

Суттєві особливості в податковому обліку мають *операції лізингу* (рис. 7.63).

- передання майна в оперативний лізинг не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму валових доходів, а орендар – валових витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому проводиться таке нарахування;



**Рис. 7.63. Види лізингових операцій в оподаткуванні прибутку підприємств**

- передавання майна у фінансовий лізинг для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує валові доходи, а уразі передавання у фінансовий лізинг майна, що на момент такого передавання перебувало у складі основних фондів орендодавця, - змінює відповідну групу основних фондів, а орендар збільшує відповідну групу основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу за наслідками податкового періоду;

- передання в оренду житлового фонду або землі здійснюється за правилами оперативного лізингу.

Порядок формування валового доходу та валових витрат учасників операції фінансового лізингу показано на рисунку 7.64.



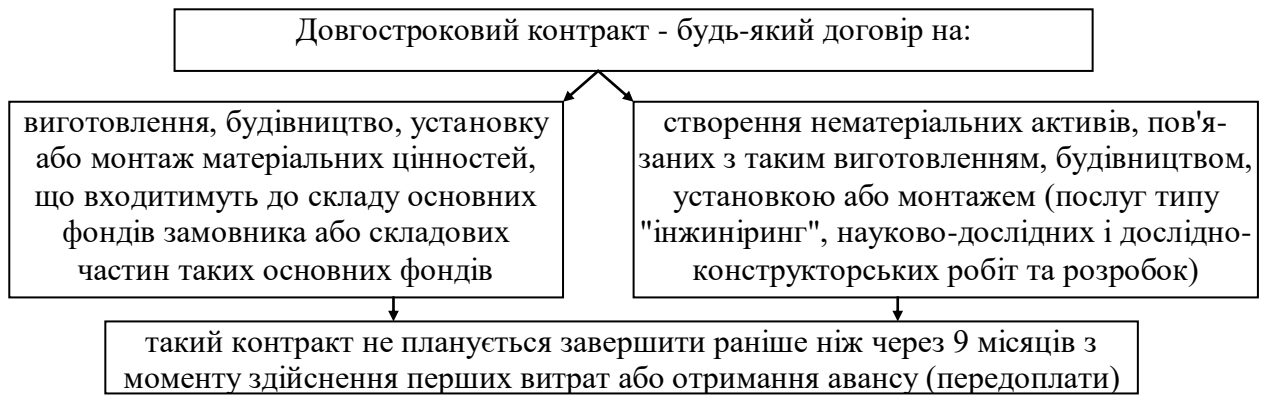
**Рис. 7.64. Формування валового доходу та валових витрат учасників операції фінансового лізингу**

### **10. Оподаткування доходів від виконання довгострокових договірних зобов'язань**

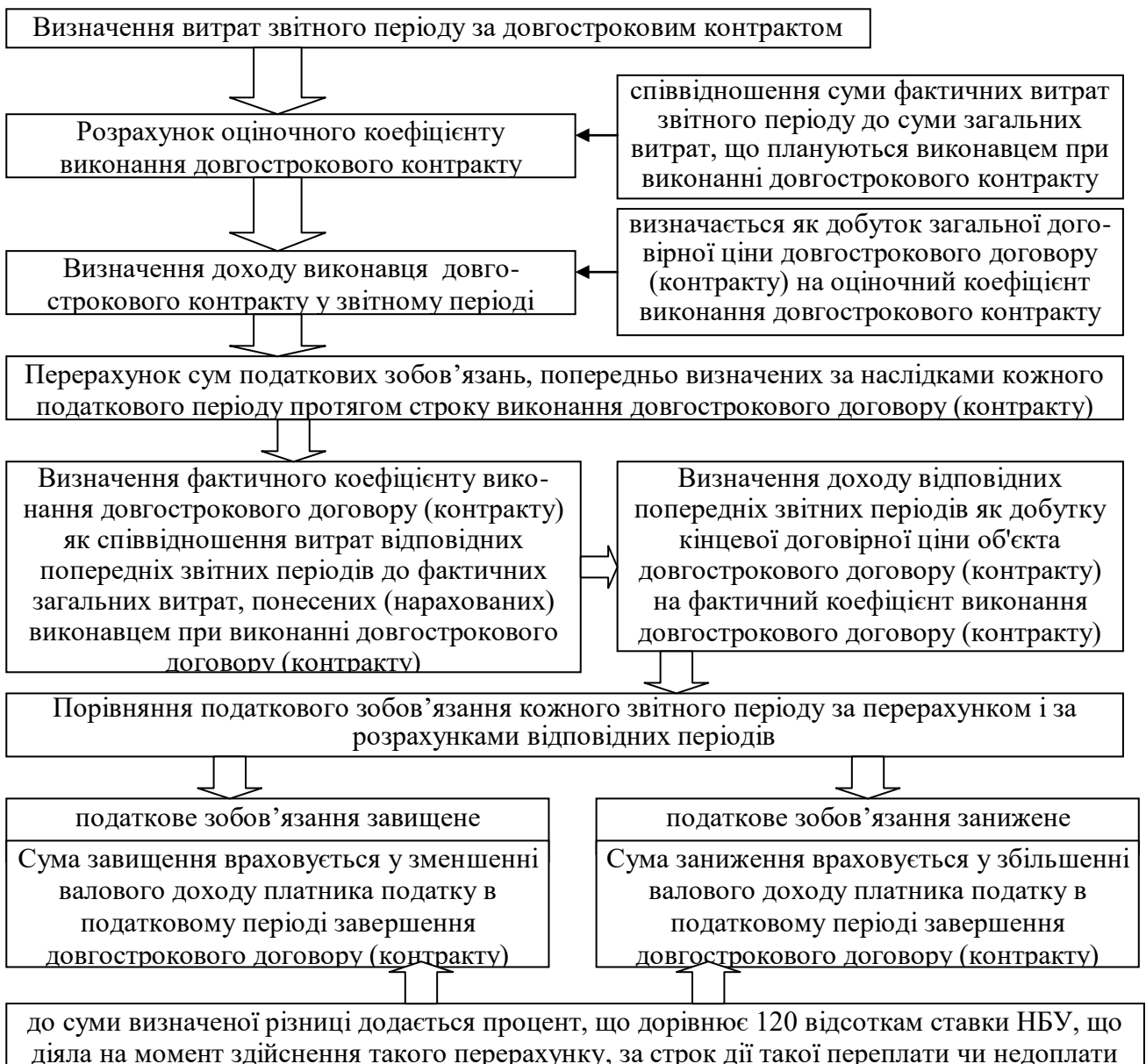
Платник податку може вибрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності, що здійснюються за довгостроковим договором (контрактом). Сюди відносять договір на виготовлення, будівництво, установку, монтаж матеріальних цінностей і складових частин основних фондів та нематеріальних активів за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або утримання авансу (рис. 7.65).

Виконавець, самостійно визначає доходи і витрати, використовуючи оціночний коефіцієнт виконання контракту, який розраховується як

співвідношення суми фактичних витрат звітної періоду до суми загальних витрат, що плануються при виконанні контракту (рис. 7.66).



**Рис. 7.65. Характерні ознаки довгострокового контракту**



**Рис. 7.66. Податковий облік довгострокових контрактів**

Цей порядок застосовується також для визначення доходів і витрат відповідних звітних періодів від операцій з передплати періодичних видань, оперативного лізингу (оренди), оренди землі та оренди жилих приміщень у разі попередньої оплати таких операцій на строк, що перевищує звітний період

Після завершення довгострокового договору виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виконання договору. При цьому визначається фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору як співвідношення витрат відповідних звітних періодів до фактичних загальних витрат та доход як добуток кінцевої договірної ціни об'єкта договору на фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору.

Якщо в результаті перерахунку виявиться, що платник завищив або занижив суму податкових зобов'язань, розраховану за наслідками будь-якого податкового періоду протягом виконання договору, то таке завищення чи зниження змінює відповідно валовий доход із застосуванням до суми визначеної різниці процента, що дорівнює 120 відсоткам ставки НБУ, що діяла на момент перерахунку, за строк дії такої переоплати чи недоплати.

При цьому відлік строку позовної давності починається з податкового періоду, в якому завершується довгостроковий договір.

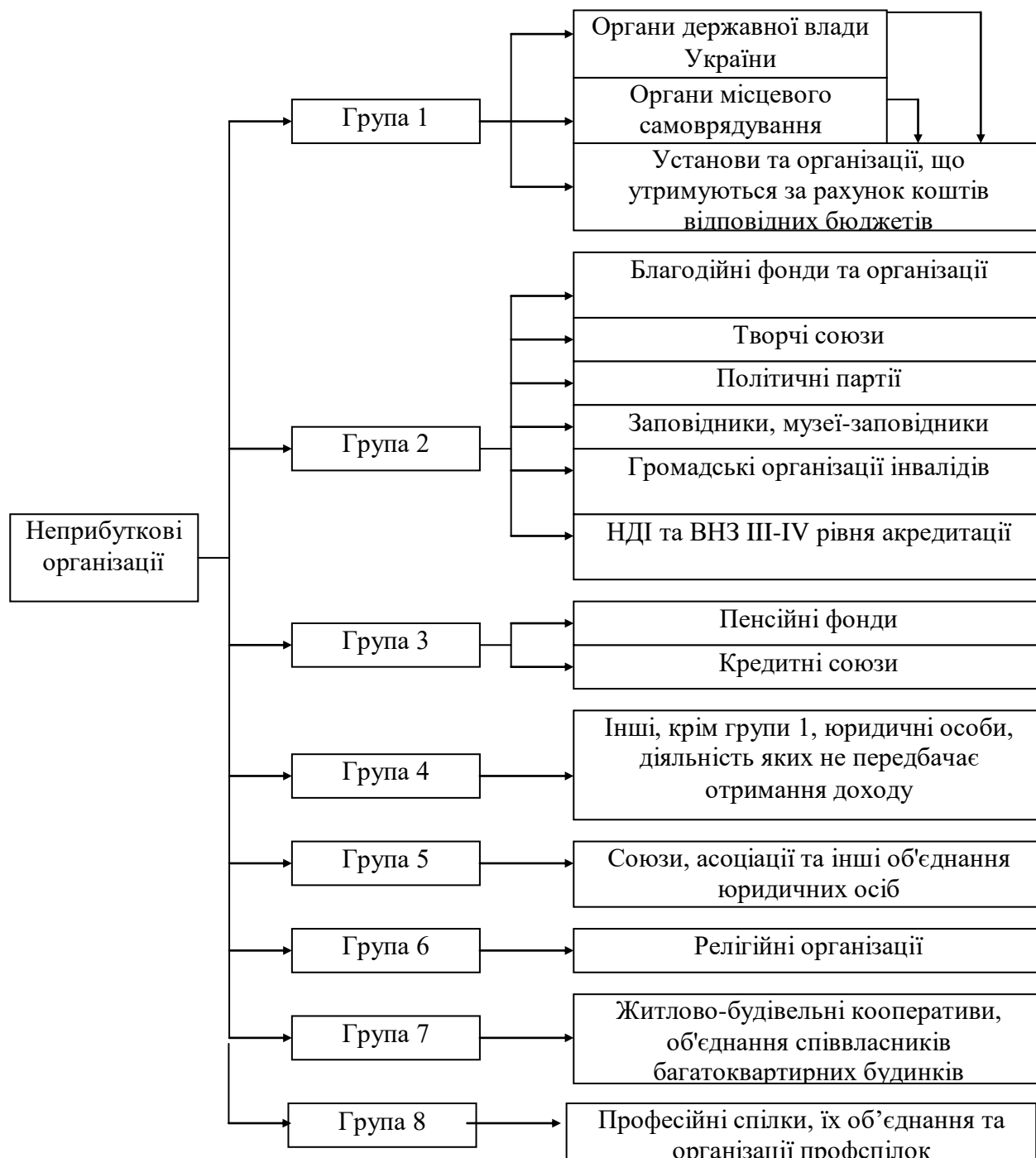
У разі якщо об'єкт довгострокового контракту відноситься до основних фондів замовника, замовник збільшує балансову вартість відповідної групи основних фондів на суму коштів, матеріальних або нематеріальних активів, що підлягають амортизації, які надані виконавцю у вигляді авансів (передоплати) або вартості об'єкта довгострокового договору (контракту) чи його частини, що передані на баланс замовника.

Якщо об'єкт довгострокового договору (контракту) не відноситься до складу основних фондів замовника, замовник збільшує валові витрати звітного періоду на суму коштів, матеріальних або нематеріальних активів, наданих виконавцю у вигляді авансів (передоплати) або вартості об'єкта довгострокового договору (контракту) чи його частини, переданих на баланс замовника у такому звітному періоді.

## 7.10. Особливості оподаткування окремих платників податку

### *Оподаткування неприбуткових організацій*

Особливий порядок оподаткування застосовується для неприбуткових установ і організацій (рис. 7.67):



**Рис. 7.67. Класифікація неприбуткових організацій**



Набуття статусу неприбуткової організації здійснюється при її первісній реєстрації. Перереєстрація неприбуткової організації у випадках, передбачених законом, здійснюється без справляння будь-якої плати з такої неприбуткової організації.

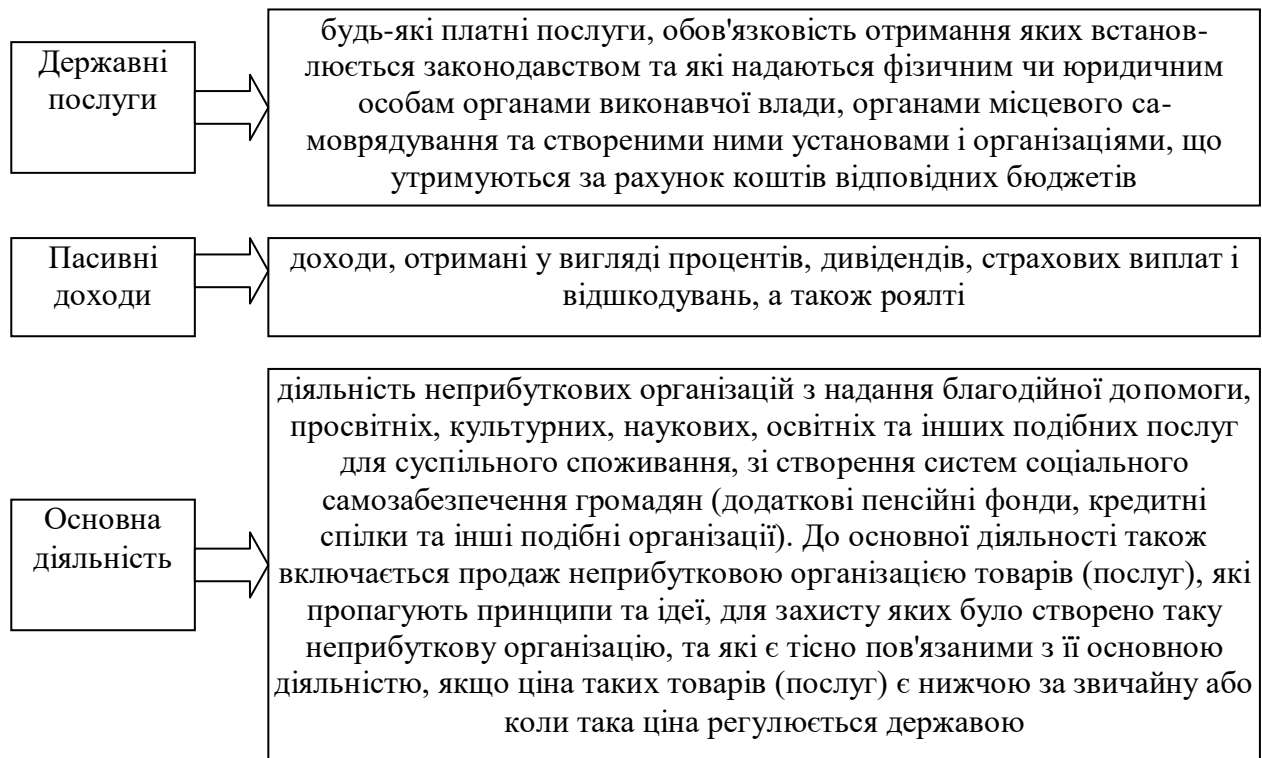
Від оподаткування звільняються наступні доходи неприбуткових організацій відповідно до перелічених вище груп (табл.7.14):

Таблиця 7.14

**Звільнені від оподаткування доходи неприбуткових організацій**

Вид доходів, звільнених від оподаткування	Групи неприбуткових організацій							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Пасивні доходи	+	+	+	+	+	+	+	+
Кошти або майно, які поступають безкоштовно, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань	+	+	-	-	-	+	-	+
Дотації та субсидії, які поступають з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або в рамках благодійної, у тому числі гуманітарної або технічної допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги	+	+	+	+	+	-	-	-
Кошти або майно, які поступають як компенсація вартості одержаних державних послуг	+	-	-	-	-	-	-	-
Кошти або майно, які поступають від здійснення основної діяльності	-	+	-	+	-	-	-	-
Кошти, які поступають у вигляді внесків на додаткове пенсійне забезпечення або внески на інші потреби, передбачені законодавством	-	-	+	-	-	-	-	-
Одноразові або періодичні внески засновників	-	-	-	-	+	-	+	+
Доходи від надання культових послуг	-	-	-	-	-	+	-	-
Відрахування коштів підприємств, установ, організацій на культурно-масову, фізкультурну й оздоровчу роботу								+
Доходи, отримані у вигляді коштів як третейський збір	+	+	+	+	+	+	+	+

Визначення специфічних термінів, що використовуються в оподаткуванні неприбуткових установ, відображені на рис. 7.68.



**Рис. 7.68. Специфічні терміни, що використовуються в оподаткування неприбуткових установ**

Доходи або майно неприбуткових організацій, за винятком неприбуткових організацій груп 1 та 3 не підлягають розподілу між їх засновниками, учасниками або членами та не можуть використовуватися для вигоди будь-якого окремого засновника, учасника або члена такої неприбуткової організації, її посадових осіб (крім оплати їх праці та відрахувань на соціальні заходи).

Доходи неприбуткових організацій групи 1, у тому числі доходи закладів і установ освіти, науки, культури, охорони здоров'я, а також архівних установ та реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають відповідну ліцензію, які утримуються за рахунок бюджету, зараховуються до складу кошторисів (на спеціальний рахунок) на утримання таких неприбуткових організацій і використовуються виключно на фінансування видатків такого кошторису, включаючи фінансування виробничої діяльності згідно з їх статутами..

У разі коли за наслідками звітного (податкового) року доходи кошторису на утримання зазначених організацій перевищують суму визначених

кошторисом витрат, сума перевищення враховується у складі кошторису наступного року і не підлягає оподаткуванню.

Доходи неприбуткових організацій групи 2 розподіляються виключно між їх засновниками (учасниками) у порядку, встановленому відповідним законодавством.

Якщо неоподатковувані доходи доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітнього (податкового) року, на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25 відсотків загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітнього (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 25% до суми такого перевищення. Внесення до бюджету зазначеного податку здійснюється за результатами першого кварталу наступного за звітним року у строки, встановлені для інших платників податку.

У випадку отримання неприбутковою організацією доход з інших джерел, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих з таких інших джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних із отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів.

При підрахунку суми податкових платежів неприбуткових організацій сума амортизаційних відрахувань не враховується.

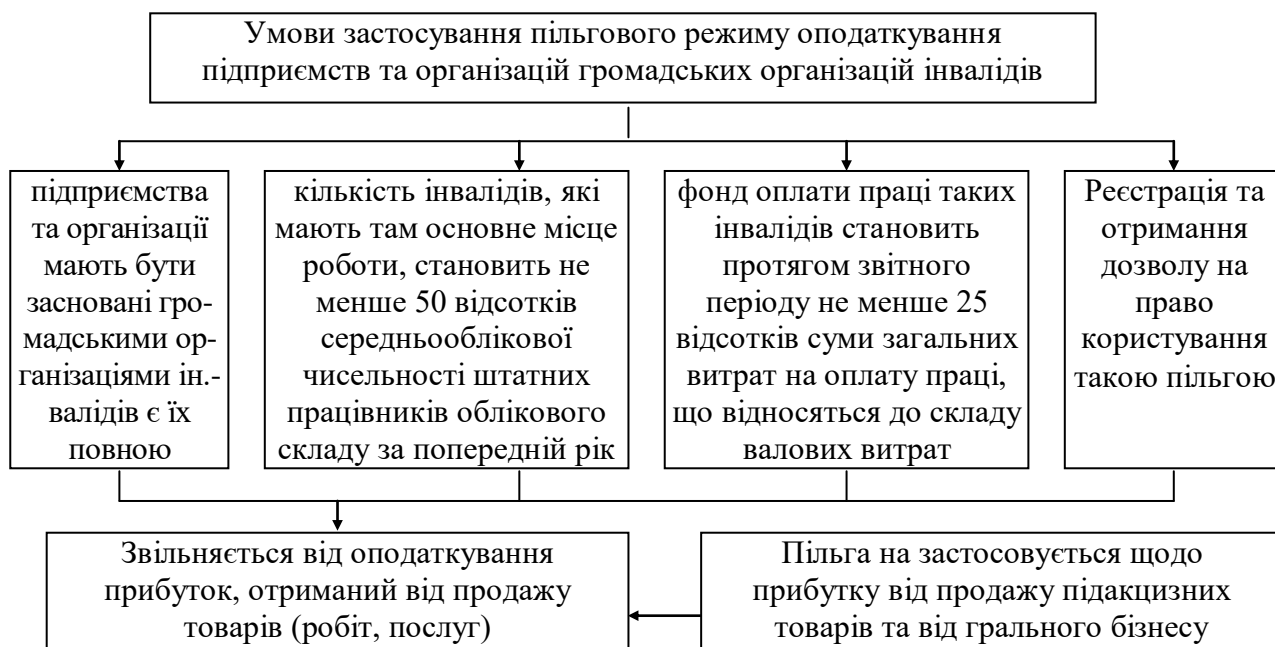
Якщо неприбуткова установа ліквідується, то її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету. У разі ліквідації недержавного пенсійного фонду його активи підлягають розподілу відповідно до закону, що регулює питання недержавного пенсійного забезпечення.

З метою оподаткування центральний податковий орган веде реєстр всіх неприбуткових організацій, які звільняються від оподаткування.

### ***Оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів***

Прибуток від продажу товарів (робіт, послуг) підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, звільняється від оподаткування при дотриманні встановлених вимог щодо асортименту продукції, видів діяльності, структури чисельності та фонду

оплати праці персоналу (рис. 7.69). Такі підприємства мають право використовувати цю пільгу при наявності відповідного дозволу, який надається міжвідомчою Комісією з питань діяльності підприємств та організацій інвалідів відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».



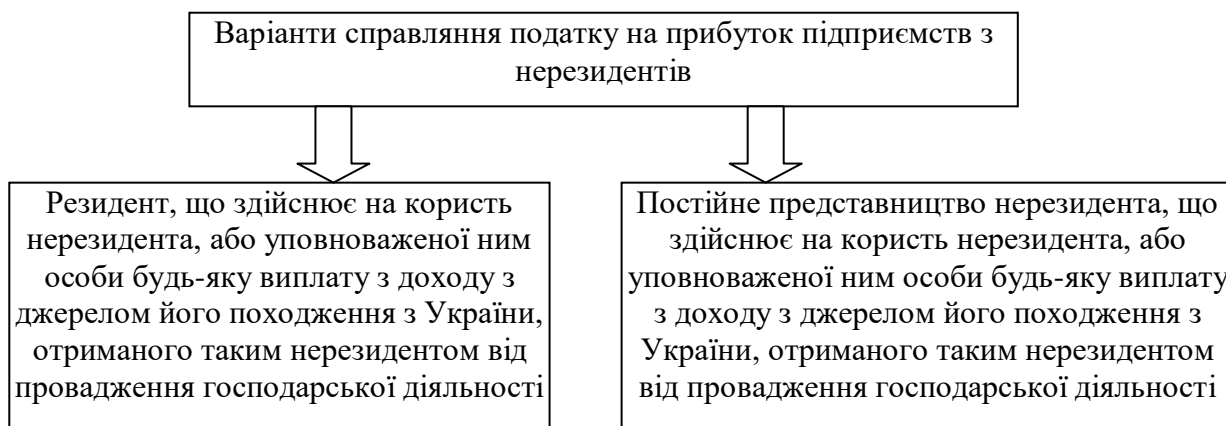
**Рис. 7.69. Особливості оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів**

Обмеження щодо продажу підакцизних товарів поширюється також на послуги з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари.

### ***Оподаткування нерезидентів***

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого від провадження господарської діяльності зобов'язані утримувати податок з таких доходів за ставкою 15 % від їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час

такої виплати, якщо інше не передбачене нормами міжнародних угод, які набрали чинності (рис. 7.70).



**Рис. 7.70. Варіанти оподаткування доходів нерезидентів**

Перелік доходів отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України наведений на рис. 7.71.

Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів на безпроцентні (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання, оподатковуються за ставкою 25% у такому порядку:

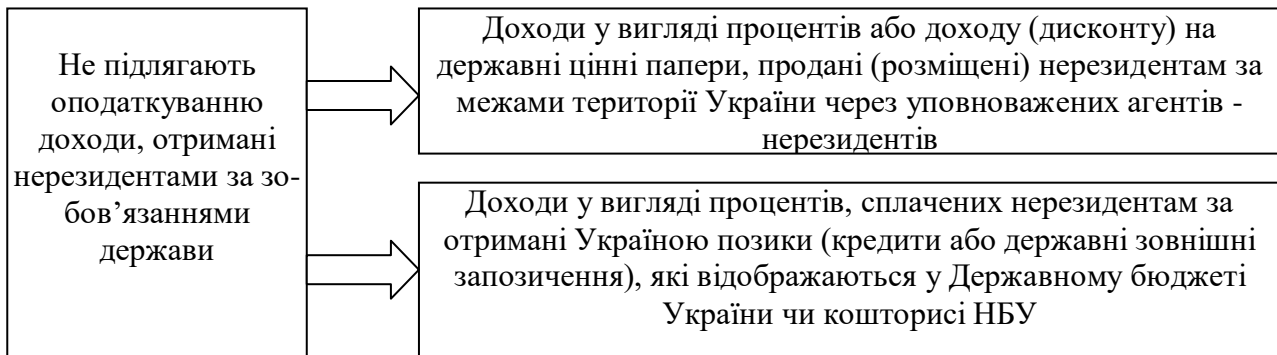
- базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою (нарахованою) їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку;
- з метою здійснення податкового контролю придбання або продаж цінних паперів може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента;
- зазначені резидент або постійне представництво нерезидента несуть відповідальність за повне та своєчасне нарахування та сплату до бюджету податків, утриманих при виплаті нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами.

Доходи, отримані нерезидентами, у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів - нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються у Державному бюджеті України чи

кошторисі Національного банку України *не підлягають оподаткуванню* (рис. 7.72).



**Рис.7.71. Склад доходів нерезидентів, що оподатковуються податком на прибуток підприємств**



**Рис. 7.72. Пільги з оподаткування доходів нерезидентів за зобов'язаннями держави**

Сума фрахту транспортних засобів, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковуються за ставкою 6% у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому базою оподаткування є базова ставка такого фрахту, а особами, уповноваженими стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також чи є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

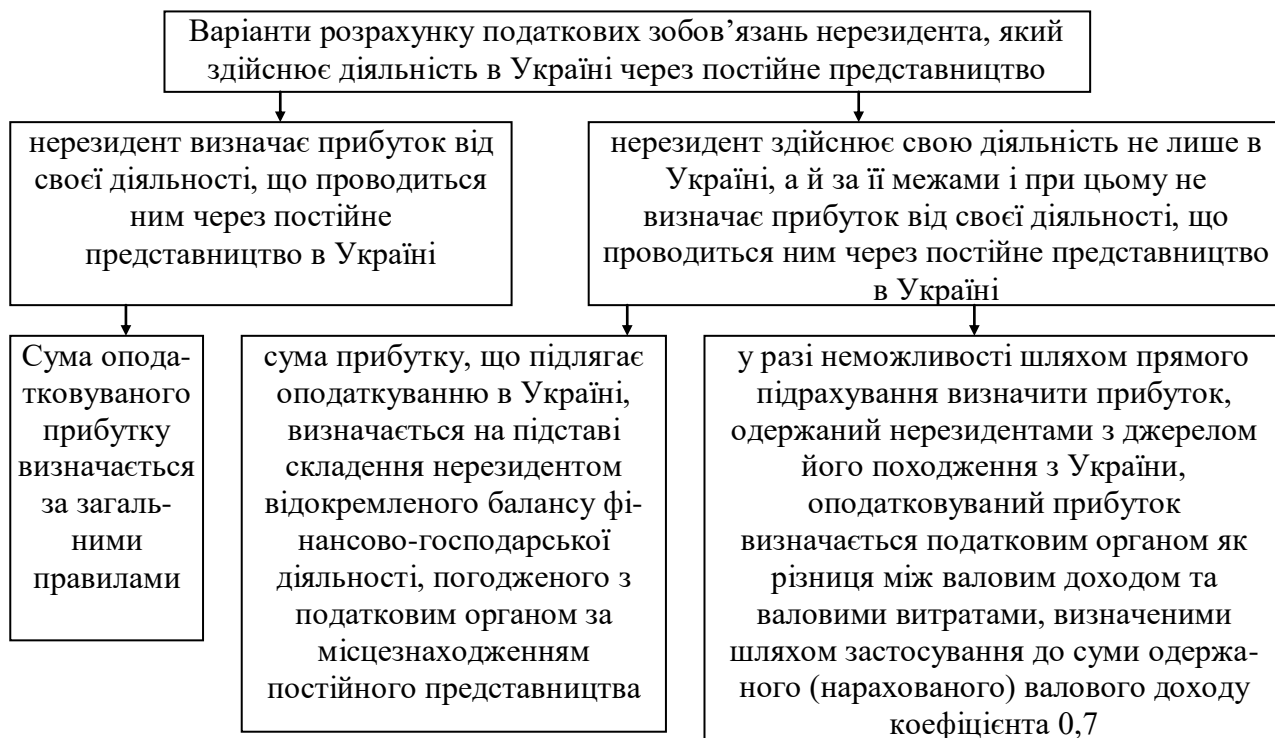
Страховики (інші резиденти), які здійснюють виплати в межах договорів страхування або перестрахування ризиків на користь нерезидентів оподатковують такі суми наступним чином:

- при укладенні договорів страхування чи перестрахування ризику безпосередньо із страховиками – нерезидентами (за винятком укладення договорів із перестрахування через або за посередництвом страхових брокерів), рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, встановленим центральним органом виконавчої влади з регулювання ринків фінансових послуг – за ставкою 0 відсотків;
- в інших випадках – за ставкою 3 відсотки від суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою 20 відсотків від суми таких виплат за власний рахунок.

Суми прибутків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку. Якщо неможливо шляхом прямого підрахунку визначити

прибуток, одержаний нерезидентами з джерелом походження з України, оподатковуваний прибуток визначається податковим органом як різниця між валовим доходом та валовими витратами, визначеними шляхом застосування до суми одержаного валового доходу коефіцієнта 0,7 (рис. 7.73).



**Рис.7.73. Варіанти визначення оподаткованого прибутку нерезидента, що здійснює діяльність в Україні через постійне представництво**

### ***Оподаткування виробників сільськогосподарської продукції***

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, (рис. 7.74), сплачують податок на прибуток за підсумками звітного податкового року (початок якого, на відміну від інших платників – з 1 липня).

Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Ще однією відмінністю формування валових витрат для таких платників є те, що механізм коригування валових витрат у зв'язку з приростом (убутком) запасів застосовується для них не щоквартально – а один раз на рік.





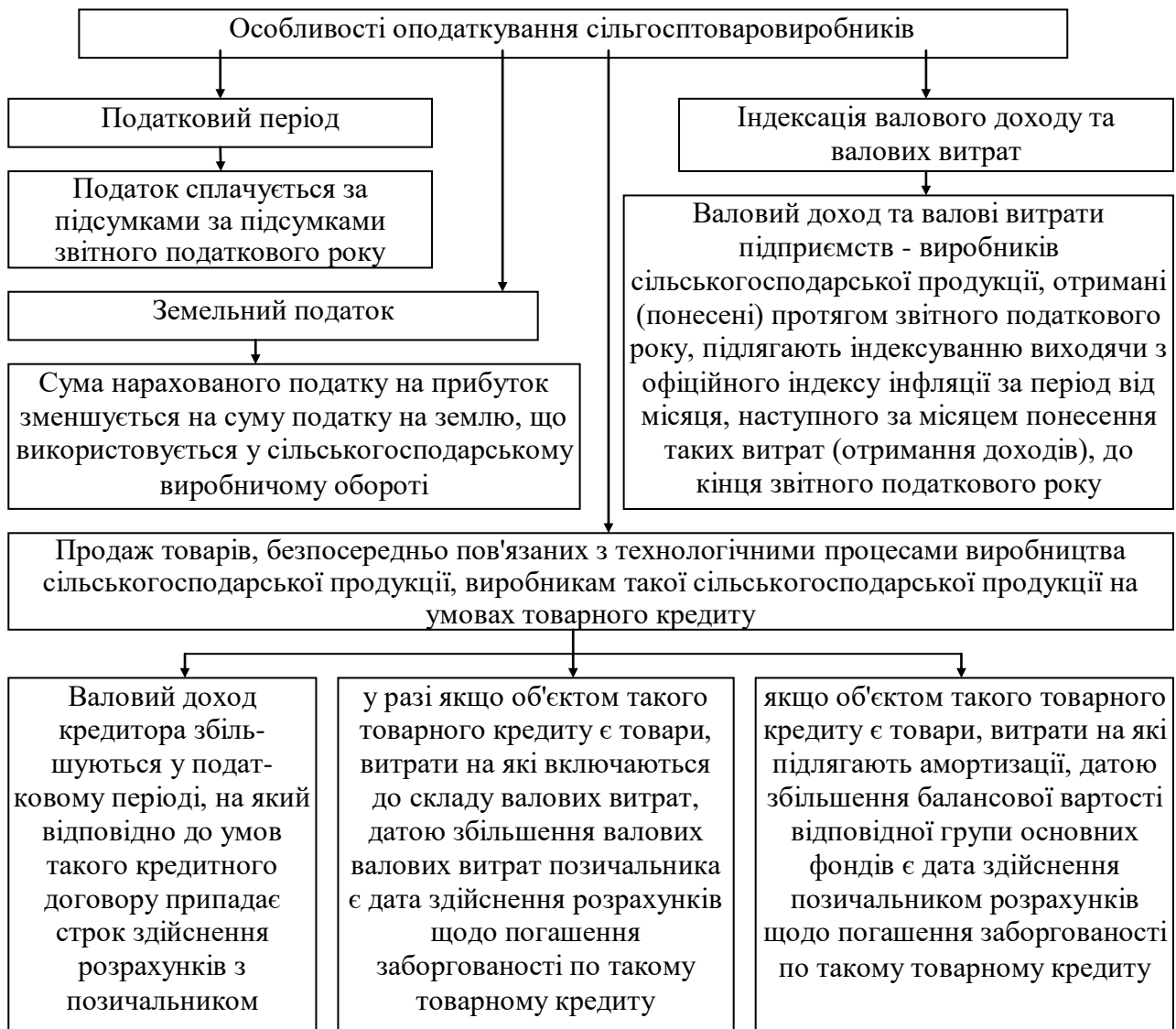
**Рис. 7.74. Склад платників, які відносяться до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції**

Валові доходи і витрати отримані (понесені) протягом року платниками, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, підлягають індексуванню виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів) до кінця звітного податкового року.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті.

Крім того, суттєві особливості для таких платників має податковий облік товарного кредиту (рис.7.75).

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію про прибуток у строки, визначені законом для річного податкового періоду, за спеціально встановленою формою.



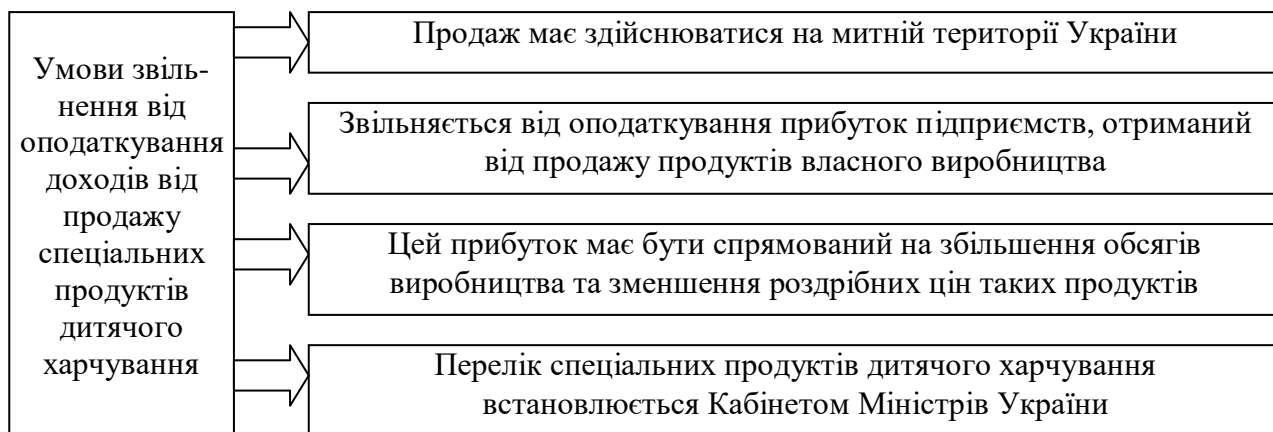
**Рис. 7.75. Особливості оподаткування підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції**

Окремі платники податків звільняються від оподаткування податком на прибуток за певних умов на відповідний період:

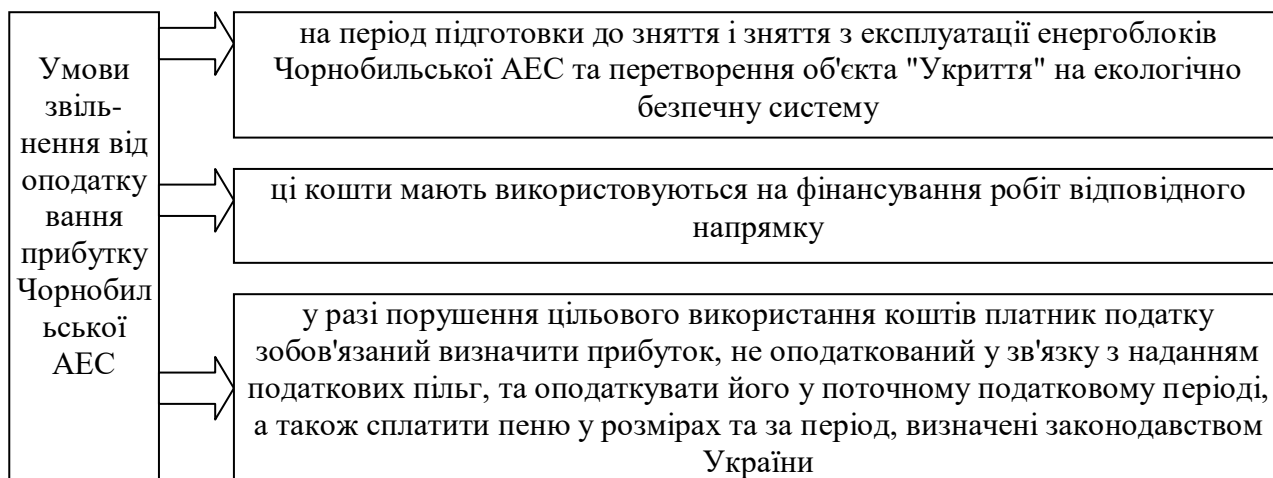
Зокрема, від оподаткування звільняється:

- прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України *спеціальних продуктів дитячого харчування* власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів (рис.7.76);
- прибуток підприємств, отриманий за рахунок *міжнародної технічної допомоги*, яка надається на безоплатній та безповоротній основі або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок

України до Чорнобильського фонду „Укриття” для реалізації міжнародної програми, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС (рис.7.77 та 7.78);

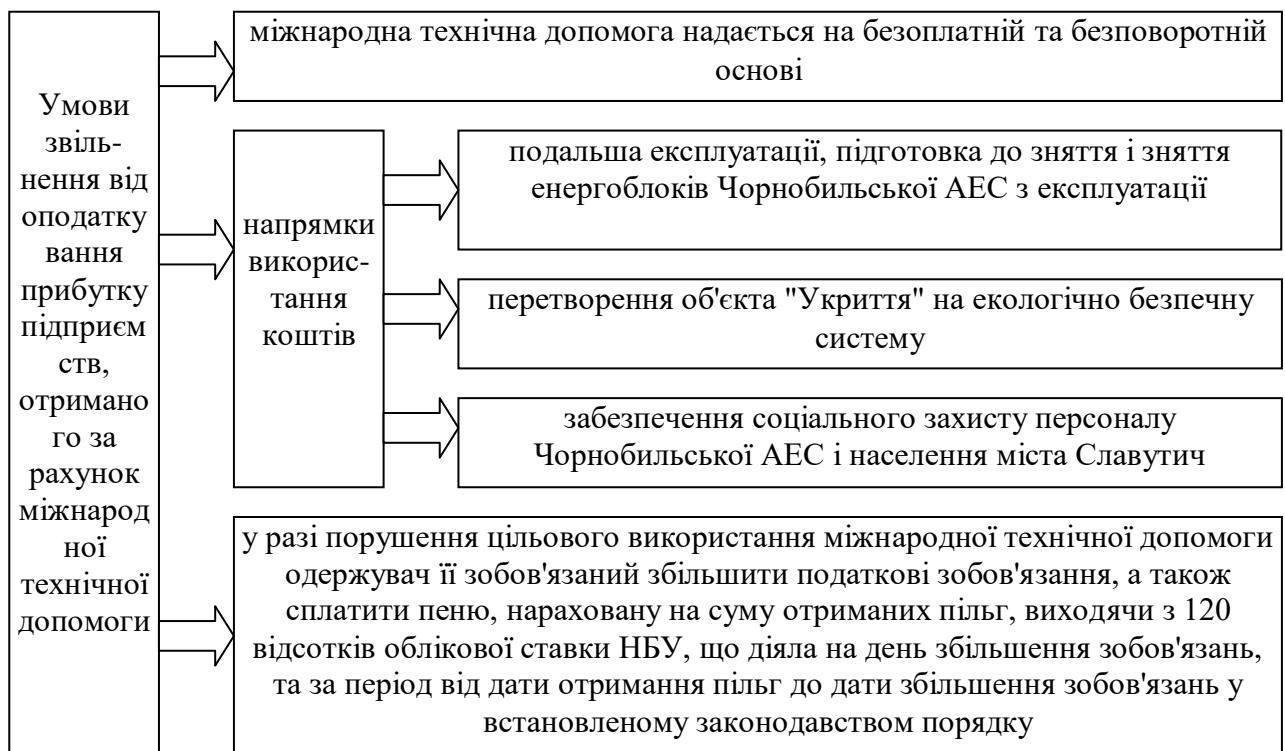


**Рис.7.76. Умови звільнення від оподаткування доходів від продажу спеціальних продуктів дитячого харчування**



**Рис. 7.76. Умови звільнення від оподаткування прибутку Чорнобильської АЕС**

- тимчасово, до 1 січня 2009 року, звільняється від оподаткування прибуток *видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії та розповсюджувачів книжкової продукції*, отриманий від видавничої діяльності з виготовлення і розповсюдження книжкової продукції, виробленої в Україні, крім видань рекламного та еротичного характеру.



**Рис.7.78. Умови звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманого за рахунок міжнародної технічної допомоги у зв'язку з Чорнобильською катастрофою**

До податкових пільг з податку на прибуток також можна віднести наступні:

- для підприємств суднобудівної промисловості валові витрати, понесені ними у зв'язку з виконанням контрактів на виготовлення (побудову) морських, річкових суден, включають до складу валових витрат у податковому періоді, на який припадає дата збільшення валових доходів (за датою підписання акту про передачу морських, річкових суден замовнику, за умови цільового використання вказаних коштів у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України).

- у період з 1 січня 1999 року до 1 січня 2009 року для суб'єктів космічної діяльності України податковим періодом оподаткування їх прибутку встановлюється звітний податковий рік.

- на період, визначений Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії "Київміськбуд", кошти, внесені платниками податку на рахунки учасників фондів банківського управління або за договорами пенсійних вкладів, включаються до складу валових витрат платника податку в

розмірі, що не перевищує 10 відсотків валового доходу цього платника за звітний період.

Крім того, для технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств при виконанні зареєстрованих у встановленому Законом України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" порядку проектів технологічних парків оподаткування їх прибутку здійснюється з урахуванням положень, установлених Законом України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків".

### ***Питання для самоперевірки:***

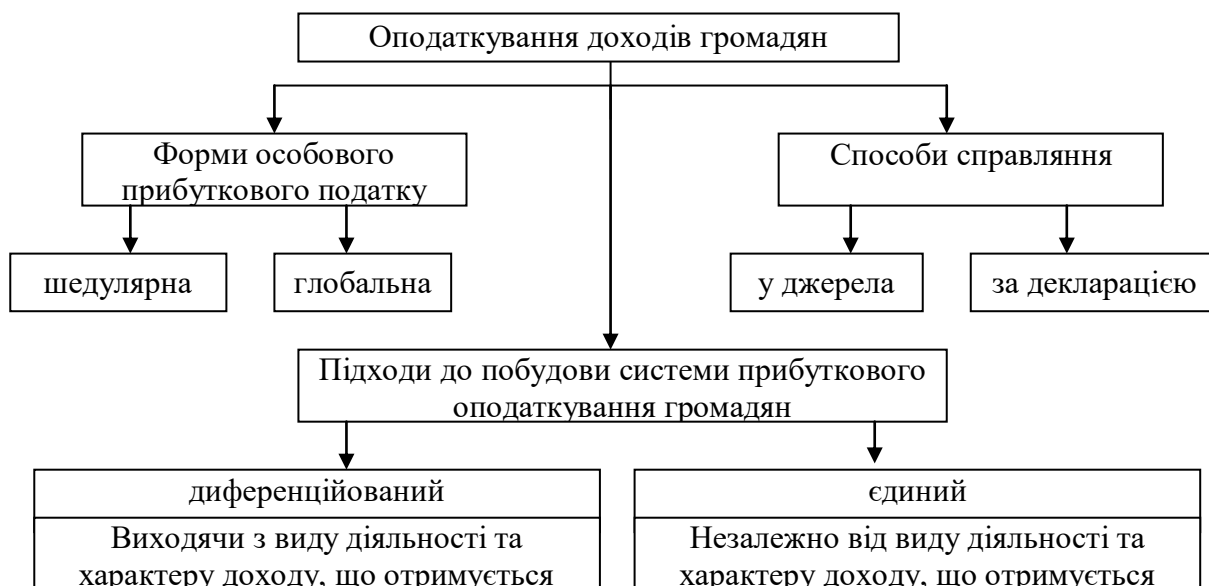
- 1. Охарактеризуйте основи прибуткового оподаткування підприємств та організацій в Україні.*
- 2. Як розраховується прибуток підприємства, який підлягає оподаткуванню?*
- 3. За якими ставками справляється податок на прибуток?*
- 4. Який порядок формування і коригування валових доходів?*
- 5. охарактеризуйте склад і структуру валових витрат.*
- 6. Який зміст і роль амортизації у механізмі оподаткування прибутку підприємств?*
- 7. Як розраховуються амортизаційні відрахування?*
- 8. Перелічіть пільги по податку на прибуток.*
- 9. Які особливості оподаткування прибутку нерезидентів та підприємств з іноземними інвестиціями?*
- 10. Охарактеризуйте порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств.*

## РОЗДІЛ VIII. ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

### 8.1. Основи прибуткового оподаткування громадян

До числа важливих джерел бюджету будь-якої держави відноситься прибутковий податок з фізичних осіб. В більшості зарубіжних країнах податок на особисті доходи громадян служить головним джерелом доходної частини бюджету. Наприклад, в федеральному бюджеті США його питома вага становить більше 40%, в бюджеті Данії – 48%, в Німеччині цей податок займає перше місце серед статей доходів бюджету, в Франції – друге місце після ПДВ.

Загальні принципи оподаткування доходів громадян можна відобразити за допомогою наступних елементів (рис. 8.1):



**Рис. 8.1. Принципи справляння прибуткового податку**

Основним прямим податком з населення в Україні сьогодні є податок з доходів фізичних осіб, який справляється з 1 січня 2004 року згідно із Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року N 889-IV [34].

**Податок з доходів фізичних осіб** – плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу (місце постійного або переважного проживання платника податку, місце реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством) або розташовано особу, що виплачує оподатковувані доходи .

Основні елементи податку з доходів фізичних осіб наведені на рис. 8.2



**Рис. 8.2. Загальна характеристика податку з доходів фізичних осіб**

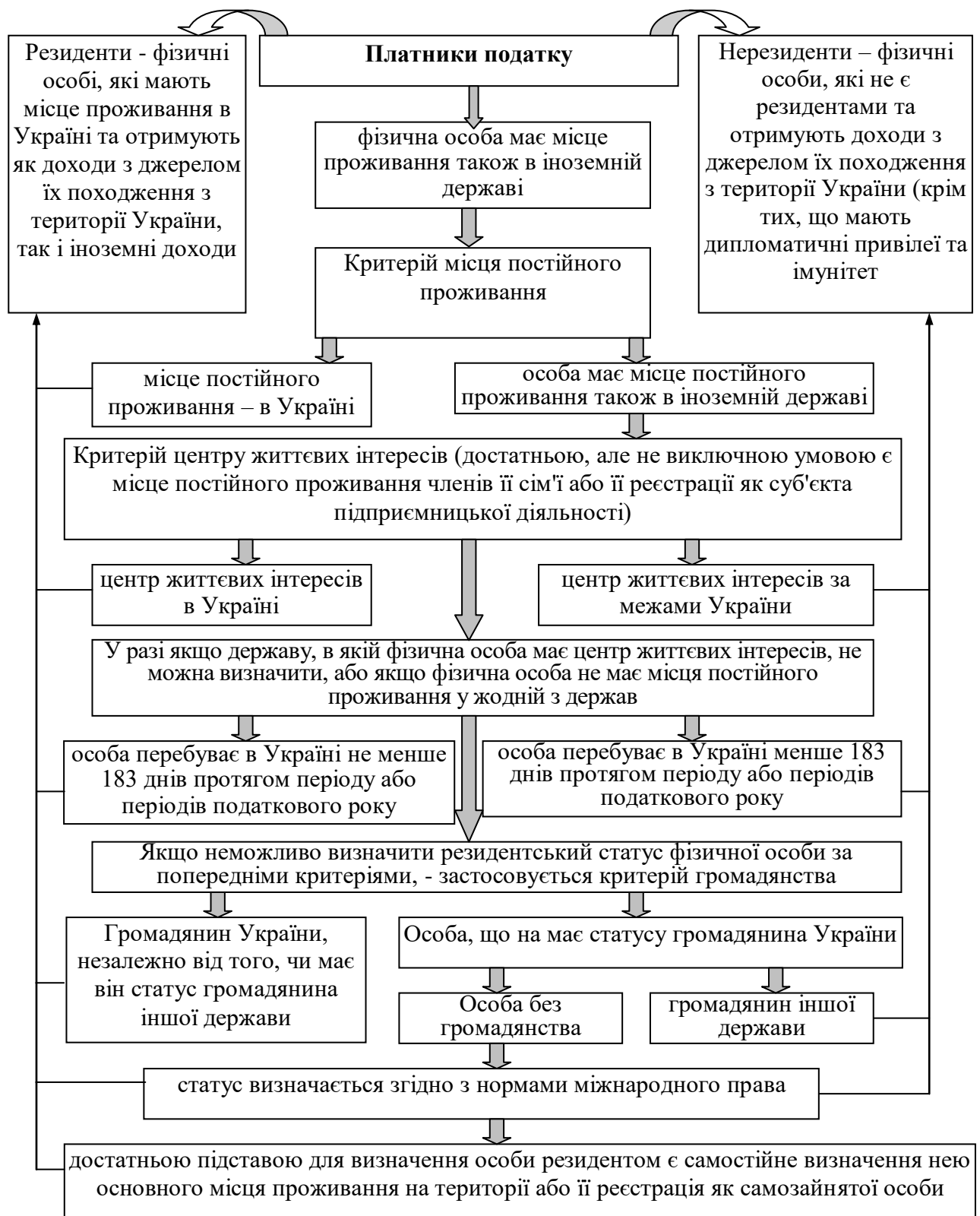
## 8.2. Суб'єкти оподаткування

*Платниками податку з доходів фізичних осіб є:*

- резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;
- нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України (рис. 8.3).

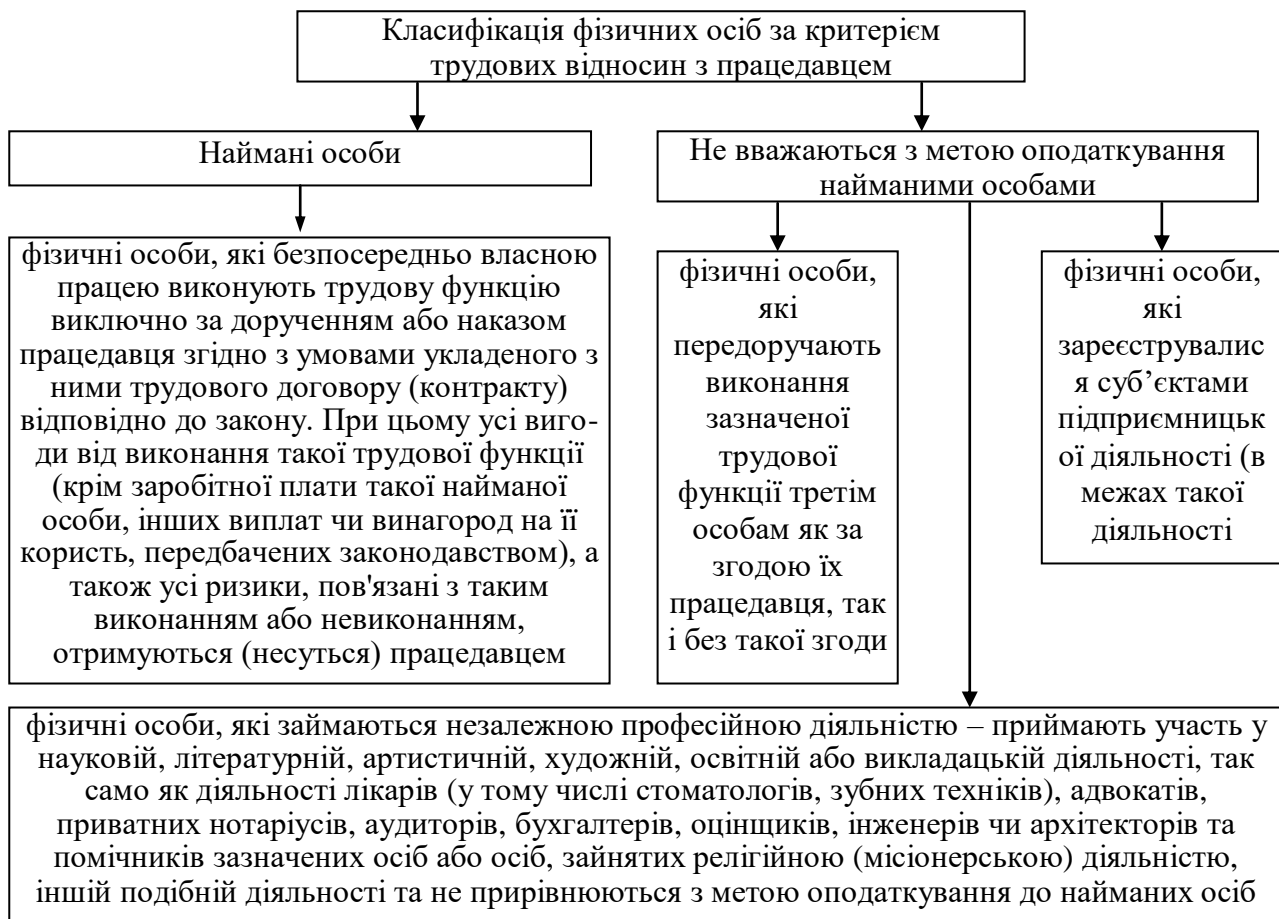
*Не є платниками податку* нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України та мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, відносно доходів, одержуваних ними безпосередньо від здійснення такої дипломатичної діяльності.

Для цілей податку з доходів фізичних осіб суттєве значення має їх класифікація за критерієм трудових відносин з працедавцем (рис. 8.4). За цим критерієм всі платники розподіляються на найманих осіб та фізичних осіб, які не вважаються в цілях оподаткування найманими особами.



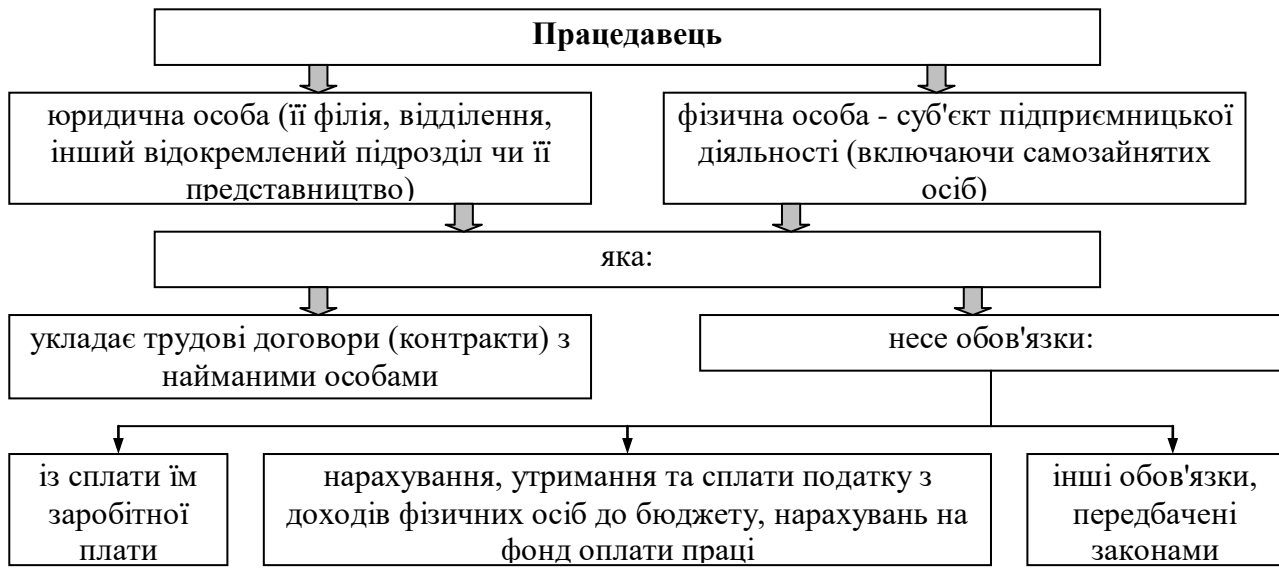
**Рис. 8.3. Критерії віднесення платників податку до резидентів та нерезидентів**





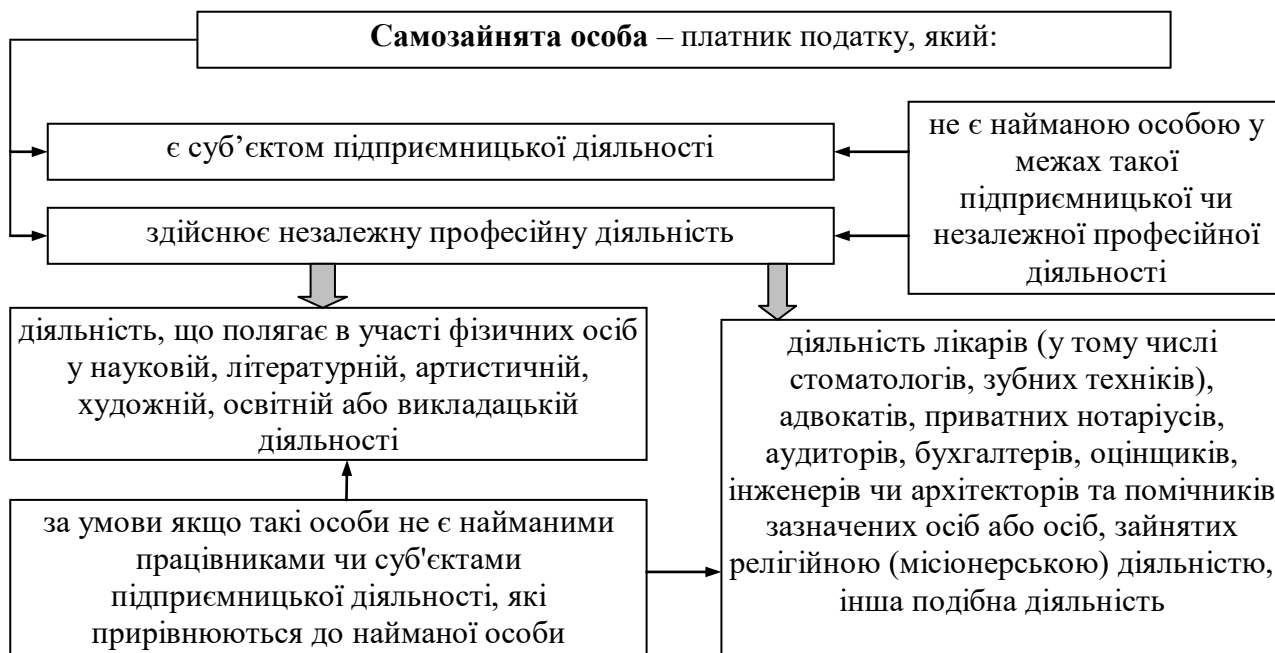
**Рис.8.4. Класифікація фізичних осіб за критерієм трудових відносин з працедавцем**

До категорії працедавців відносяться як юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи чи їх представництва), так і фізичні особи, які зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності (рис. 8.5).



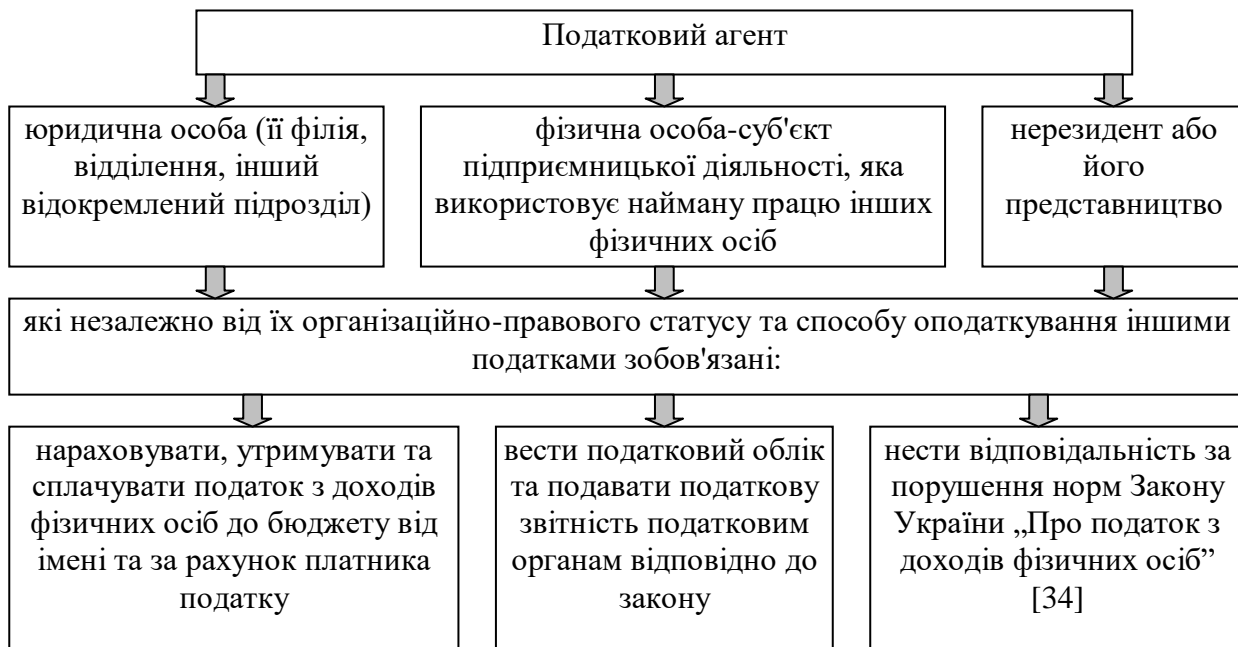
**Рис.8.5. Визначення категорії „працедавець”**

Ще одна категорія платників, оподаткування яких має свої особливості, - *самозайняті особи* (рис. 8.6);



**Рис. 8.6. Визначення самозайнятої особи**

В оподаткуванні доходів фізичних осіб особливу роль відіграють податкові агенти, в обов'язки яких входить утримання сум податку з доходів платників та перерахування їх в бюджет (рис. 8.7).



**Рис. 8.7. Класифікація податкових агентів в цілях податку з доходів фізичних осіб**

### 8.3. Об'єкт оподаткування

**Дохід** - сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь, чи набутих незаконним шляхом, протягом відповідного звітного податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами.

З метою оподаткування в дохід фізичної особи включають (рис.8.8):

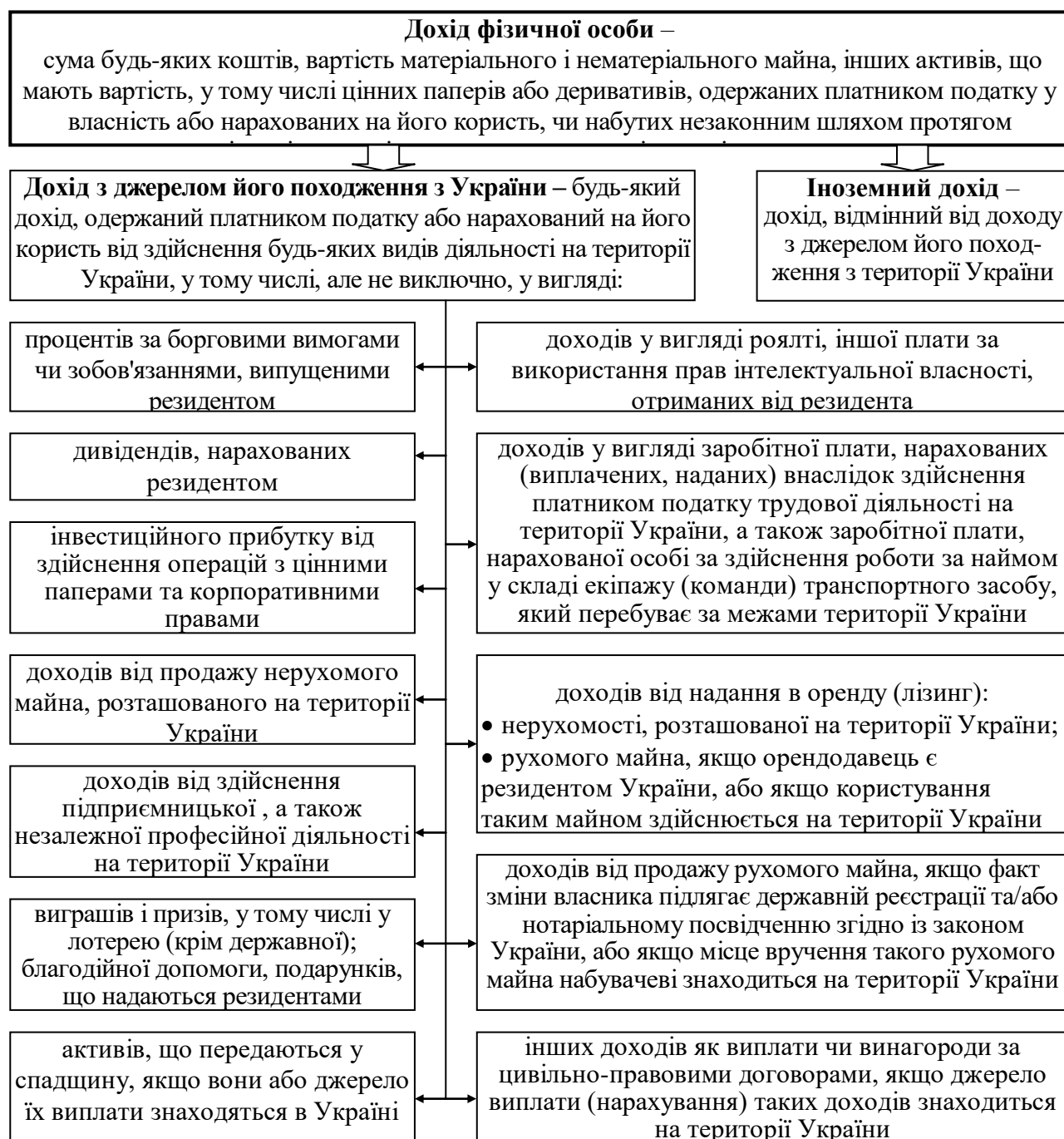


Рис. 8.8. Склад доходів фізичної особи в цілях оподаткування

***Об'єктом оподаткування резидента є:***

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;
  - доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
  - іноземні доходи.

***Об'єктом оподаткування нерезидента є:***

- загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
- загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
- доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.

При нарахуванні доходів у вигляді валютних цінностей або інших активів, чия вартість є вираженою в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях, така вартість перераховується у гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, діючим на момент одержання таких доходів.

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах, об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp), \quad (8.1)$$

де К - коефіцієнт;

Sp - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму:

- податку на додану вартість, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником податку на додану вартість;
- акцизного збору, якщо надається підакцизний товар (рис. 8.9).

Об'єкт оподаткування	=	Вартість такого нарахування виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ПДВ, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником ПДВ;</li> <li>• акцизного збору, якщо надається підакцизний товар</li> </ul>	x	$\frac{100}{100 - \text{Ставка податку}}$
-------------------------	---	---	---	---

**Рис. 8.9. Порядок обчислення об'єкту оподаткування при нарахуванні доходів в будь-яких негрошових формах**

У такому ж порядку визначається об'єкт оподаткування для сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк.

При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати, об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України чи внесків до фондів загальнообов'язкового соціального страхування, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи (рис. 8.10).

Об'єкт оподаткування	=	Нарахована сума заробітної плати	-	Суми збору до Пенсійного фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи
-------------------------	---	--	---	--

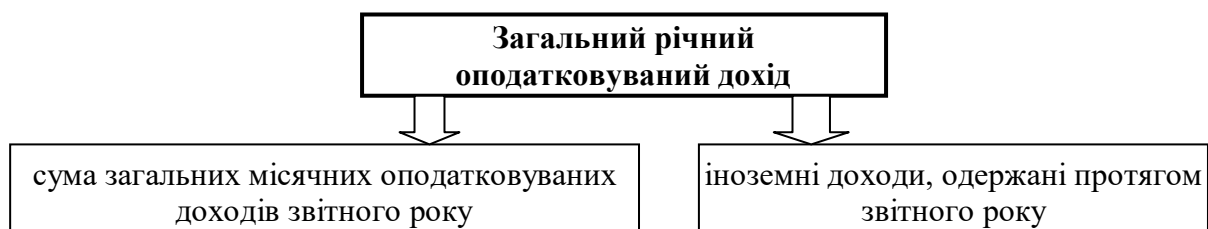
**Рис. 8.10. Методика обчислення об'єкту оподаткування при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати**

*Загальний оподатковуваний дохід* – включає в себе будь-які доходи, які підлягають оподаткуванню, нараховані (виплачені) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Він складається з доходів, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті), доходів, які підлягають оподаткуванню у складі загального річного оподаткованого доходу, а також доходів, які оподатковуються за наслідками інших податкових періодів, визначених цим Законом.

Загальний оподатковуваний дохід поділяється на загальний місячний оподатковуваний дохід та загальний річний оподатковуваний дохід, відповідно

до звітнього податкового періоду, за наслідками якого вони підлягають оподаткуванню. Звітнім податковим періодом виступає проміжок часу, який розпочинається з першого календарного дня звітнього місяця або року та закінчується останнім календарним днем такого місяця або року. Якщо фізична особа уперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

**Загальний річний оподатковуваний дохід** складається з суми місячних оподатковуваних доходів звітнього року, а також оподатковуваних доходів, отриманих платником податку у попередні роки та виявлених у звітньому році (рис. 8.11).



**Рис. 8.11. Склад загального річного оподатковуваного доходу**

Укрупнений перелік доходів, що включаються до складу **загального місячного оподатковуваного доходу**, наведений на рис. 8.12.

Серед цих доходів особливо слід зупинитися на доходах, отриманих платником податку від його працедавця як додаткове благо. Ця група налічує шість підгруп доходів

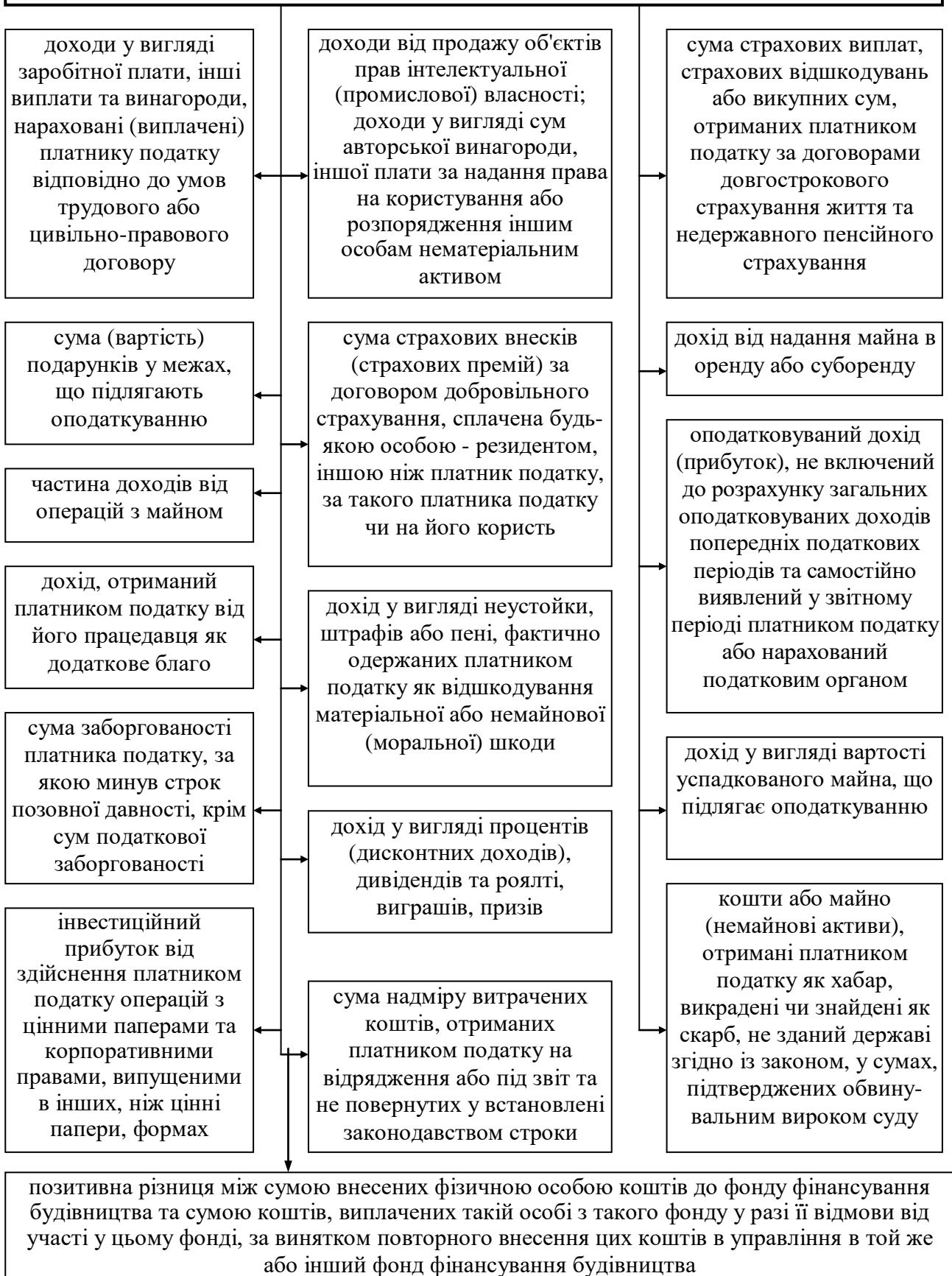
а) вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку у безоплатне користування;

б) вартість майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку;

в) вартість послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що підлягають обов'язковому відшкодуванню згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування;

**Доходи, що включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу**



**Рис. 8.12. Склад загального місячного оподаткованого доходу**

д) суми фінансової допомоги, включаючи суми боргу платника податку, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства;

е) вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), а також суми знижки з ціни (вартості) товарів (послуг), що перевищує звичайну.

Кожна з цих підгруп має свої обмеження (рис 8.13).

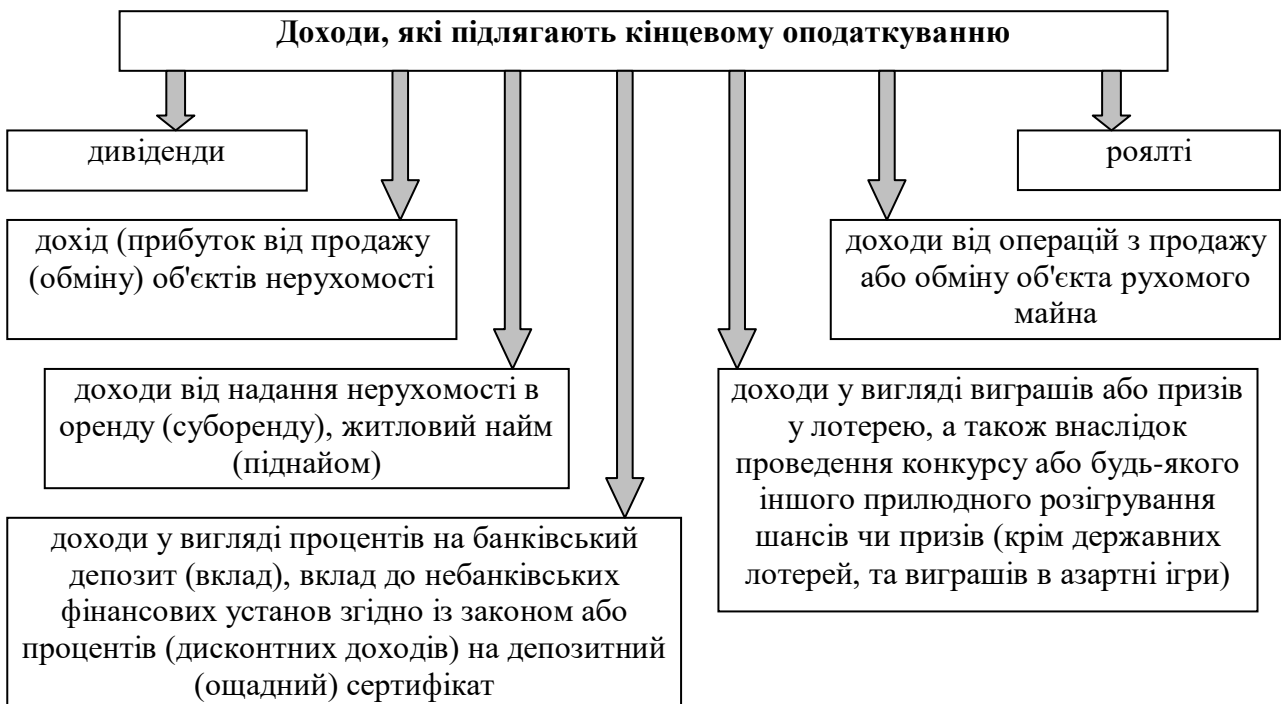


**Рис. 8.13. Додаткові блага, що включаються до загального місячного оподаткованого доходу**

Якщо додаткові блага надаються особою, що не є працедавцем платника податку, чи особою, яка діє від імені або за дорученням такого працедавця, то такі доходи прирівнюються з метою оподаткування до подарунків з їх відповідним оподаткуванням.



До доходів, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті і не включаються в загальний оподатковуваний дохід, відносять наступні доходи (рис. 8.14).

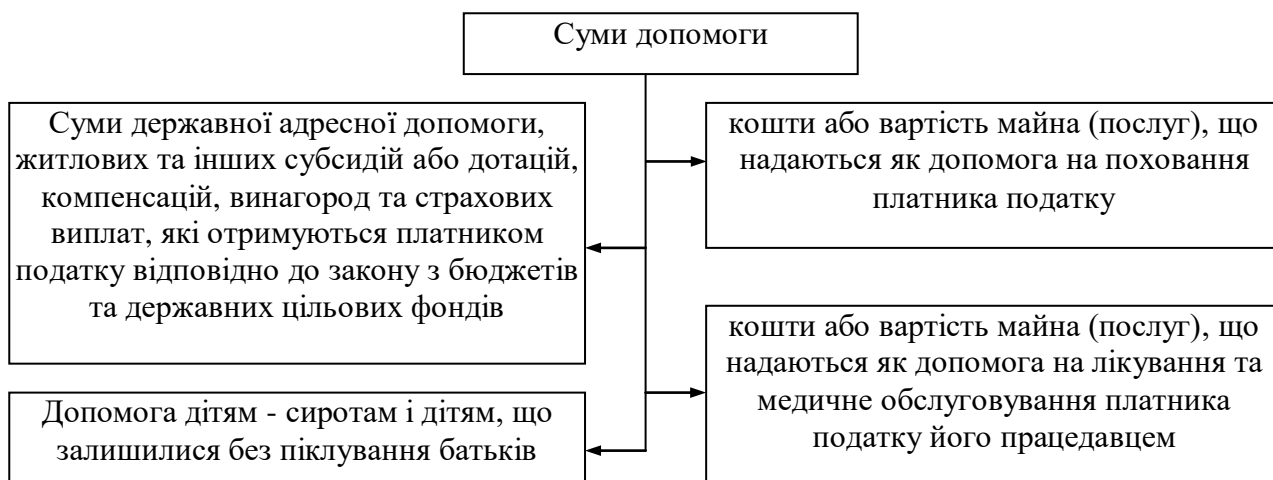


**Рис. 8.14.** Доходи, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті за їх рахунок

До складу *загального місячного оподаткованого доходу платника податку не включаються* доходи, які можна згрупувати наступним чином (рис. 8.15 – 8.22):



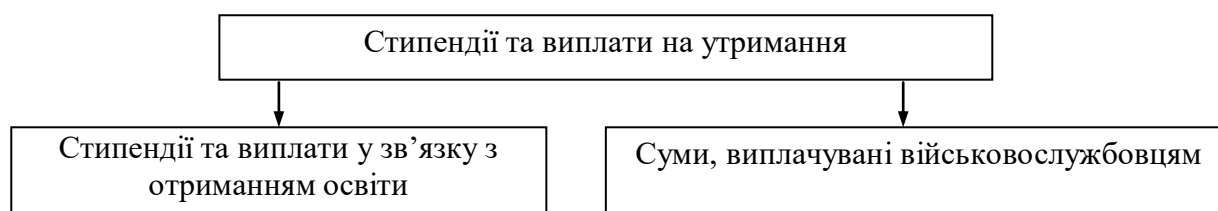
**Рис. 8.15.** Групи доходів, які не включаються до складу загального оподаткованого доходу



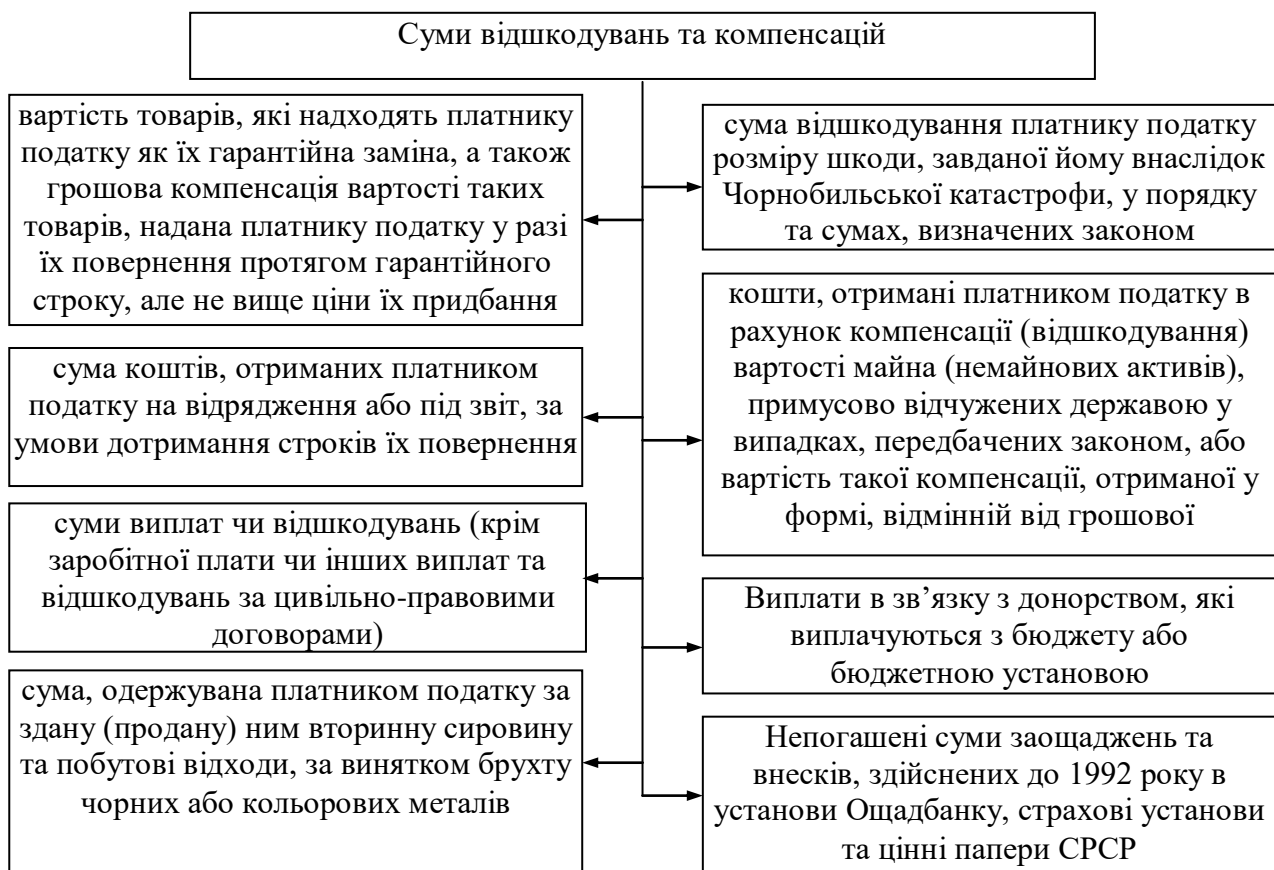
**Рис. 8.16. Структура групи пільг “Суми допомоги”**



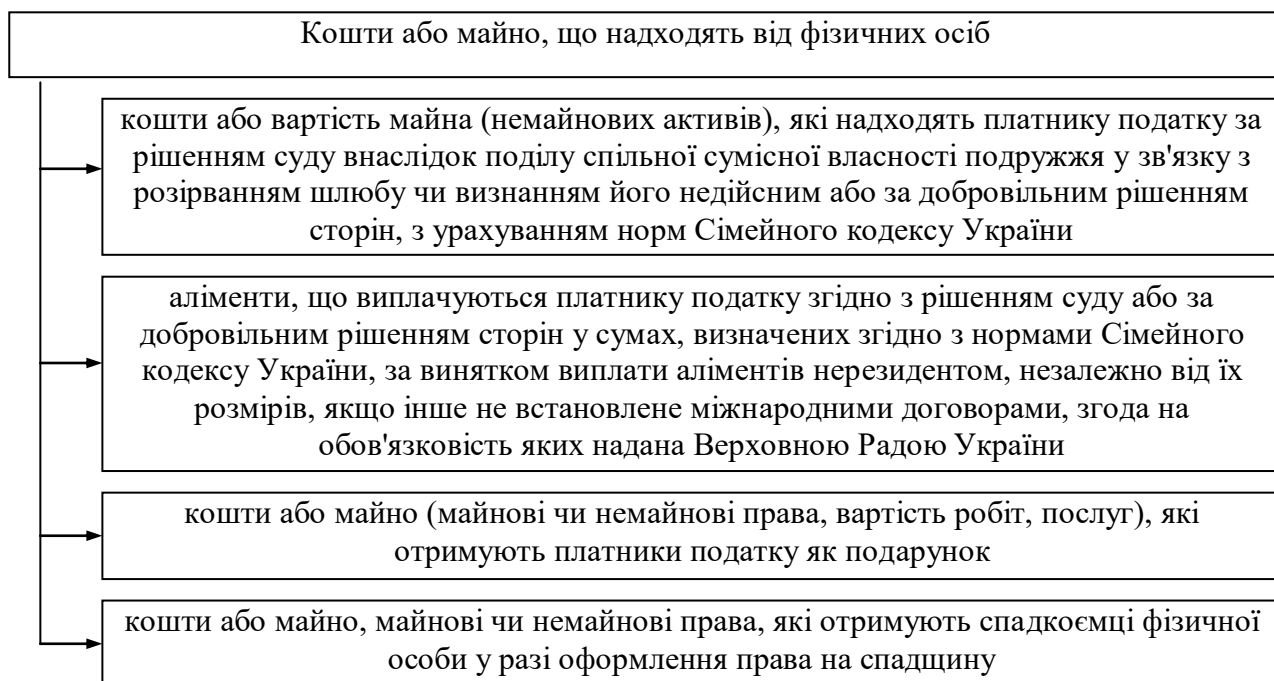
**Рис. 8.17. Структура групи пільг “Вартість матеріальних та соціальних благ, наданих безоплатно або зі знижкою ”**



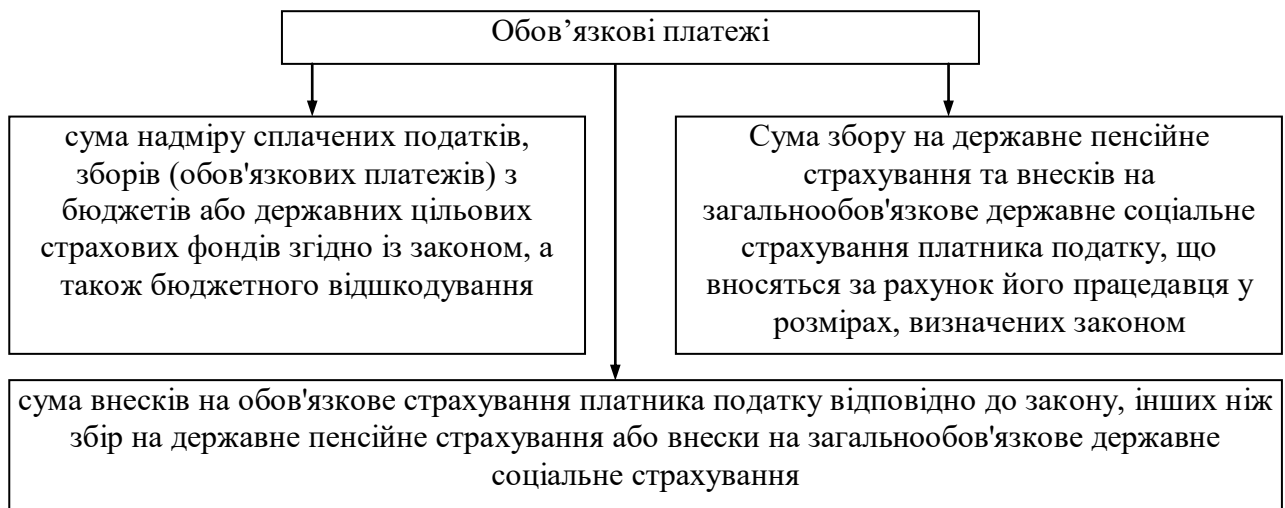
**Рис. 8.18. Структура групи пільг “Стипендії та виплати на утримання”**



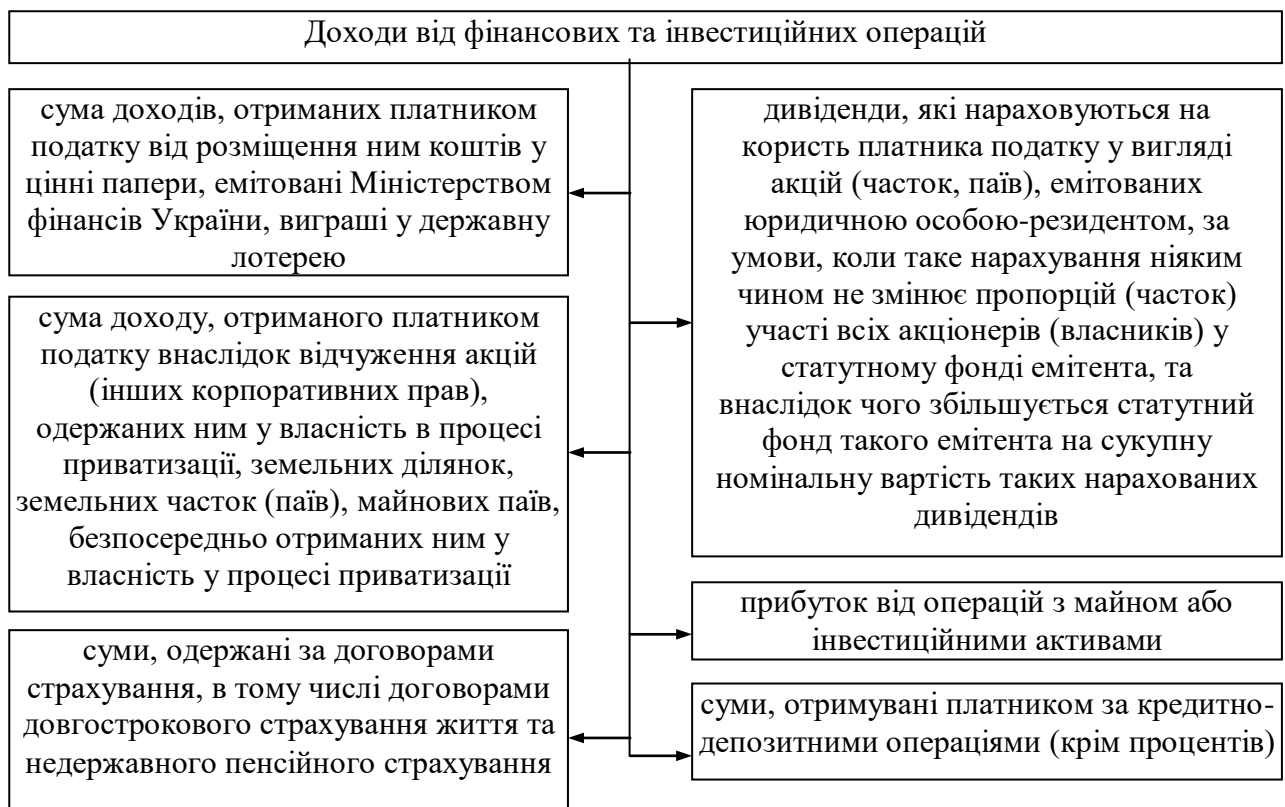
**Рис. 8.19. Структура групи пільг “Суми відшкодувань та компенсацій”**



**Рис. 8.20. Структура групи пільг “ Кошти або майно, що надходять від фізичних осіб ”**

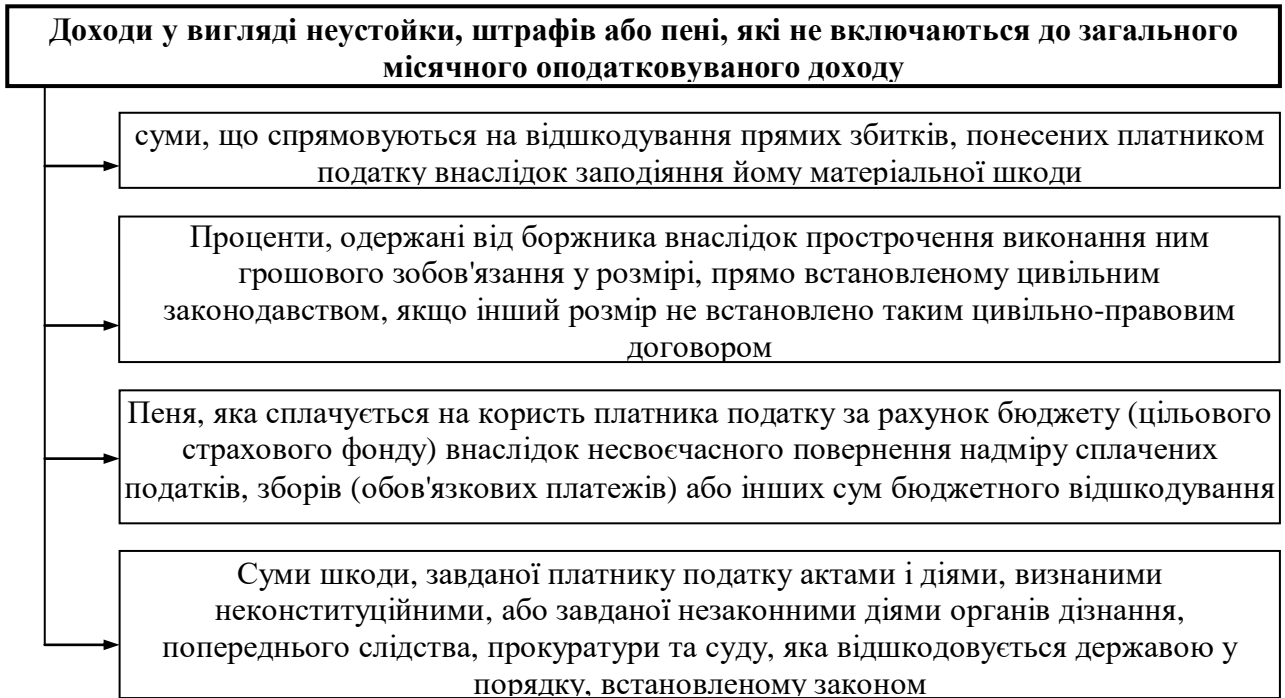


**Рис. 8.21. Структура групи пільг “Обов'язкові платежі”**

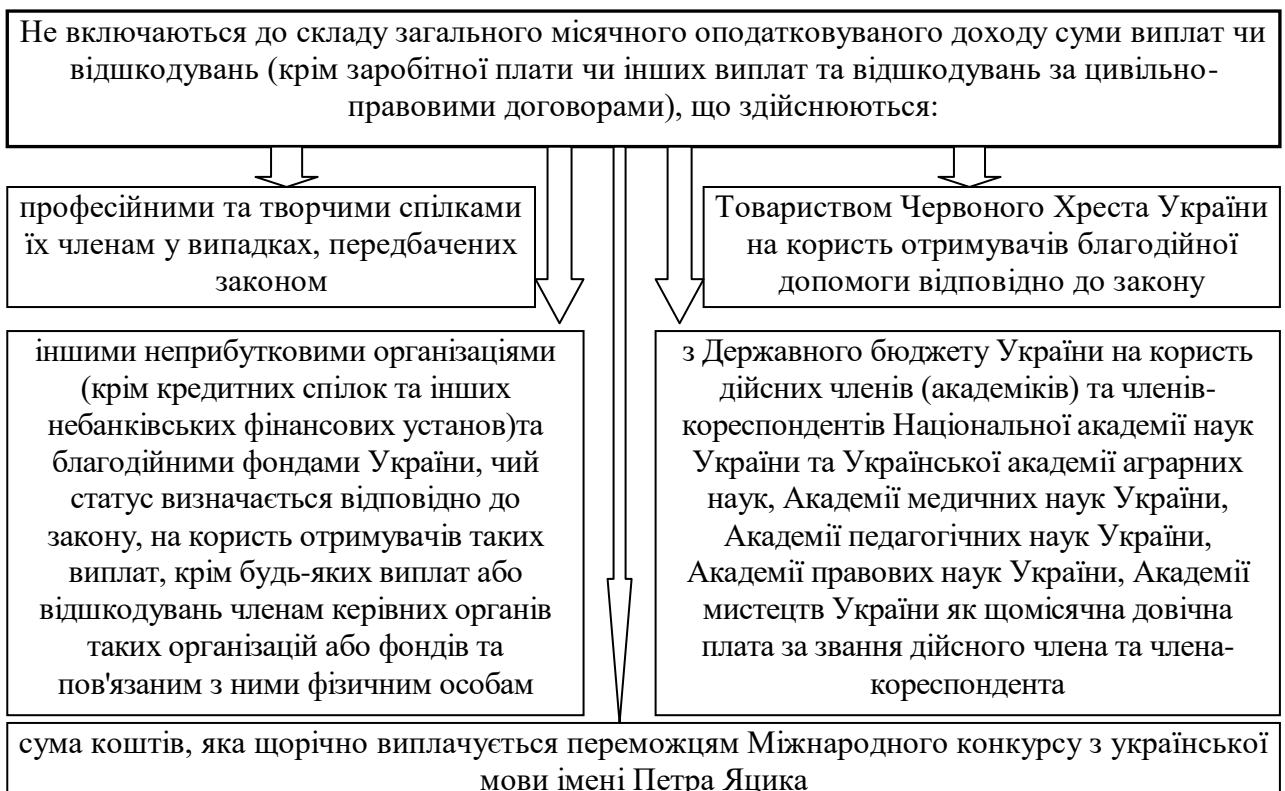


**Рис. 8.22. Структура групи пільг “Доходи від фінансових та інвестиційних операцій”**

Окремі групи доходів не включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу платника податку за певних умов і мають свої особливості як пільги, що відображено на рисунках 8.23 – 8.40.

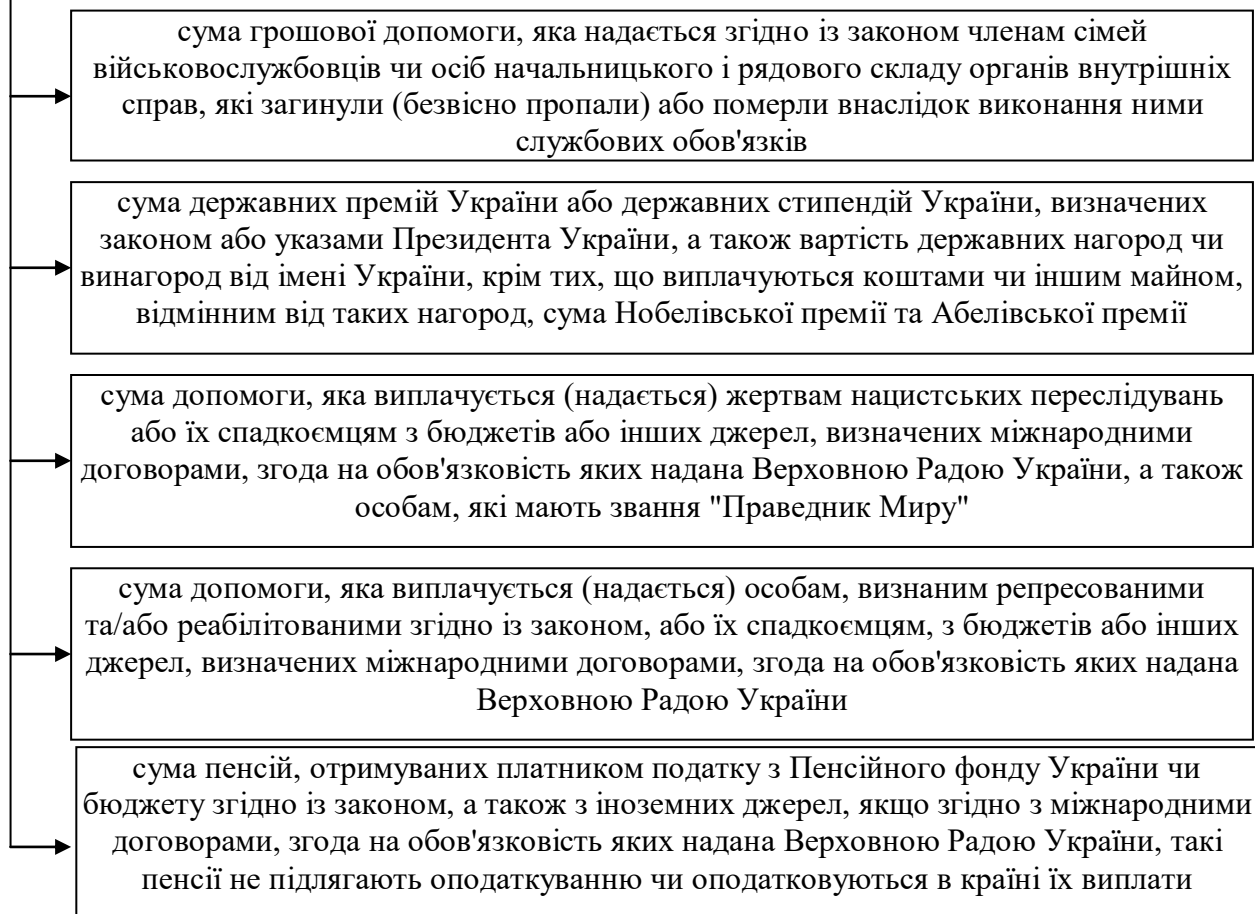


**Рис. 8.23. Доходи у вигляді неустойки, штрафів або пені, які не включаються до загального місячного оподаткованого доходу**



**Рис. 8.24. Умови, за дотримання яких в загальний оподатковуваний дохід не включаються суми благодійних виплат чи відшкодувань**

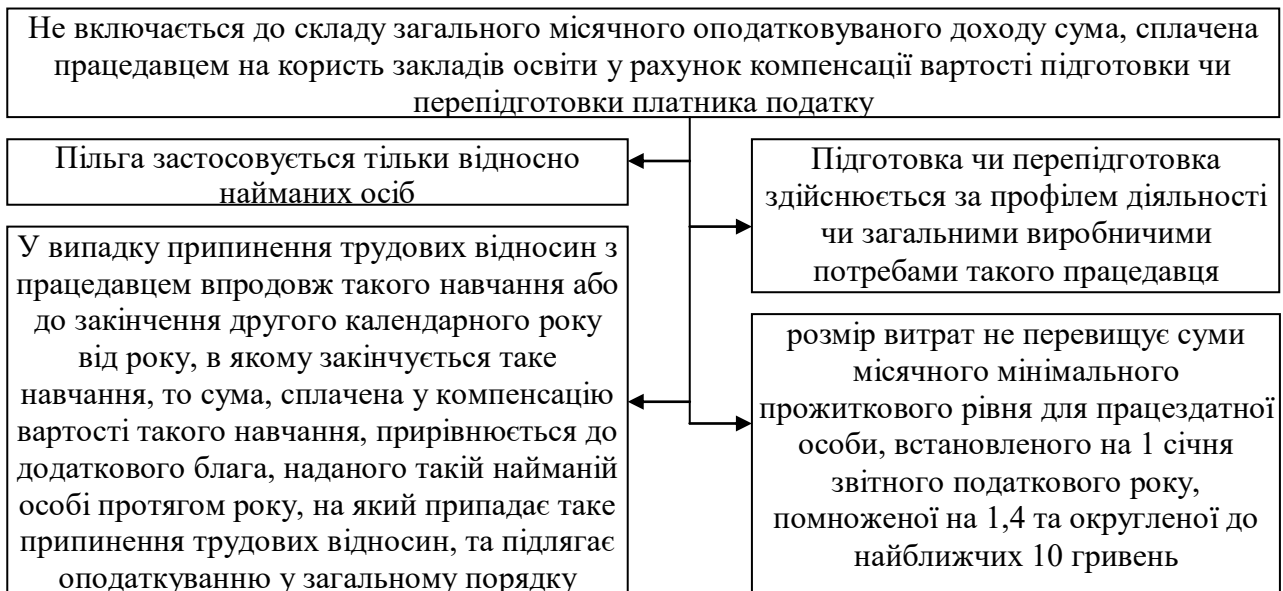
Суми державної адресної допомоги, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород та страхових виплат, які отримуються платником податку відповідно до закону з бюджетів та державних цільових фондів, в тому числі, але не виключно:



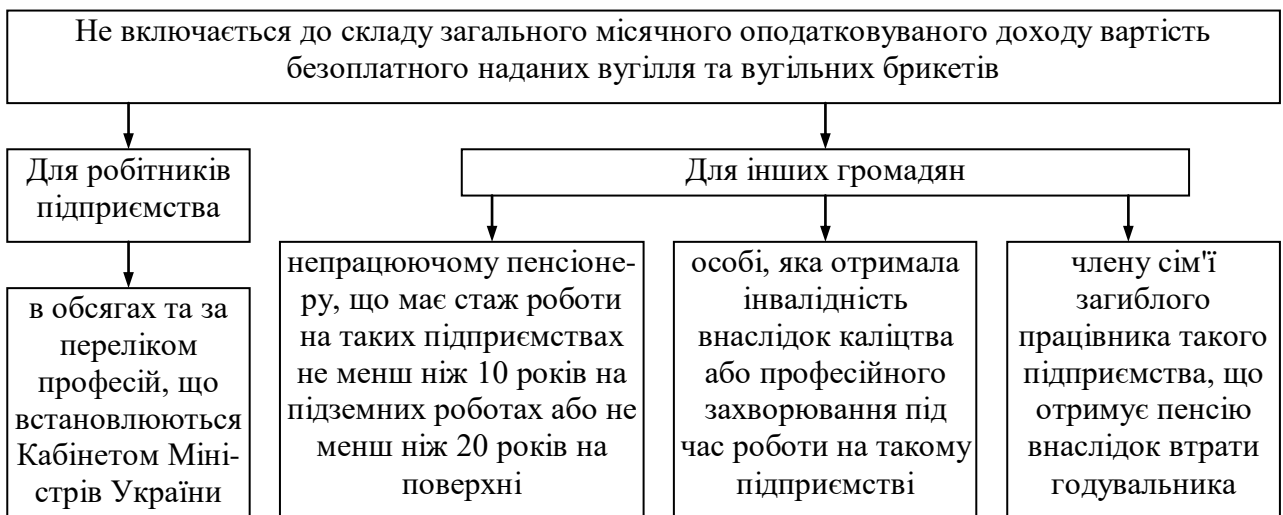
**Рис. 8.25. Склад доходів у вигляді державної допомоги, субсидій, дотацій, компенсацій, винагород та страхових виплат, які не включаються до складу оподатковуваного доходу**



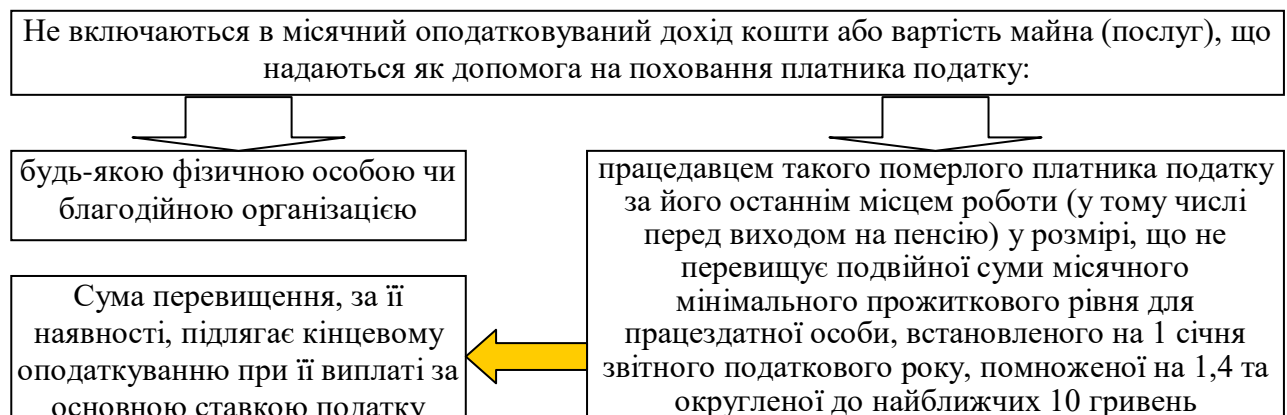
**Рис. 8.26. Особливості звільнення від оподаткування вартості безоплатного харчування, спецодягу та засобів особистого захисту**



**Рис. 8.27. Особливості звільнення від оподаткування вартості підготовки та перепідготовки працівників**

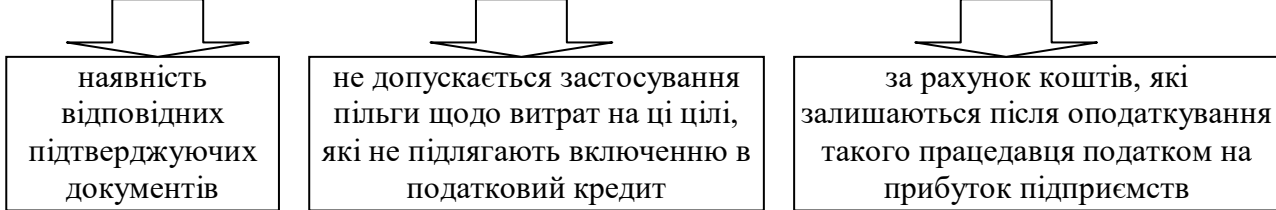


**Рис. 8.28. Умови для застосування пільги з безоплатного надання вугілля та вугільних брикетів**



**Рис. 8.29. Оподаткування допомоги на поховання, отриманої від фізичних та юридичних осіб**

Умови для надання пільги щодо доходу у вигляді коштів (вартості майна), які надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку:

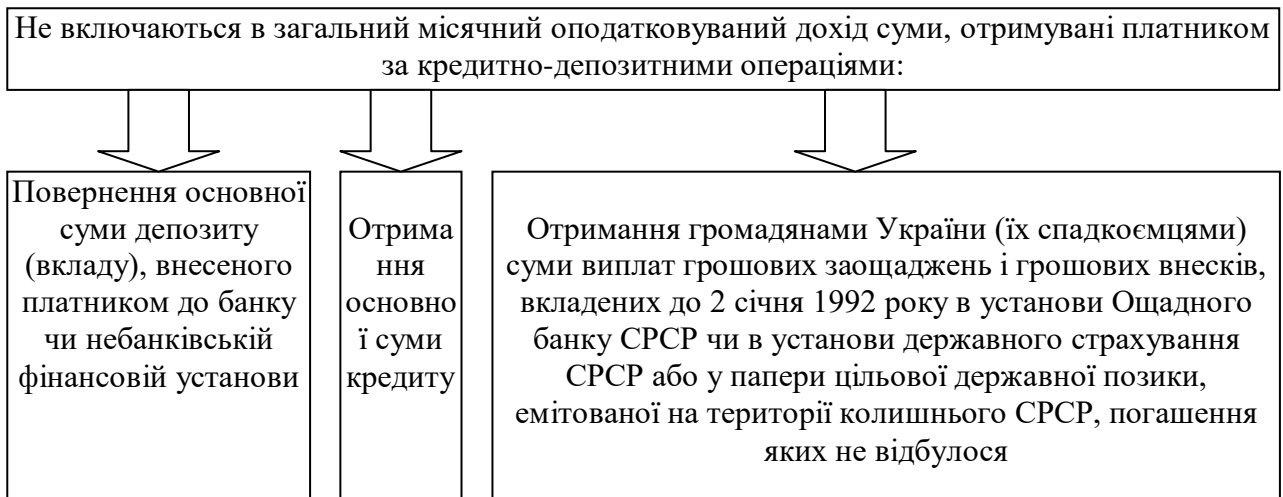


**Рис. 8.30. Особливості застосування пільги щодо допомоги на лікування та медичне обслуговування від працедавця**

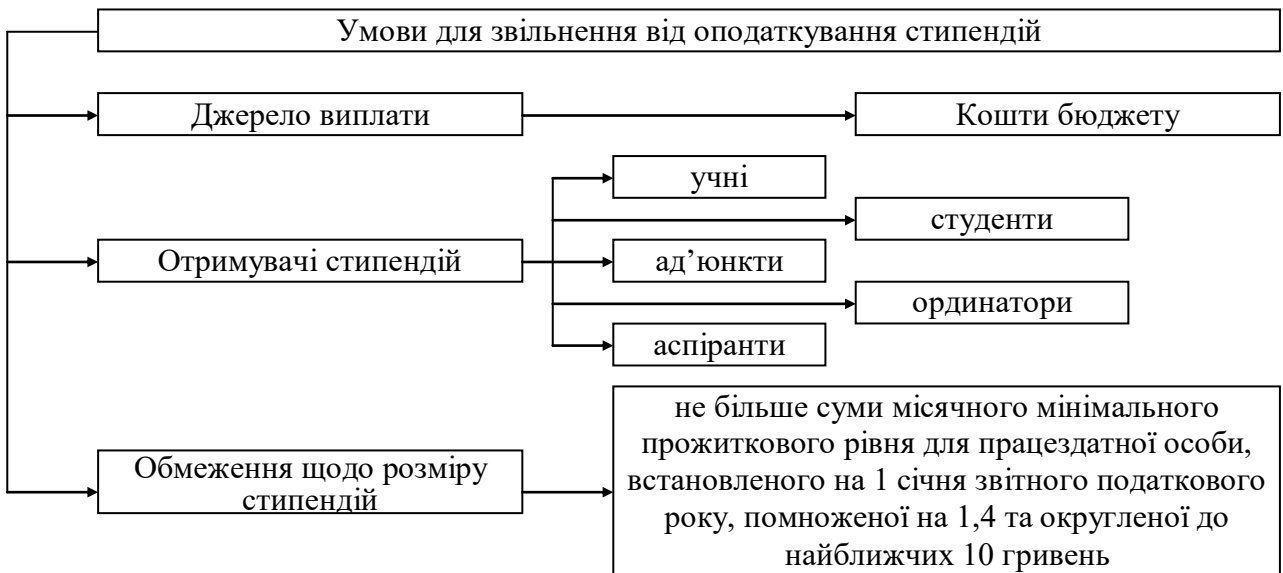


**Рис. 8.31. Особливості застосування пільги щодо надання путівок**

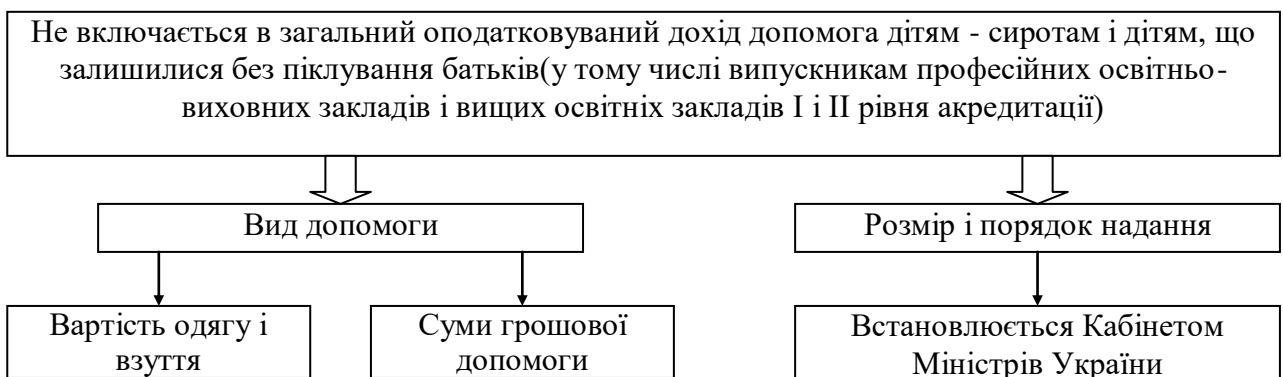




**Рис. 8.32. Склад доходів за кредитно-депозитними операціями, які не включаються в загальний оподатковуваний дохід**



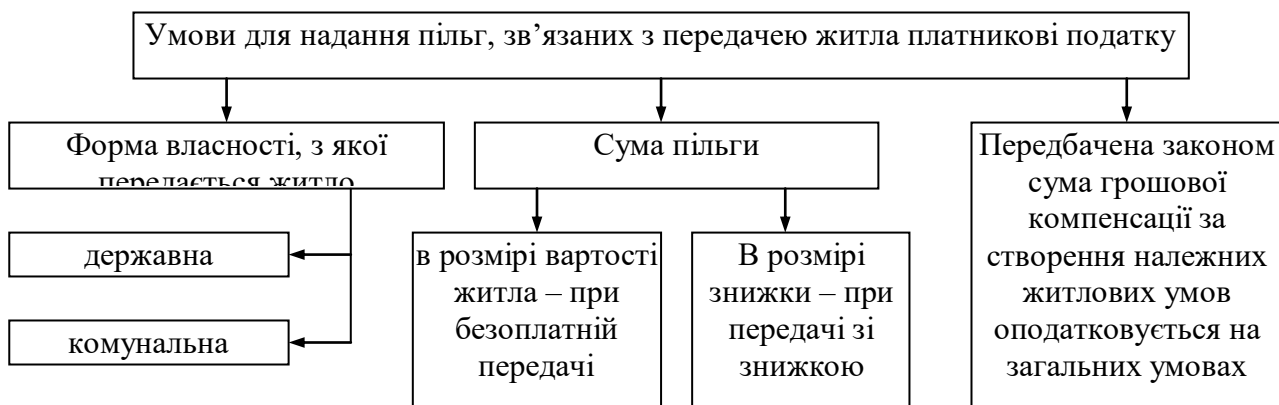
**Рис. 8.33. Особливості застосування пільги щодо виплати стипендій**



**Рис. 8.34 Умови для надання пільги на допомогу дітям**



**Рис. 8.35. Спеціальні вимоги щодо пільгового оподаткування виплат військовослужбовцям**



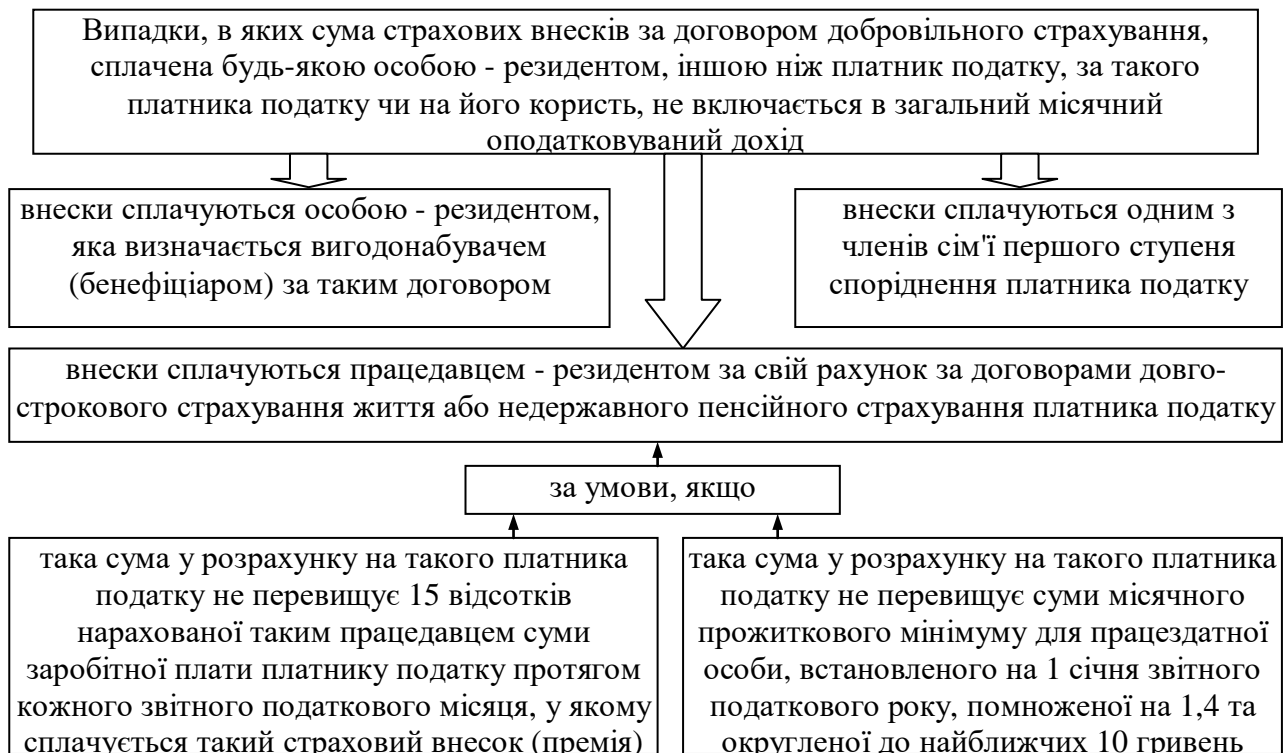
**Рис. 8.36. Особливості застосування пільги щодо передачі житла платникові податку**



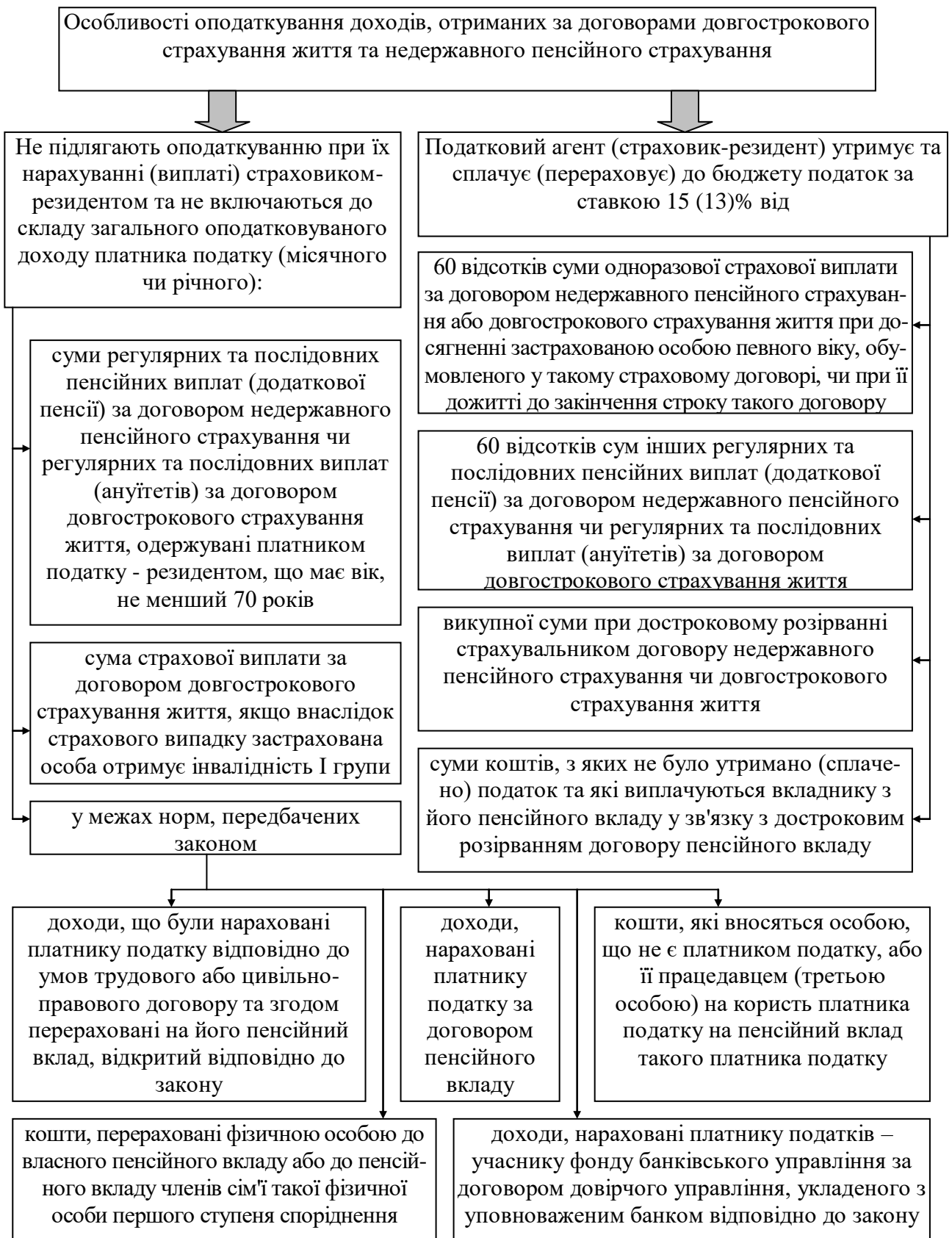
**Рис. 8.37. Умови для звільнення від оподаткування доходів від продажу сільськогосподарської продукції**



**Рис.8.38. Особливості пільгового оподаткування виплат за договорами страхування**



**Рис. 8.39. Особливості оподаткування доходів у вигляді страхових внесків за добровільним страхуванням, сплачених іншою, ніж платник, особою**



**Рис. 8.40. Оподаткування доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування**

#### 8.4. Ставки податку

Ставка податку з доходів фізичних осіб, встановлена Законом, дорівнює 15 відсотків від об'єкта оподаткування. Але на період до 1 січня 2007 року передбачено пільговий період для всіх платників, протягом якого *ставка оподаткування* встановлюється на рівні 13 відсотків від об'єкту оподаткування.

Крім того законодавством передбачені інші ставки податку, що залежать від виду оподатковуваного доходу (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

#### Ставки податку з доходів фізичних осіб

Вид доходу	Норма Закону [34]	Розмір ставки
1	2	3
Дохід у вигляді заробітної плати, інші виплати і винагороди, нараховані (виплачені) відповідно до умов цивільно-правового договору	пп. 4.2.1, п. 7.1	Базова ставка (до 01.01.07 р. – 13%; після 01.01.07 р. – 15%)
Дохід, отриманий від працедавця як додаткове благо (за винятком випадків, передбачених п. 4.3)	пп. 4.2.9, п. 7.1	
Дохід у вигляді неустойки, штрафів або пені, отриманих як відшкодування матеріального або немайнового (морального) збитку	пп. 4.2.10, п. 7.1	
Грошові кошти або майно (немайнові активи), отримані як хабар, викрадені або знайдені як скарб, не зданий державі	пп. 4.2.16, п. 7.1	
Дохід від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайом)	п. 9.1, п. 7.1	
Дивіденди (крім випадків, визначених у пп. 4.3.17)	п. 9.3, п. 7.1	
Роялті	п. 9.4, п. 7.1	
Інвестиційний прибуток (крім доходу зазначеного в пп. 9.6.8)	п. 9.6, п. 7.1	
Дохід, отриманий по договорам довгострокового страхування життя і недержавного пенсійного страхування (крім доходу, зазначеного в пп. 9.8.4)	п. 9.8, п. 7.1	
Іноземний дохід (з урахуванням норм міжнародних угод)	п. 9.9, п. 7.1	
Процентний (у т ч дисконтний) дохід, крім відсотків по банківським депозитам (внескам) у банк або іншу фінансову установу, а також доходів за ощадними (депозитними) сертифікатами	п. 9.2, п. 7.1	Базова ставка (до 01.01.07 р. – 13%; після 01.01.07 р. – 15%)
Суми, що видані під звіт та зайво витрачені чи не повернені у встановлений строк	п. 9.10, п. 7.1	
Дохід від продажу об'єктів нерухомості, придбаних після 01.01.2004 р.	п. 11.2, п. 7.1	
Дохід від продажу рухомого майна	пп. 12.1, п. 7.1	
Дохід від відшкодування втраченої власності	ст. 15, п. 7.1	

Закінчення табл. 1.3

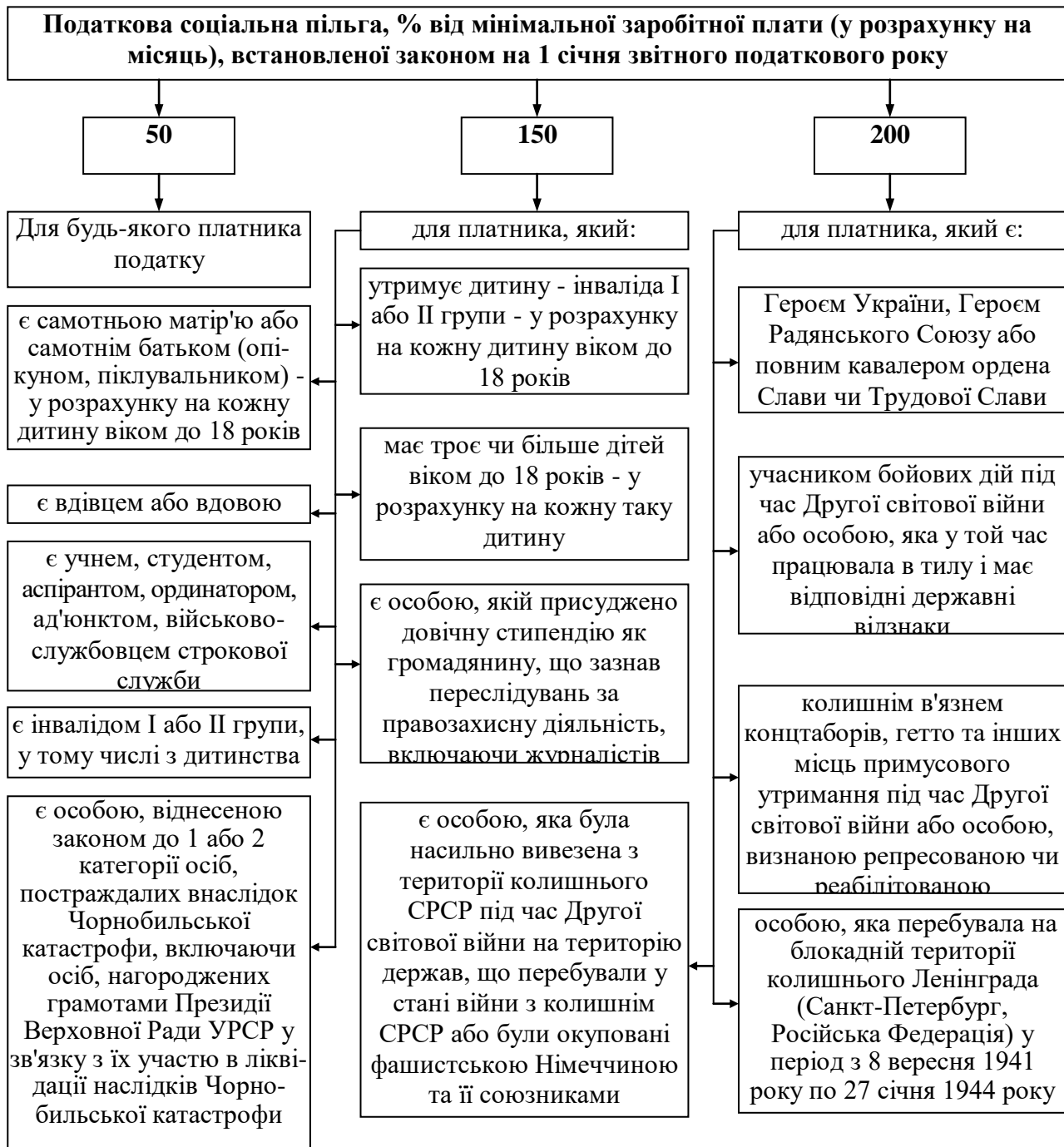
1	2	3
Процент на банківський депозит (вклад) в банк або небанківську фінансову установу	п. 9.2, п. 7.2	5%
Процентний або дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом	п. 9.2, п. 7.2	5%
Дохід от продажу об'єктів нерухомого майна, що є власністю платника податків до 01.01.2004 р.	п. 11.1, п. 7.2	1% - 5%
Дохід від обміну об'єктів нерухомого майна, що знаходяться у власності до 01.01.2004 р. для кожної сторони договору міни	п. 11.1.4, п. 7.2	50% від суми податку за ставкою 1%, 5%
Дохід від обміну об'єктів нерухомості, придбаних після 01.01.2004 р. для кожної сторони договору міни	пп. 11.2.4, п. 7.1	50% від суми податку за ставкою 13% (15%)
Дохід від обміну об'єктів рухомого майна для кожної сторони договору міни	п. 12.4, п. 7.1	
Дохід від успадкування коштів, майна, майнових або немайнових прав (в залежності від ступеня споріднення)	ст. 13	0%, 5%, 13(15)%, 26(30)%
Дохід від одержання подарунка (або в результаті укладання договору дарування)	ст. 14, ст. 7	0% 5% 13(15)%, 26(30)%
Виграш або приз у лотерею (крім державних лотерей) у грошовому виразі	пп. 9.5.1, п. 7.3	Подвійна базова ставка
Виграш у грі в ігровому закладі	пп. 9.5.2, п. 7.3	
Дохід, нарахований на користь нерезидента – фізичної особи з джерелом походження з України, за винятком доходів, визначених у пп. 9.11.3	п. 9.11, п. 7.3	
Дохід (прибуток), не включений у розрахунок загальних оподатковуваних доходів попередніх податкових періодів і самостійно виявлений у звітному періоді платником податків або нарахований податковим органом	пп. 4.2.8, ст. 7	В залежності від виду доходу (прибутку)

### 8.5. Податкові соціальні пільги та порядок їх застосування

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги, розмір якої визначається соціальним статусом отримувача (рис. 8.41).

У випадку якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше зазначених підстав, податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

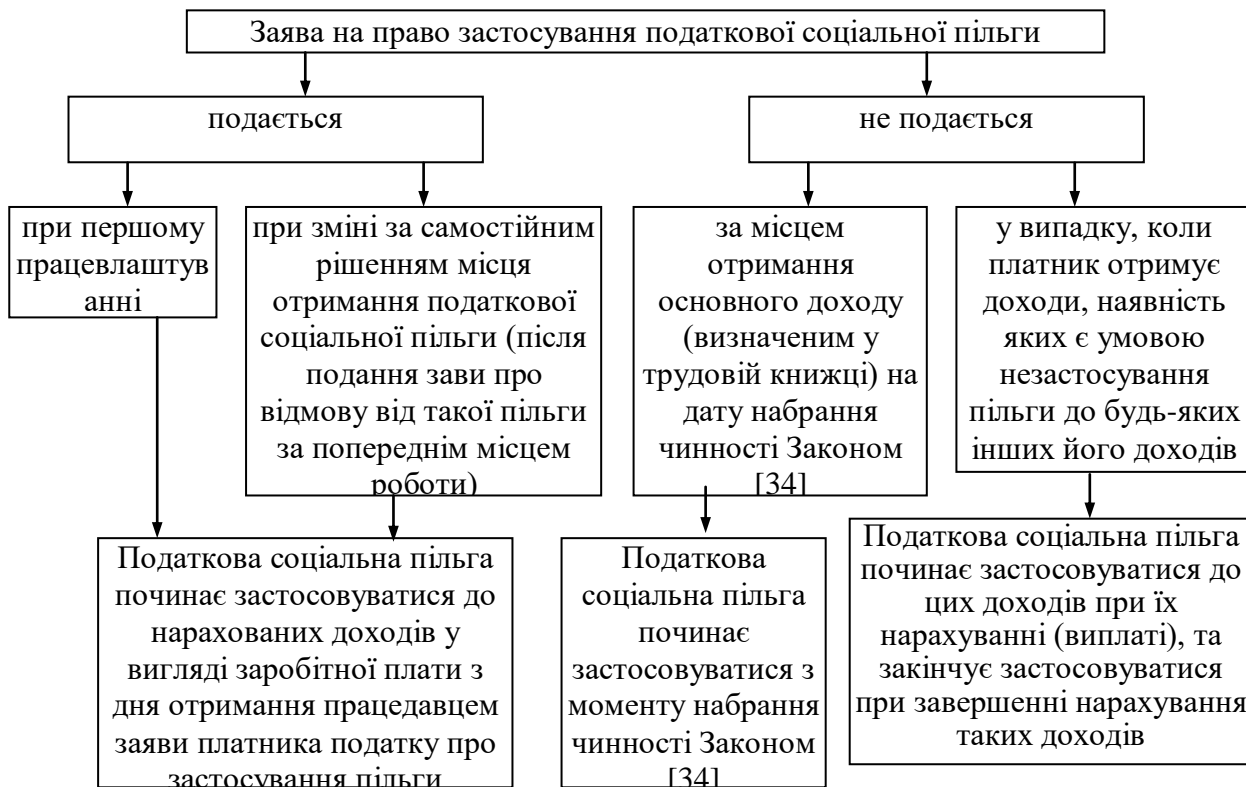
Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платника податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає працедавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги за формою, визначеною центральним податковим органом (рис.8.42).



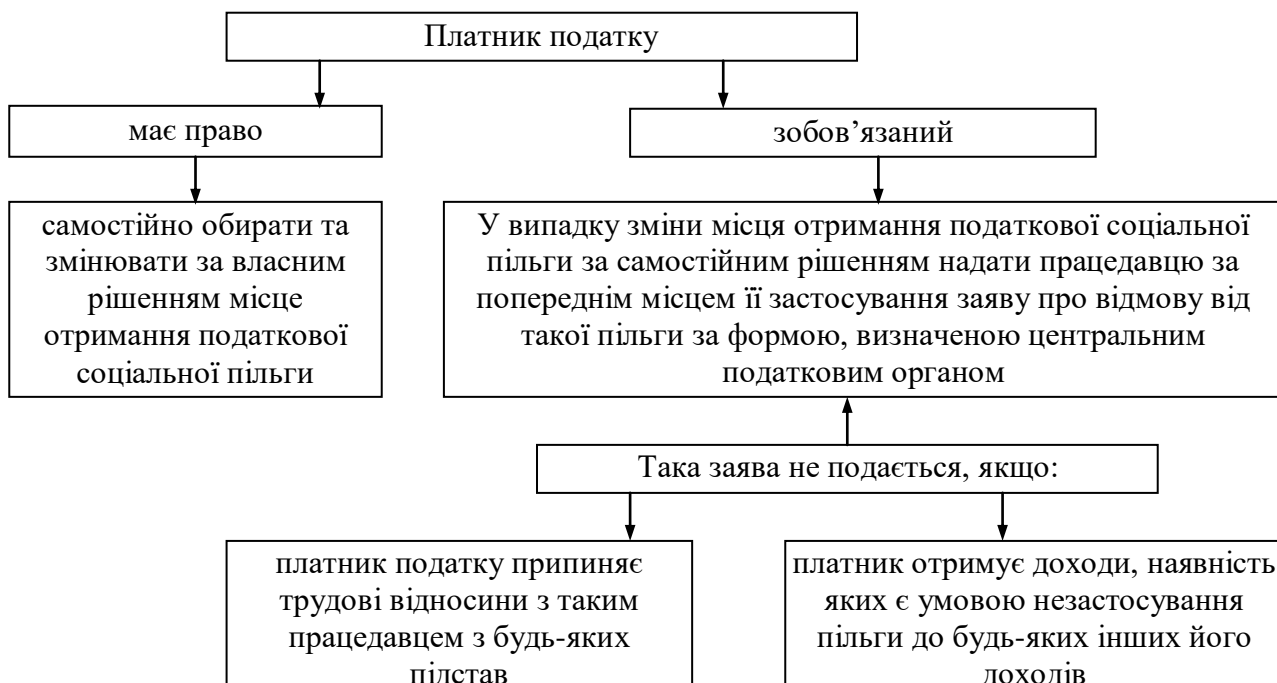
**Рис. 8.41. Платники, яким надається податкова соціальна пільга**

Якщо платник податку змінює за самостійним рішенням місце отримання податкової соціальної пільги, то він зобов'язаний надати працедавцю за

попереднім місцем її застосування заяву про відмову від такої пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. Така заява не подається, якщо платник податку припиняє трудові відносини з таким працедавцем (рис.8.43).



**Рис. 8.42. Порядок подання заяви та початок нарахування податкової соціальної пільги**



**Рис. 8.43. Права та обов'язки платника у зв'язку із застосуванням податкової соціальної пільги**



За місцем отримання платником податку основного доходу (визначеним у трудовій книжці) податкова соціальна пільга застосовується без подання заяви про застосування пільги.

Обмеження щодо застосування податкової соціальної пільги наведені на рис. 8.44.



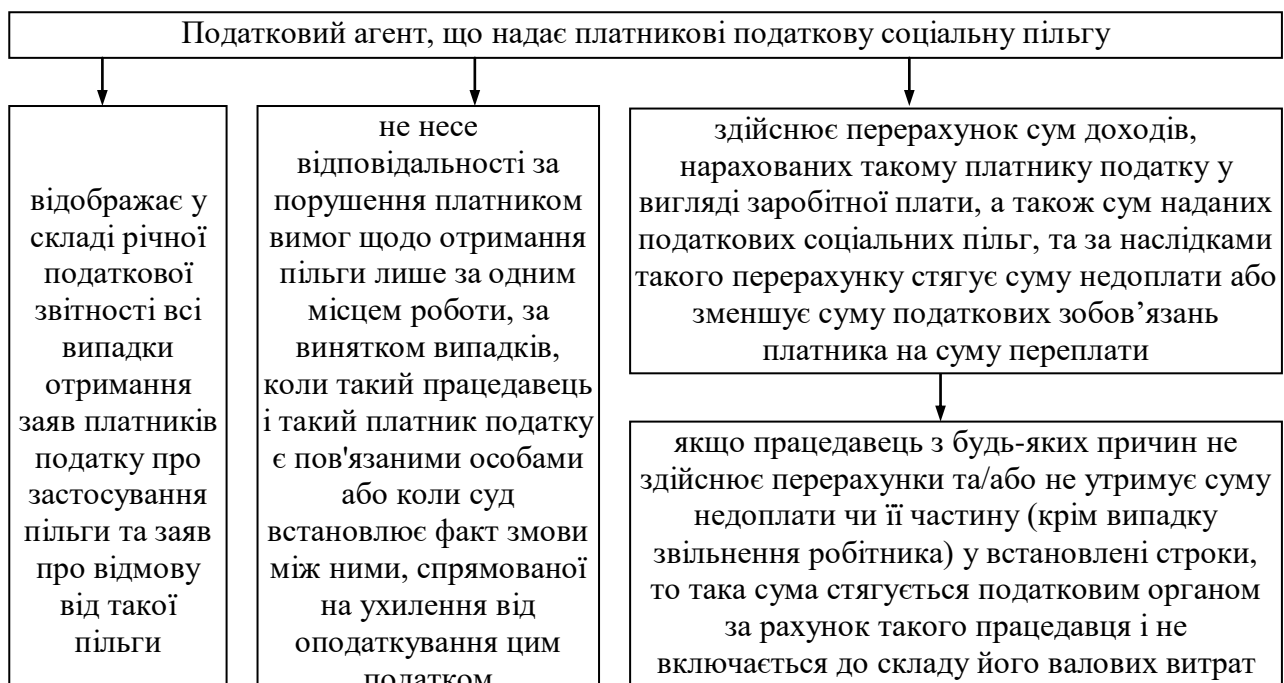
**Рис. 8.44. Обмеження щодо застосування податкової соціальної пільги**

Слід зазначити, що податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначається як добуток вказаної суми та відповідної кількості дітей.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за час відпустки, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

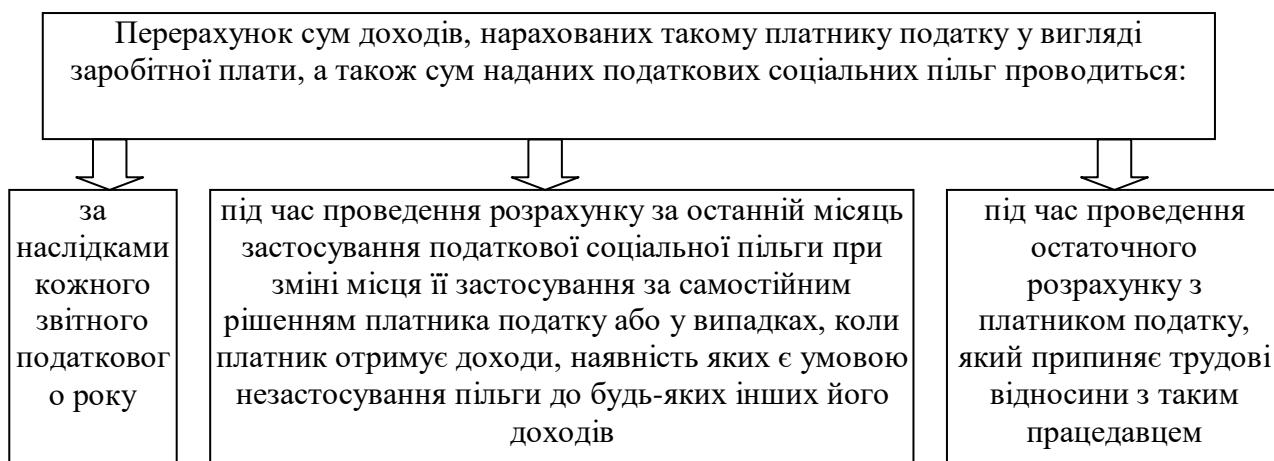
Працедавець відображає у складі річної податкової звітності всі випадки отримання заяв платників податку про застосування пільги та заяв про відмову від такої пільги (рис.8.45).



**Рис. 8.45. Зобов'язання працедавця щодо податкової соціальної пільги**

Крім того, працедавець платника податку за місцем застосування податкової соціальної пільги здійснює перерахунок сум доходів, нарахованих

такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також сум наданих податкових соціальних пільг (рис.8.46):



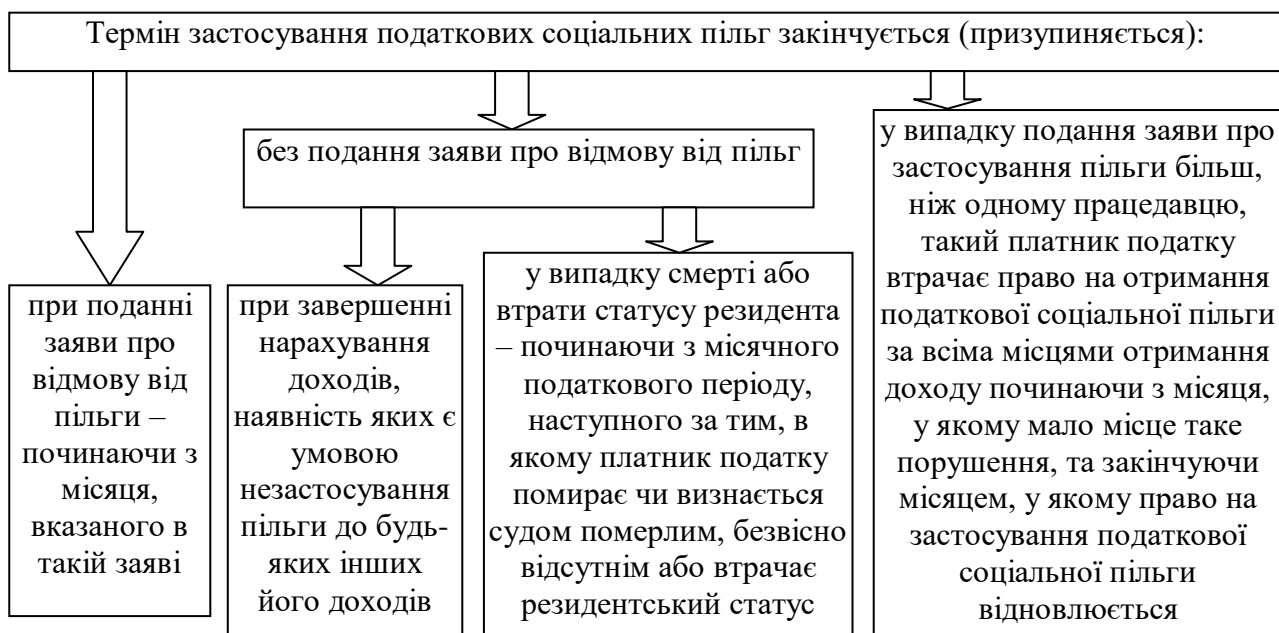
**Рис. 8.46. Варіанти проведення перерахунку у зв'язку з наданням податкових соціальних пільг**

Результати здійсненого перерахунку в зв'язку з наданням податкових соціальних пільг регулюються наступним чином (рис.8.47).



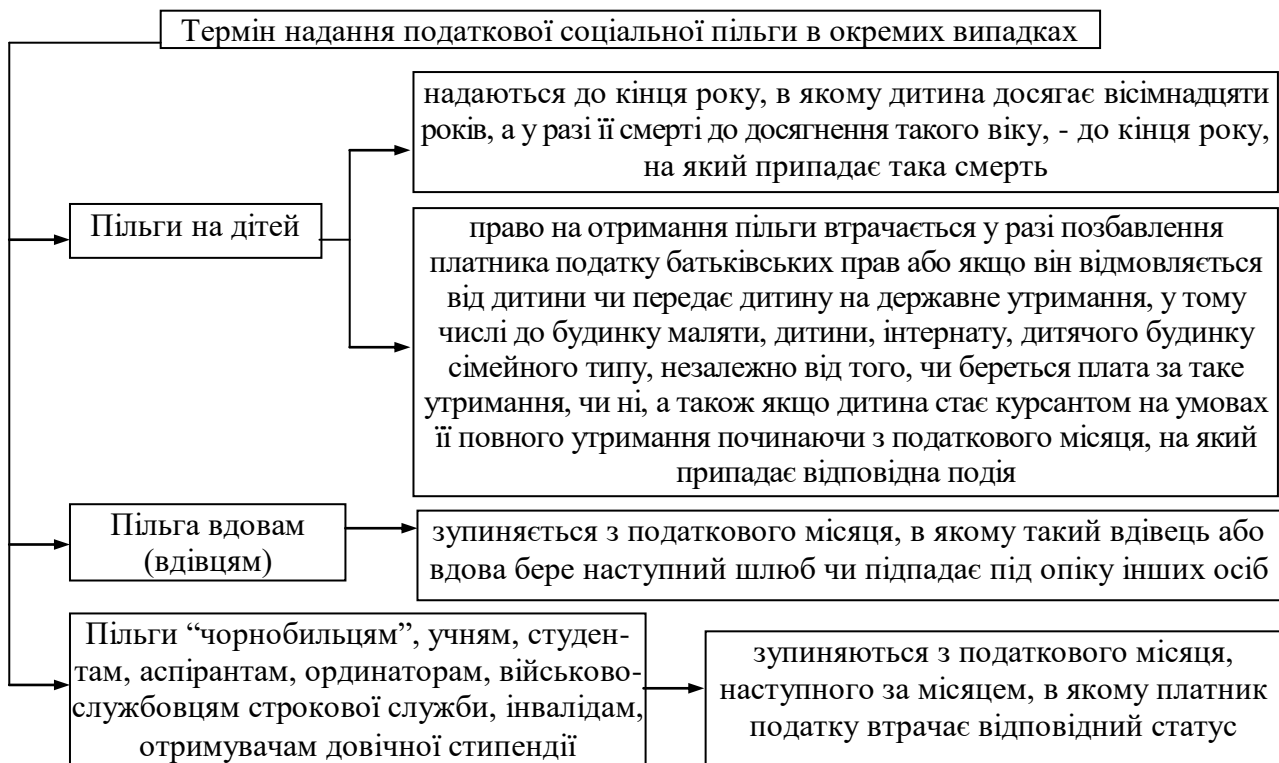
**Рис. 8.47. Можливі наслідки проведення перерахунку у зв'язку з наданням податкових соціальних пільг**

Випадки закінчення або призупинення терміну надання податкових соціальних пільг відображені на рисунку 8.48.



**Рис. 8.48. Загальні випадки закінчення або призупинення терміну надання податкових соціальних пільг**

Слід зазначити, що існують певні обмеження щодо терміну дії окремих податкових соціальних пільг (рис.8.49):



**Рис. 8.49. Обмеження щодо терміну дії окремих податкових соціальних пільг**

У випадку порушення умовами для відновлення права на податкові соціальні пільги є наступні (рис.8.50):



**Рис. 8.50. Умови для відновлення права на податкові соціальні пільги у випадку порушення платником вимог щодо місяця їх надання**

### 8.6. Сутність та порядок застосування податкового кредиту

Принципово новим моментом в механізмі оподаткування фізичних осіб (порівняно з прибутковим податком з громадян, який діяв до 2004 року) є податковий кредит.

**Податковий кредит** - сума (вартість) витрат, понесених платником податку - резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного

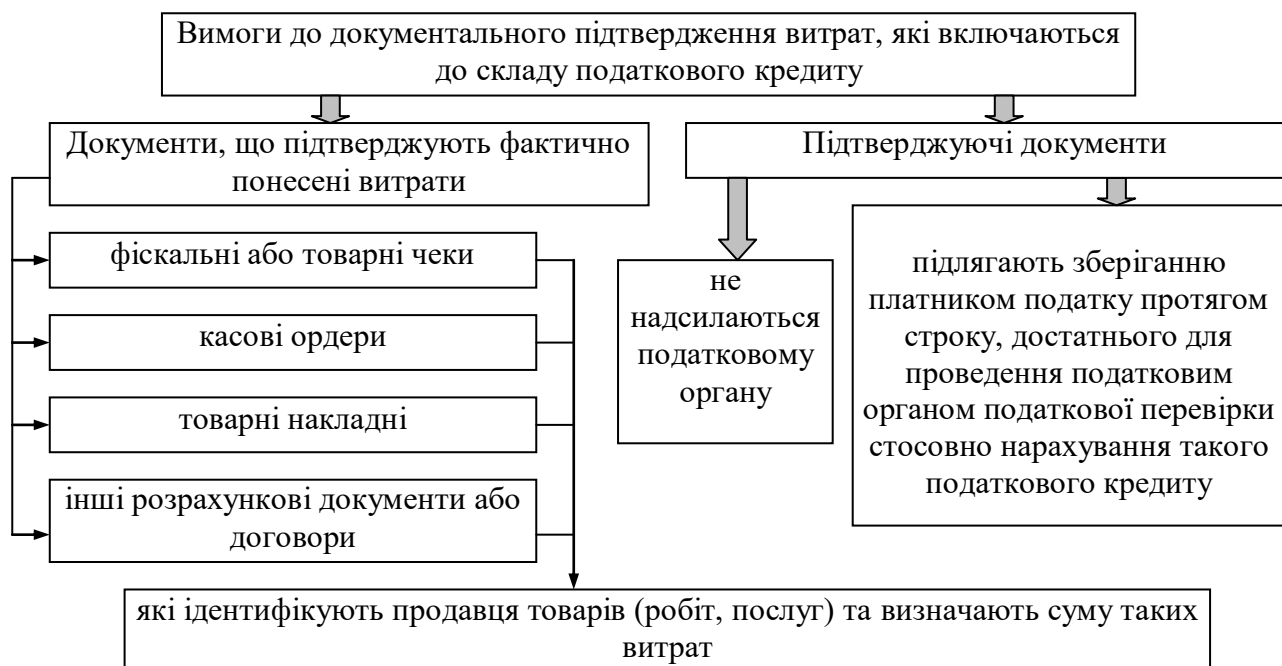
доходу, одержаного за наслідками такого звітного року, у випадках, визначених Законом [34].

Підстави для нарахування податкового кредиту із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації (рис. 8.51).



**Рис. 8.51. Загальні умови для нарахування податкового кредиту**

До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтвержені платником податку документально, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Зазначені документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту (рис.8.52).



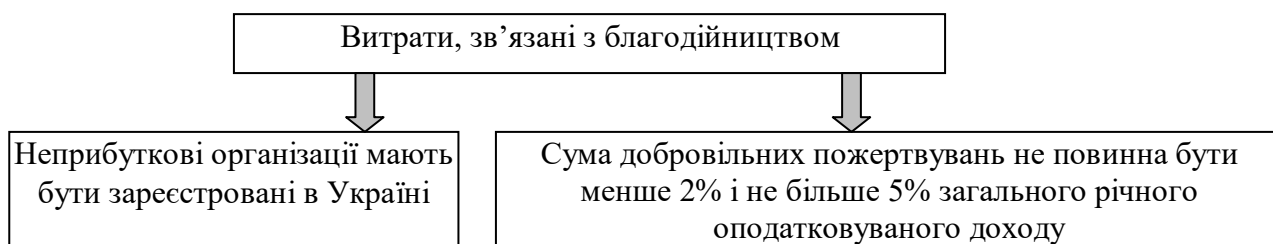
**Рис. 8.52. Вимоги щодо документального підтвердження права на податковий кредит**

Платник податку *має право включити до складу податкового кредиту* звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року (рис.8.53):



**Рис. 8.53. Склад витрат платника, які можуть бути включені в податковий кредит**

Зазначені витрати можуть бути віднесені платником до складу податкового кредиту за наступних умов (рис.8.54 – 8.63):

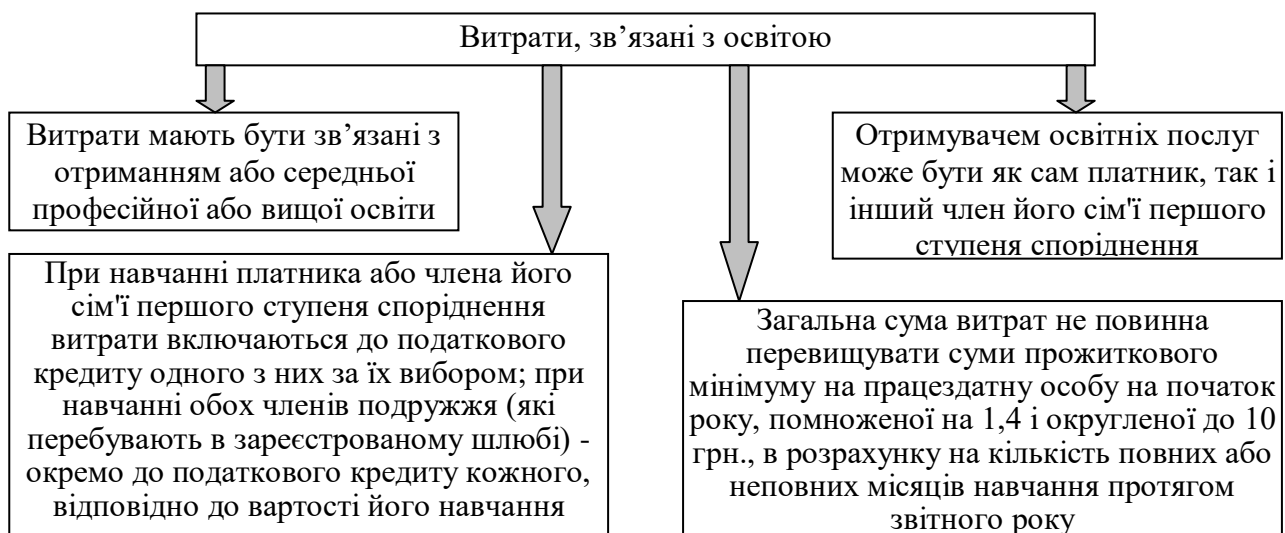


**Рис.8.54. Додаткові умови для віднесення в податковий кредит витрат на благодійництво**

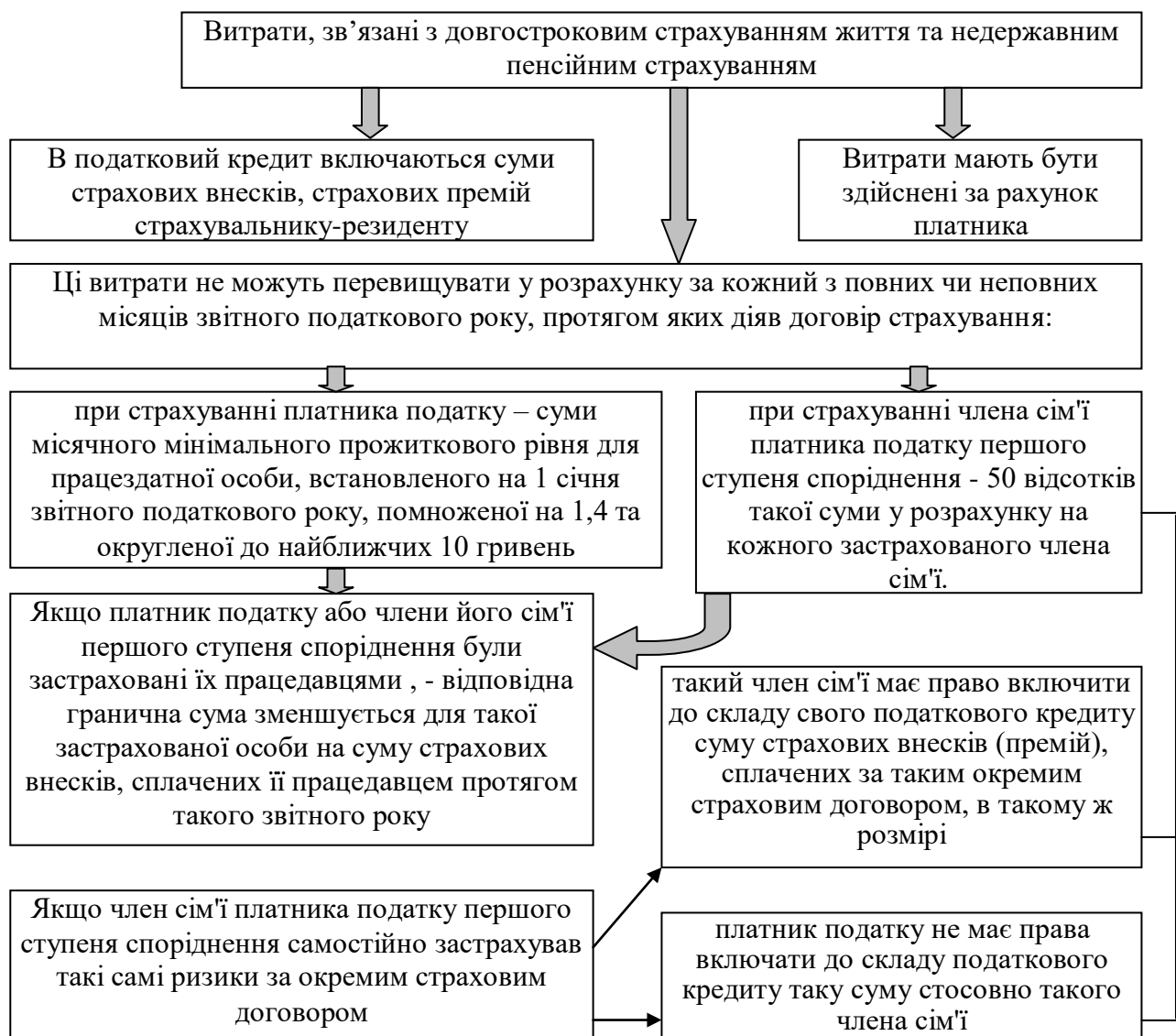


**Рис. 8.55. Умови для віднесення до складу податкового кредиту витрат, зв'язаних з охороною здоров'я**





**Рис. 8.56** Додаткові умови для віднесення в податковий кредит витрат на освіту



**Рис.8.57.** Умови для віднесення до складу податкового кредиту витрат, зв'язаних з довгостроковим страхуванням



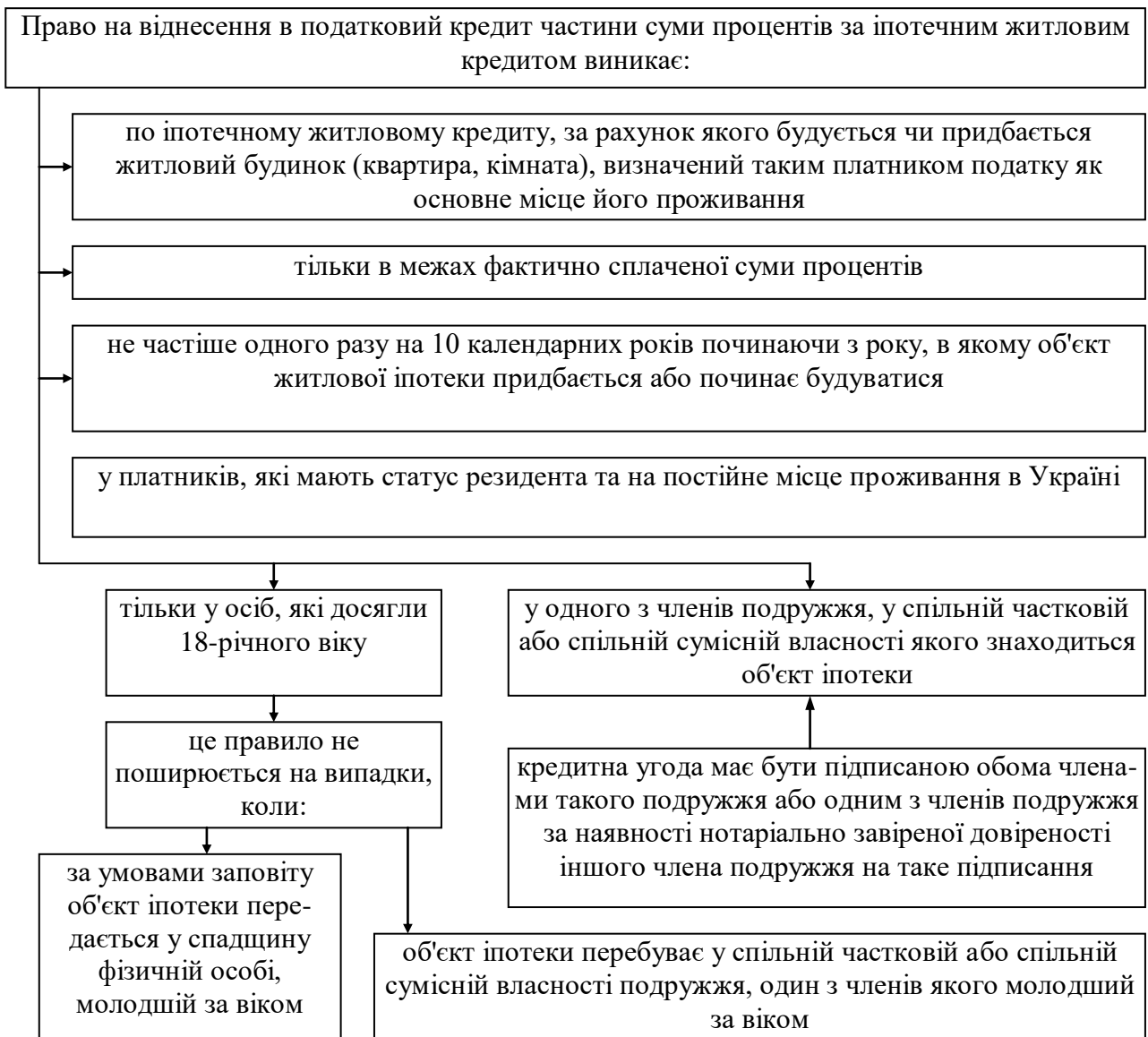
**Рис. 8.58. Визначення іпотечного житлового кредиту**

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Частина суми процентів, яка} \\ \text{включається до складу податкового} \\ \text{кредиту платника податку -} \\ \text{позичальника іпотечного житлового} \\ \text{кредиту} \\ \hline \end{array}
 =
 \begin{array}{|c|} \hline \text{сума процентів, фактично} \\ \text{сплачених платником податку} \\ \text{протягом звітного податкового} \\ \text{року у рахунок його погашення} \\ \hline \end{array}
 \times
 \mathbf{K}$$

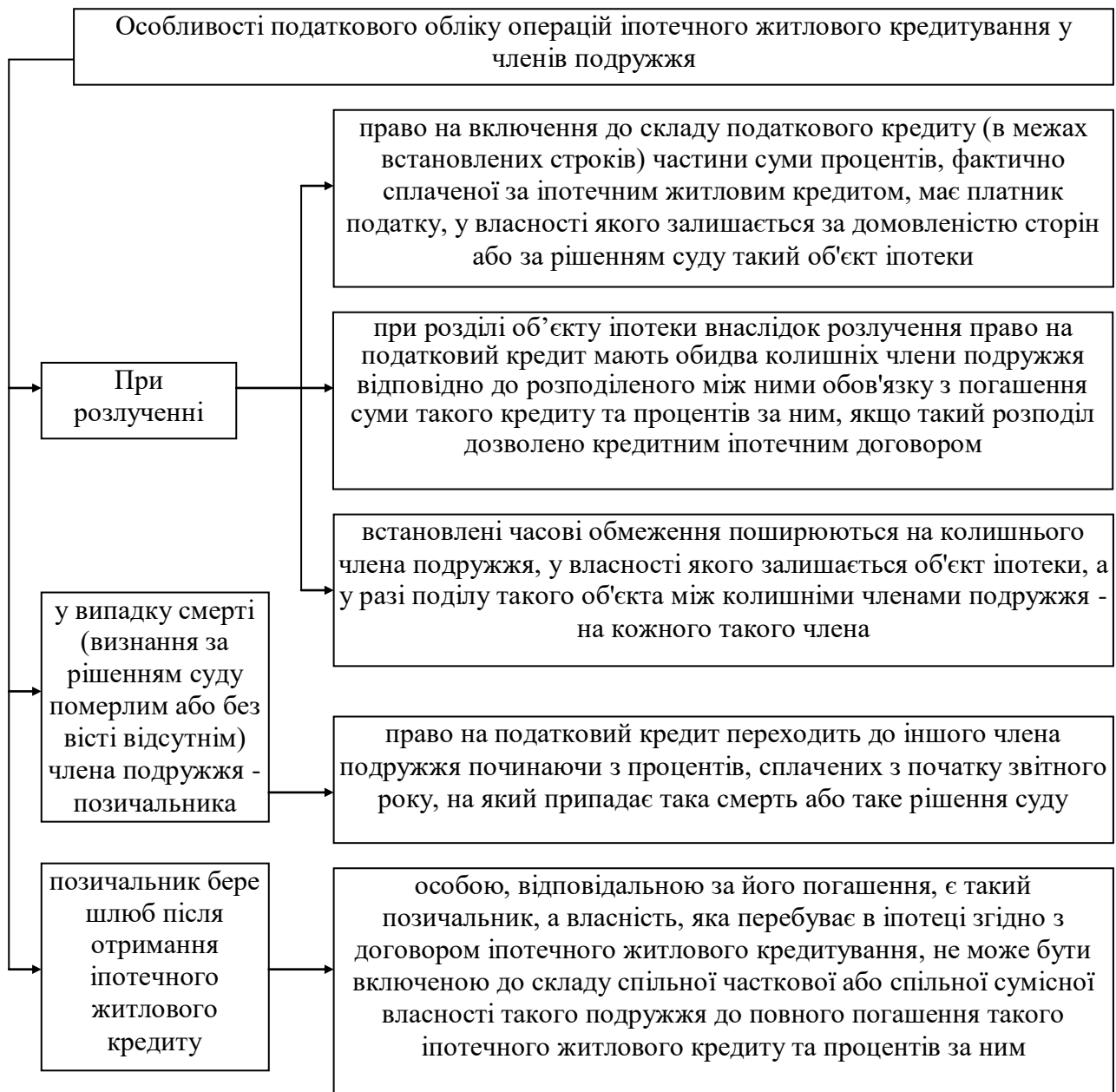
**Рис. 8.59. Формула для розрахунку суми процентів за іпотечний кредит, яка включається до складу податкового кредиту платника**

$$\mathbf{K}
 =
 \frac{
 \begin{array}{|c|} \hline \text{мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100} \\ \text{квадратних метрів} \\ \hline \end{array}
 }{
 \begin{array}{|c|} \hline \text{фактична загальна площа житла, яке будується} \\ \text{(придбається) платником податку за рахунок іпотечного} \\ \text{кредиту, кв. метрів} \\ \hline \end{array}
 }$$

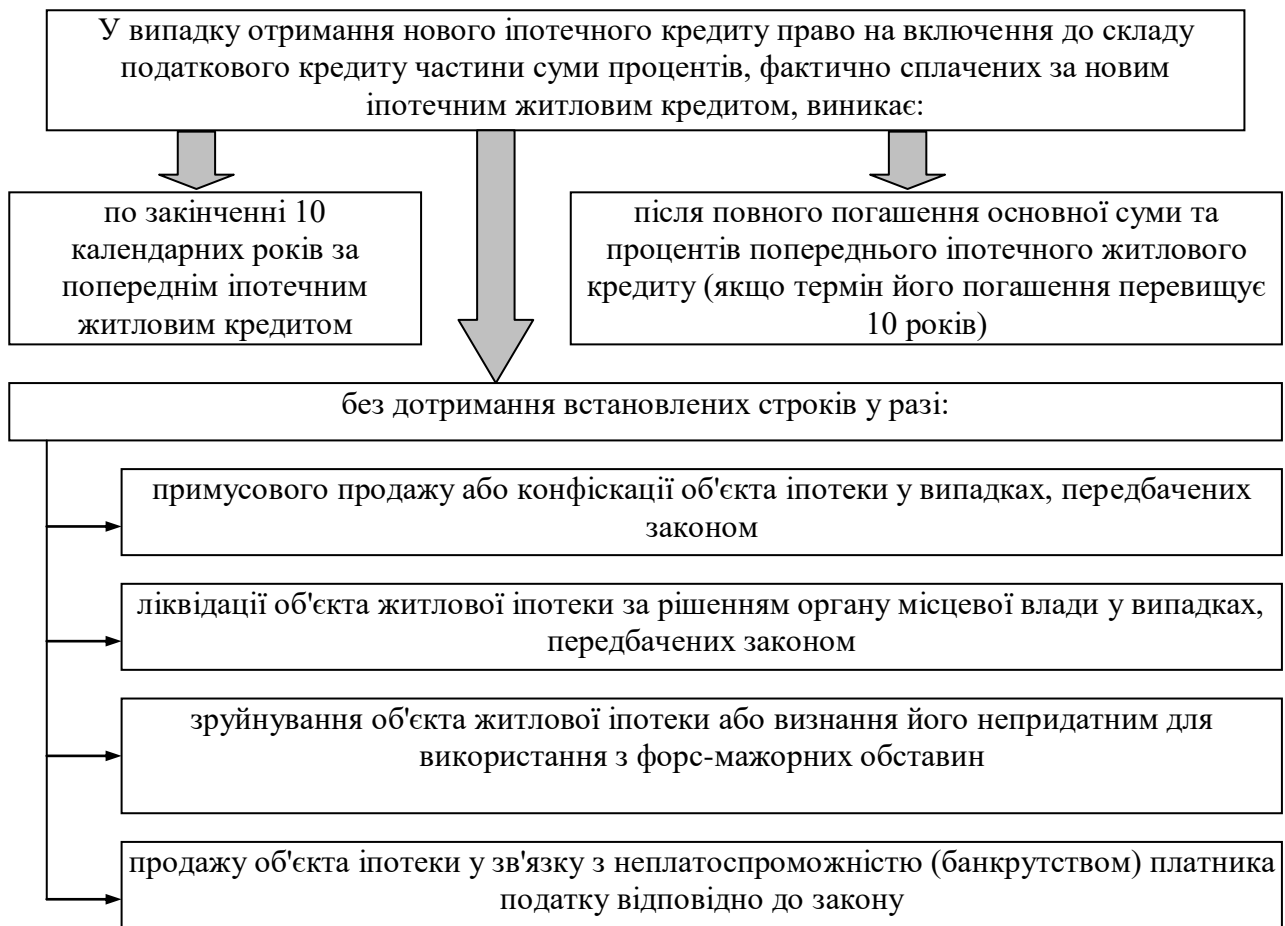
**Рис. 8.60. Формула для розрахунку коригуючого коефіцієнта для включення в податковий кредит процентів за іпотечним кредитом**



**Рис. 8.61. Особливості включення в податковий кредит частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом**



**Рис. 8.62. Особливості податкового обліку операцій іпотечного житлового кредитування у членів подружжя**



**Рис. 8.63. Умови для включення в податковий кредит частини суми процентів за новим іпотечним житловим кредитом**

Слід зазначити, що податковий кредит може бути нарахований виключно резидентом, що має індивідуальний ідентифікаційний номер.

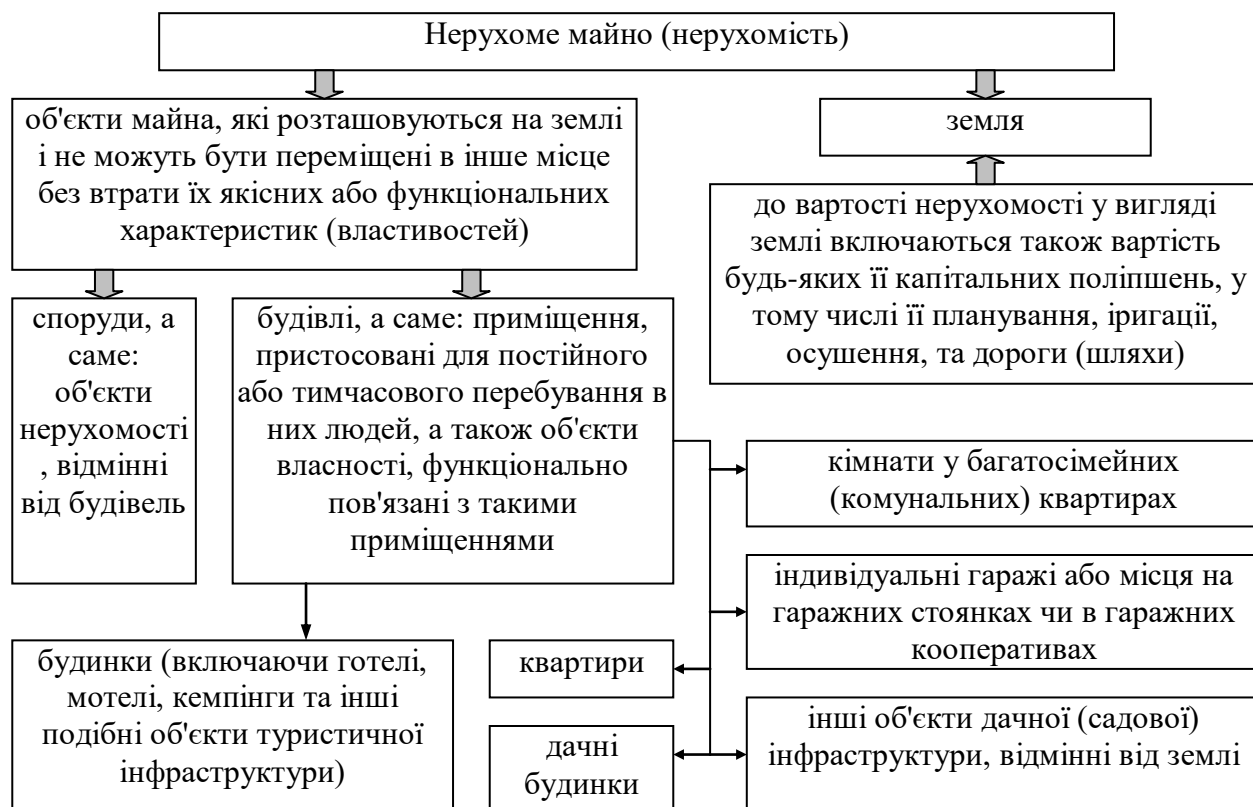
Крім того, загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата.

Якщо ж платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

## 8.7. Особливості оподаткування окремих видів доходів

### Оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайом)

Класифікація об'єктів нерухомості для цілей оподаткування податком з доходів фізичних осіб наведена на рис. 8.64.



**Рис. 8.64. Класифікація об'єктів нерухомості для цілей оподаткування доходів фізичних осіб**

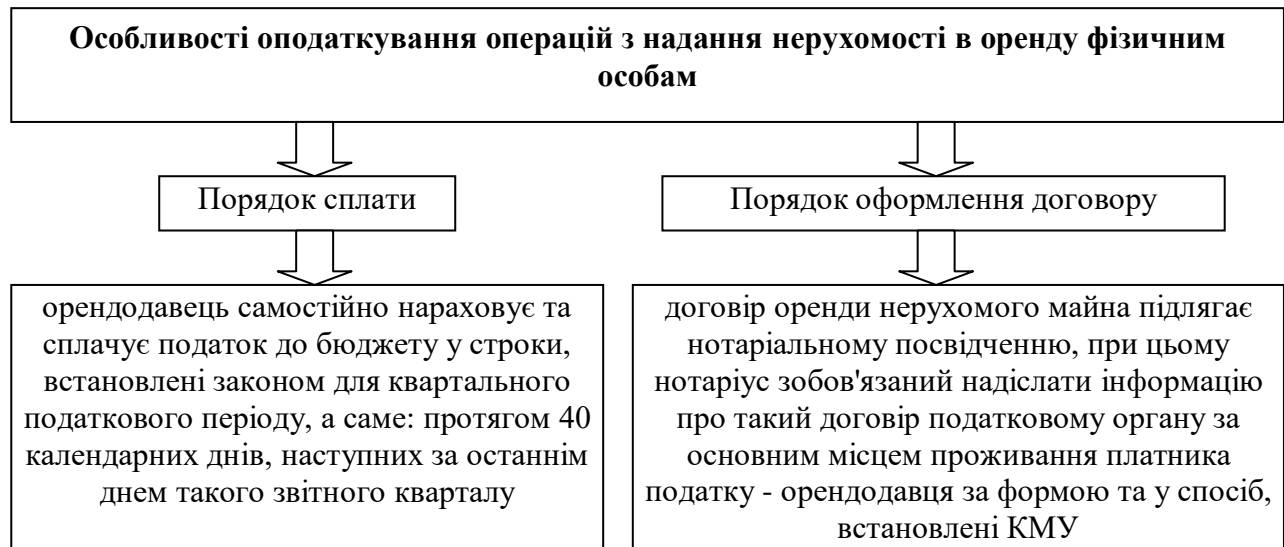
Особливості оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду відображені в таблиці 8.2. та на рисунку 8.65.

Таблиця 8.2

### Особливості оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду

Вид операції	Об'єкт оподаткування	Особа, відповідальна за нарахування та сплату податку
Надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю	визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу, встановленої законодавством з питань оренди землі.	орендар
Надання в оренду іншого	визначається виходячи з розміру	орендар

нерухомого майна (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під таким нерухомим майном, чи присадибну ділянку)	орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди	
Надання в оренду нерухомого майна фізичній особі, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності		платник податку - орендодавець



**Рис. 8.65. Особливості оподаткування доходів від надання нерухомості в оренду фізичним особам**

Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою, встановленою Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості, з рахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюється органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких розташована така нерухомість, та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Якщо така мінімальна вартість не встановлена чи не оприлюднена до початку звітного податкового року, то об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, визначеного в договорі оренди.

Порядок визначення мінімальної суми орендного платежу та мінімальної вартості місячної оренди 1 кв.метра нерухомості при наданні нерухомості в оренду відображено на рис.8.66 та 8.67 відповідно.

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{Мінімальна сума} \\ \text{орендного платежу при} \\ \text{наданні нерухомості в} \\ \text{оренду} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Загальна площа} \\ \text{орендованого} \\ \text{об'єкта нерухомості} \\ \text{(кв. м)} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{l} \text{Мінімальна вартість} \\ \text{місячної оренди 1 кв.} \\ \text{метру нерухомості} \\ \text{(грн./кв.м)} \end{array}}$$

**Рис. 8.66. Алгоритм розрахунку мінімальної суми орендного платежу при наданні нерухомості в оренду**

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{Мінімальна} \\ \text{вартість} \\ \text{місячної} \\ \text{оренди 1 кв.} \\ \text{метру} \end{array}} = \frac{\boxed{\begin{array}{l} \text{Середня вартість 1 кв. метру} \\ \text{подібного новозбудованого об'єкта} \\ \text{за ринковою вартістю (грн./кв.м)} \end{array}} \times \text{М} \times \text{Ф} \times \text{Т}}{\boxed{\begin{array}{l} \text{Коефіцієнт окупності об'єкта, що} \\ \text{відповідає проектному терміну його} \\ \text{експлуатації (від 5 до 100 років)} \end{array}} \times 12}$$

**Рис.8.67. Алгоритм розрахунку мінімальної вартості місячної оренди 1 кв. метру нерухомості**

Надання в оренду нерухомості, що належить юридичній або фізичній особі - нерезиденту, здійснюється виключно через засноване ним постійне представництво на території України або юридичну особу - резидента (уповноважену особу), що виконує представницькі функції відносно такого нерезидента на підставі письмового договору, а якщо нерезидент є фізичною особою, - виступає також його податковим агентом відносно таких доходів. Нерезидент, який порушує ці норми, вважається таким, що ухиляється від оподаткування.

### ***Оподаткування процентів***

Згідно Закону [34], податковим агентом платника податку при нарахуванні (сплаті) на його користь доходів, є особа, яка здійснює таке нарахування (сплату).

Загальна сума податків, утриманих протягом звітного податкового місяця з таких нарахованих (сплачених) процентів платнику податку, сплачується



(перераховується) таким податковим агентом до бюджету у строки, визначені законом для місячного податкового періоду (рис. 8.68).

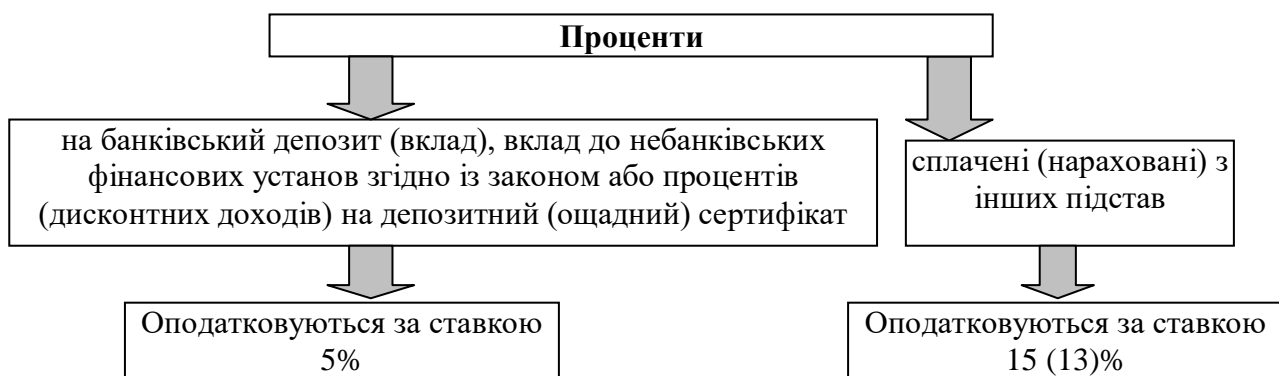


**Рис. 8.68. Механізм оподаткування доходів, отриманих у вигляді процентів на банківські депозити та депозитні сертифікати**

Форма зазначеного податкового розрахунку встановлюється у порядку, визначеному законом, та:

- для банків узгоджується з Національним банком України;
- для небанківських фінансових установ узгоджується з відповідним державним органом, уповноваженим здійснювати контроль та нагляд за такими небанківськими фінансовими установами відповідно до закону.

Оподаткування процентів здійснюється в такому порядку (рис.8.69):



**Рис. 8.69 Особливості оподаткування різних видів процентів**

## Оподаткування дивідендів

Податковим агентом платника податку при нарахуванні (виплаті) на його користь дивідендів, є будь-який резидент - емітент корпоративних прав або за його дорученням - інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) незалежно від обраної ним системи оподаткування.

Податковий агент надає податковому органу у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду, податковий розрахунок про нараховані дивіденди, форма якого визначається за правилами, встановленими законом.

Дивіденди, які нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав - резидентом, що є фізичною або юридичною особою, підлягають оподаткуванню за ставкою 15% (13%). Зазначені доходи кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок (рис. 8.70).

## Оподаткування роялті

Оподаткування роялті здійснюється за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів.

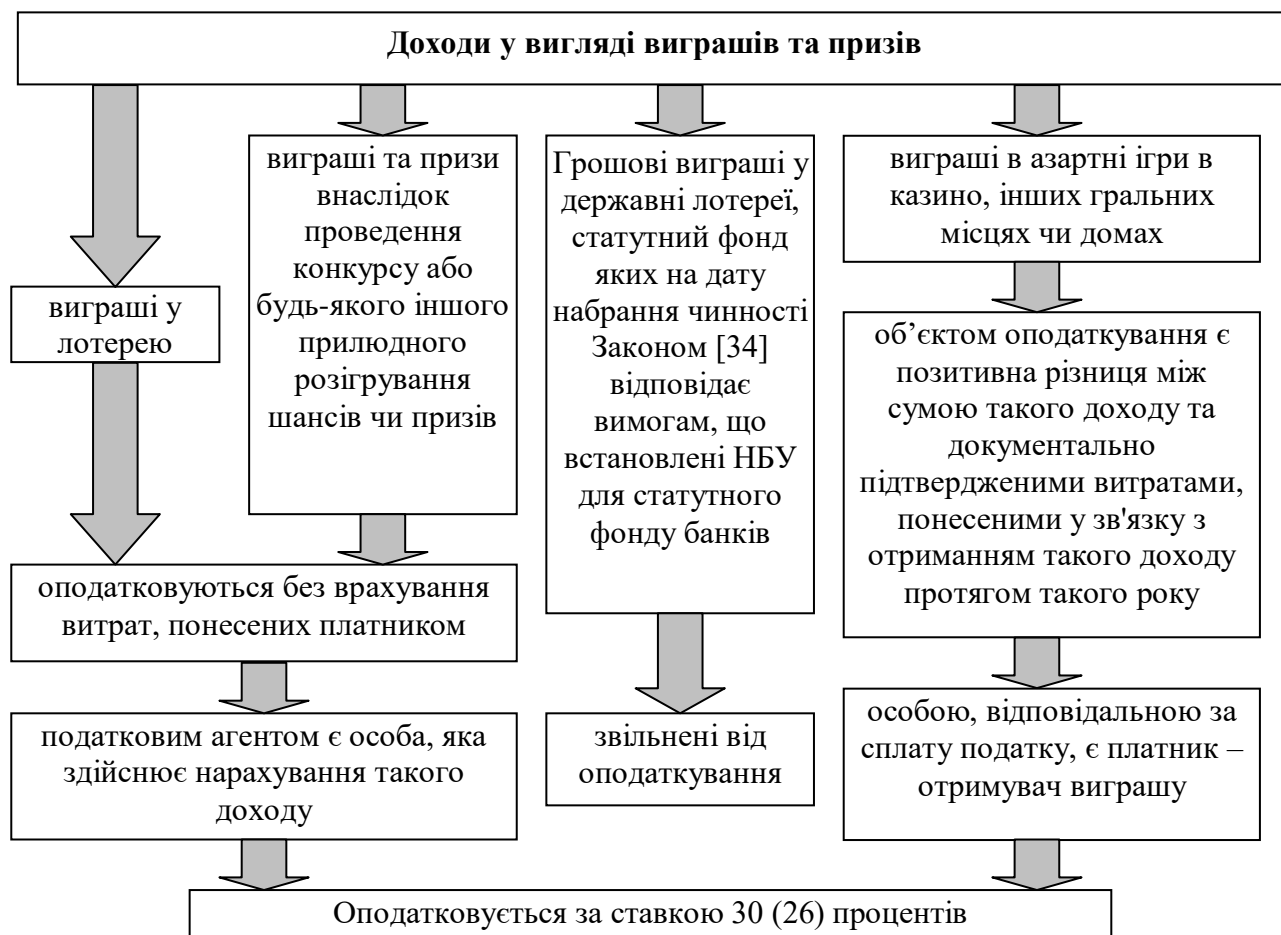
Резиденти можуть нараховувати роялті лише у зв'язку з використанням платником податку права на інтелектуальну (промислову) власність, зареєстрованого відповідно до закону (рис.8.70).



Рис. 8.70. Особливості оподаткування дивідендів і роялті

### Оподаткування виграшів та призів

Податковим агентом платника податку при нарахуванні на його користь доходу у вигляді призів, виграшів у лотерею (крім державних лотерей), інших розіграшів або виграшів в азартних іграх, є особа, яка здійснює таке нарахування (рис.8.71).



**Рис. 8.71. Специфіка оподаткування доходів, отриманих у вигляді виграшів та призів**

При нарахуванні доходів у вигляді виграшів у лотерею (крім державних лотерей) або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати, понесені платником податку у зв'язку з одержанням такого доходу.

При нарахуванні доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх в казино, інших гральних місцях чи домах, за винятком гри в тоталізатор, враховуються витрати платника податку, понесені ним у зв'язку з отриманням такого доходу протягом робочого дня (зміни), а по доходах у вигляді виграшу в

тоталізатор - протягом періоду з початку прийняття ставки до завершення розіграшу.

Платник податку, який отримує дохід у вигляді виграшу в азартні ігри в казино, інших гральних місцях чи домах, зобов'язаний включити до складу свого загального оподаткованого річного доходу позитивну різницю між сумою такого доходу та документально підтвердженими витратами, понесеними у зв'язку з отриманням такого доходу протягом такого року.

З метою здійснення податкового контролю будь-яка фізична особа - резидент чи нерезидент зобов'язана пред'явити паспорт при вході до грального закладу, а відповідна службова особа такого грального закладу зобов'язана занести відомості про номер такого паспорта, ім'я та прізвище його власника, його громадянство, а у разі коли така особа є громадянином України - зареєстроване місце його проживання. На вимогу платника податку - гравця особа, що виплачує виграш, зобов'язана надати персоніфіковані відомості про такий виграш та понесені такою особою витрати.

У разі якщо такі персоніфіковані відомості були надані платнику податку, то податковий орган має право на отримання цих відомостей у податкового агента.

### ***Оподаткування інвестиційного прибутку***

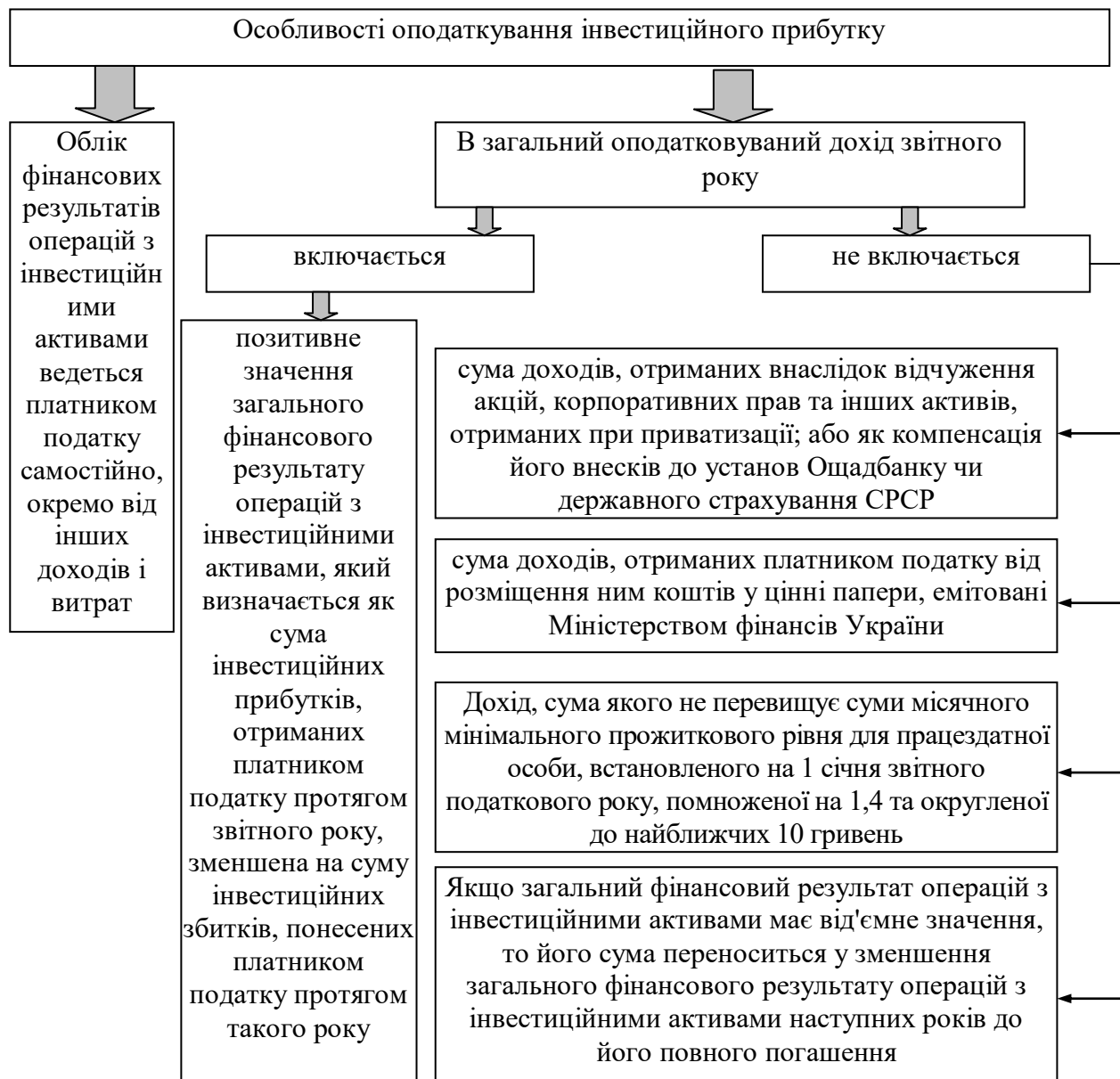
Облік фінансових результатів операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що розраховується виходячи з суми витрат, понесених у зв'язку з придбанням такого активу.

До продажу інвестиційного активу прирівнюються також операції з:

- обміну інвестиційного активу на інший інвестиційний актив;
- зворотного викупу корпоративного права його емітентом, яке належало платнику податку;
- повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного фонду емітента корпоративних прав, внаслідок виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Особливості оподаткування інвестиційного прибутку наведені на рис. 8.72.



**Рис. 8.72. Загальні принципи оподаткування інвестиційного прибутку**

Придбанням інвестиційного активу вважаються також операції з внесення платником податку коштів або майна до статутного фонду юридичної особи - резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права.

Інвестиційний актив, подарований платнику податку чи успадкований платником податку, вважається придбаним за нульовою вартістю.

Якщо у результаті розрахунку інвестиційного прибутку, за вказаними правилами, виникає від'ємне значення, то воно вважається інвестиційним збитком.

Якщо протягом 30 календарних днів до дня продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав), а також протягом наступних 30 календарних днів за днем такого продажу платник податку придбає пакет ідентичних цінних паперів (корпоративних прав), то:

а) інвестиційний збиток, що виник внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами;

б) вартість придбаного пакета для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче ціни проданого пакета.

У випадку продажу платником податку протягом звітного року інвестиційного активу за договором, який обумовлює право на його зворотний викуп у наступному році, чи придбає опціон на такий викуп, то інвестиційний збиток, який виникає внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

Якщо платник податку, який продає інвестиційний актив протягом звітного податкового року, внаслідок чого виникає інвестиційний збиток, придбає такий інвестиційний актив або ідентичний йому пакет у наступному податковому році, то для цілей оподаткування вартість такого придбаного пакета визначається на рівні ціни такого проданого пакета, відповідно збільшеної або зменшеної на різницю між цінами придбання цих двох пакетів.

Якщо платник податку продає пакет цінних паперів (корпоративні права) пов'язаним з ним особам, то інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

При даруванні інвестиційного активу або передачі його у спадщину, інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого дарування або надання у спадщину, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного року.

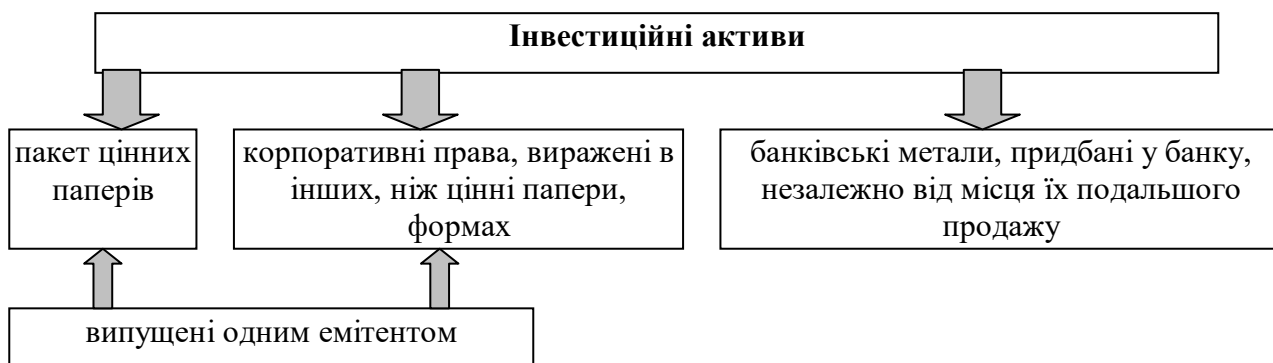
Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку

протягом звітного року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, то його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення.

При цьому:

а) під терміном "інвестиційний актив" розуміється (рис.8.73):



**Рис. 8.73** Визначення терміну «інвестиційний актив» для цілей оподаткування фізичних осіб

б) під терміном "пакет цінних паперів" розуміється (рис.8.74):



**Рис. 8.74** Визначення терміну «пакет цінних паперів» для цілей оподаткування фізичних осіб

в) під терміном "ідентичний цінний папір" розуміються (рис.8.75):



**Рис. 8.75.** Визначення терміну «ідентичний цінний папір» для цілей оподаткування фізичних осіб

Не підлягає оподаткуванню та не включається до складу загального річного оподаткованого доходу:

а) дохід, отриманий платником податку протягом звітного податкового року від продажу інвестиційних активів, якщо сума такого доходу не перевищує визначену вище суму;

б) дохід, отриманий платником податку від продажу інвестиційних активів у окремих випадках, визначених законодавством.

Платник податку, який здійснює операції з інвестиційними активами з використанням послуг професійного торговця цінними паперами, має право укласти договір з таким торговцем щодо виконання ним функцій податкового агента (рис.8.76).



**Рис. 8.76. Варіанти сплати податку з доходів фізичних осіб від здійснення операцій з інвестиційними активами**

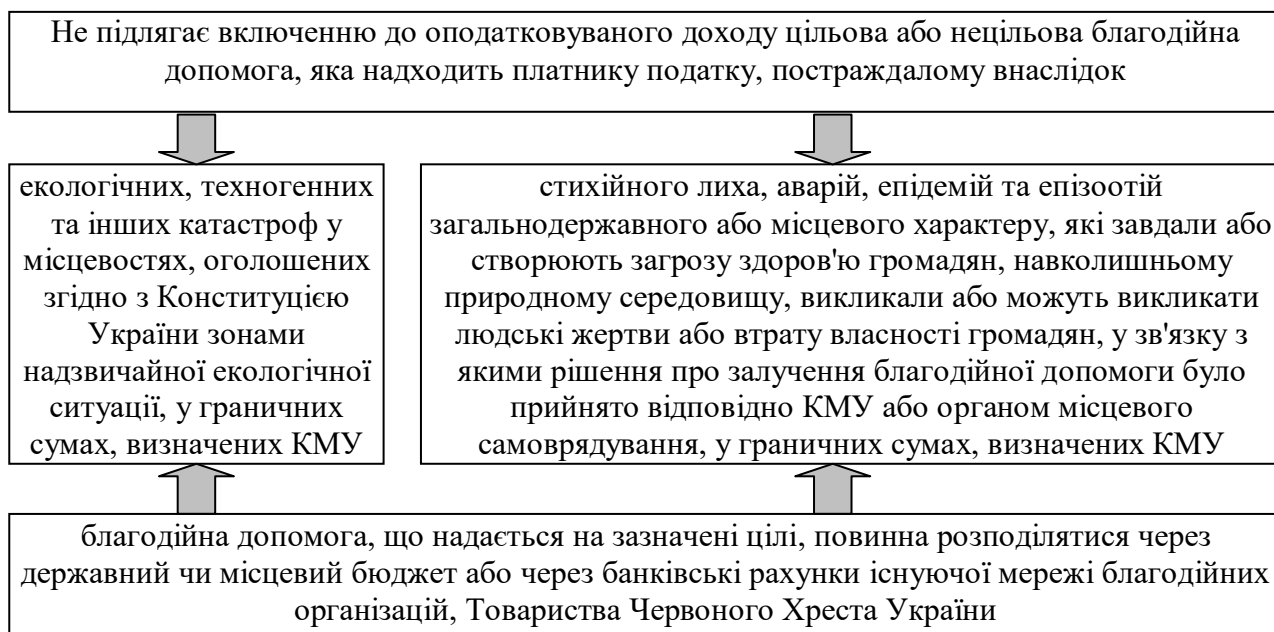
Зазначені норми не поширюються на придбання або продаж (погашення) платником податку цінних паперів у вигляді ощадних (деPOSITНИХ) сертифікатів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю.

### ***Оподаткування благодійної допомоги***

Режим оподаткування благодійної допомоги залежить від виду допомоги, джерела її виплати, категорії платників, цілей її отримання та напрямків використання.

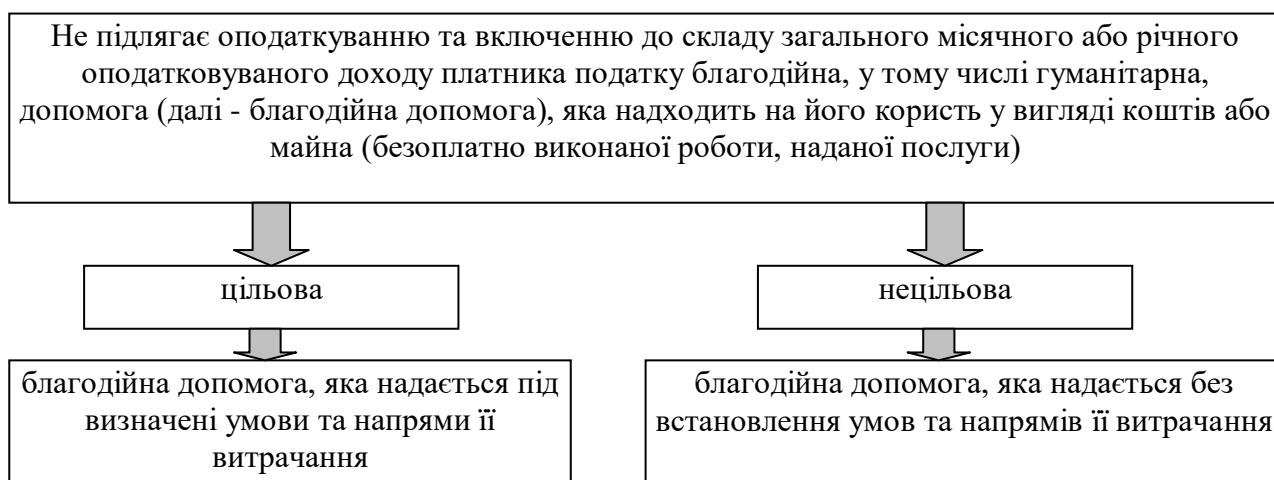
В загальному випадку не підлягає оподаткуванню та включенню до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку благодійна, у тому числі гуманітарна, допомога, яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) та відповідає встановленим вимогам (рис.8.77).





**Рис. 8.77. Благодійна допомога, яка не підлягає оподаткуванню незалежно від її характеру**

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову благодійну допомогу (рис.8.78):



**Рис. 8.78 Класифікація видів благодійної допомоги**

Не підлягає включенню до оподаткованого доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, яка надається резидентами - юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує розмір суми граничного розміру доходу, встановленого на 1 січня такого року, за умови, що на такого платника податку поширюється право на отримання податкової соціальної пільги.

Благодійник - юридична особа зазначає відомості про надані суми нецільової благодійної допомоги у складі податкової звітності. При отриманні нецільової благодійної допомоги від благодійника - фізичної особи платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію із зазначенням її сум у разі, якщо:

- а) загальна сума отриманої нецільової благодійної допомоги протягом звітного податкового року перевищує її граничний розмір;
- б) платник податку не має права на отримання податкової соціальної пільги.

Не підлягає включенню до оподаткованого доходу цільова благодійна допомога, яка надається резидентами - юридичними або фізичними особами у будь-якій сумі (вартості):

- а) закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення (рис.8.79);



**Рис. 8.79. Умови для звільнення від оподаткування цільової благодійної допомоги, яка надається на цілі охорони здоров'я**

б) нижче визначеним закладам для розподілу благодійної допомоги між особами, що не досягли 18-річного віку та перебувають у таких закладах (рис.8.80):



**Рис. 8.80. Умови для звільнення від оподаткування цільової благодійної допомоги, яка надається спеціальним закладам для дітей до 18 років**

в) державному або комунальному закладу чи благодійній організації, у тому числі Товариству Червоного Хреста України, що надають послуги особам, які не мають житла, з їх харчування та облаштування на нічліг;

г) пенітенціарному закладу для поліпшення умов утримання, харчування чи медичного обслуговування осіб, які перебувають у слідчих ізоляторах чи місцях позбавлення волі, або безпосередньо таким особам;

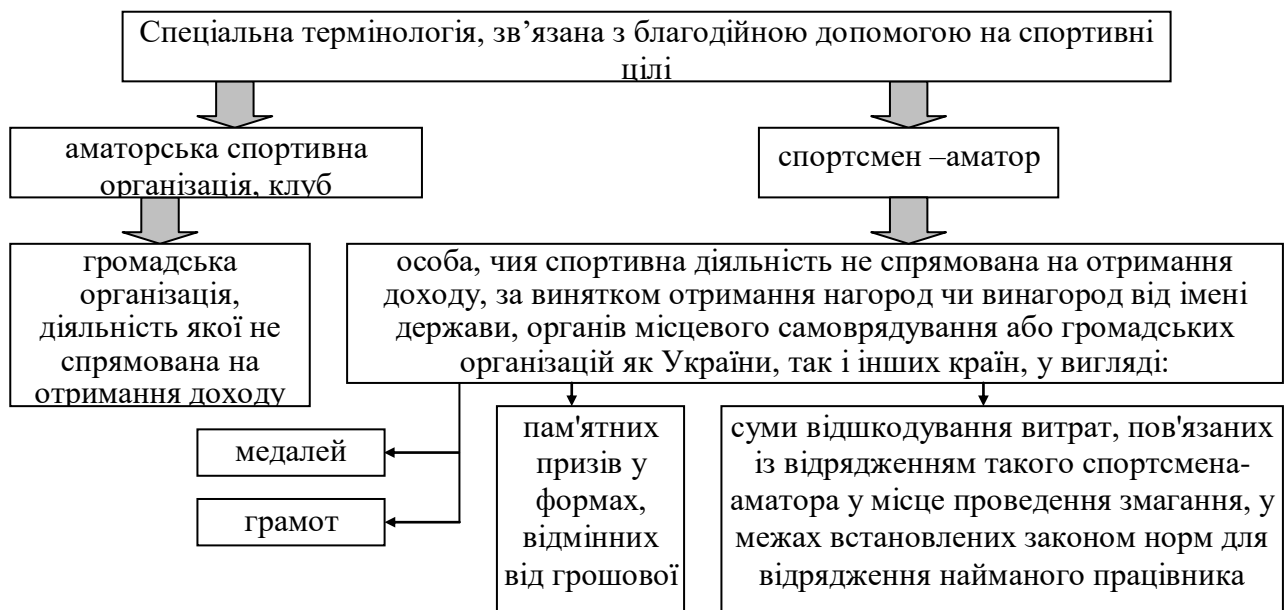
д) будинку для престарілих чи інвалідів для поліпшення умов їх утримання, харчування, медичного обслуговування, соціальної реабілітації;

е) платнику податку, який здійснює наукове дослідження або розробку, для відшкодування вартості обладнання, матеріалів, інших витрат (крім виплат заробітної плати, додаткових благ, інших особистих витрат), за умови (рис.8.81);

є) аматорській спортивній організації, клубу для компенсації витрат з придбання або оренди спортивного знаряддя та інвентарю, користування спортивними майданчиками, приміщеннями чи спорудами для проведення тренувань, забезпечення участі спортсмена-аматора у спортивних змаганнях (рис.8.82).



**Рис. 8.81. Умови надання безподаткової благодійної допомоги на наукові дослідження**



**Рис. 8.82. Спеціальна термінологія, зв'язана з благодійною допомогою на спортивні цілі**

Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподаткованого доходу та сплатити відповідний податок (рис.8.83).



**Рис. 8.83. Термін використання благодійної допомоги**

Слід зазначити, що забороняється надавати благодійну чи спонсорську допомогу органам державного управління та органам місцевої влади або створеним ними благодійним фондам чи іншим неприбутковим організаціям чи за їх дорученням - третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є

попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, державної послуги чи іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі (спрощення її процедури).

При цьому, дії посадових (службових) осіб органів державного управління та органів місцевої влади з висування таких умов вважаються діями з вимагання коштів або майна у розмірі такої благодійної чи спонсорської допомоги.

### ***Оподаткування іноземних доходів***

Якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку - їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію.

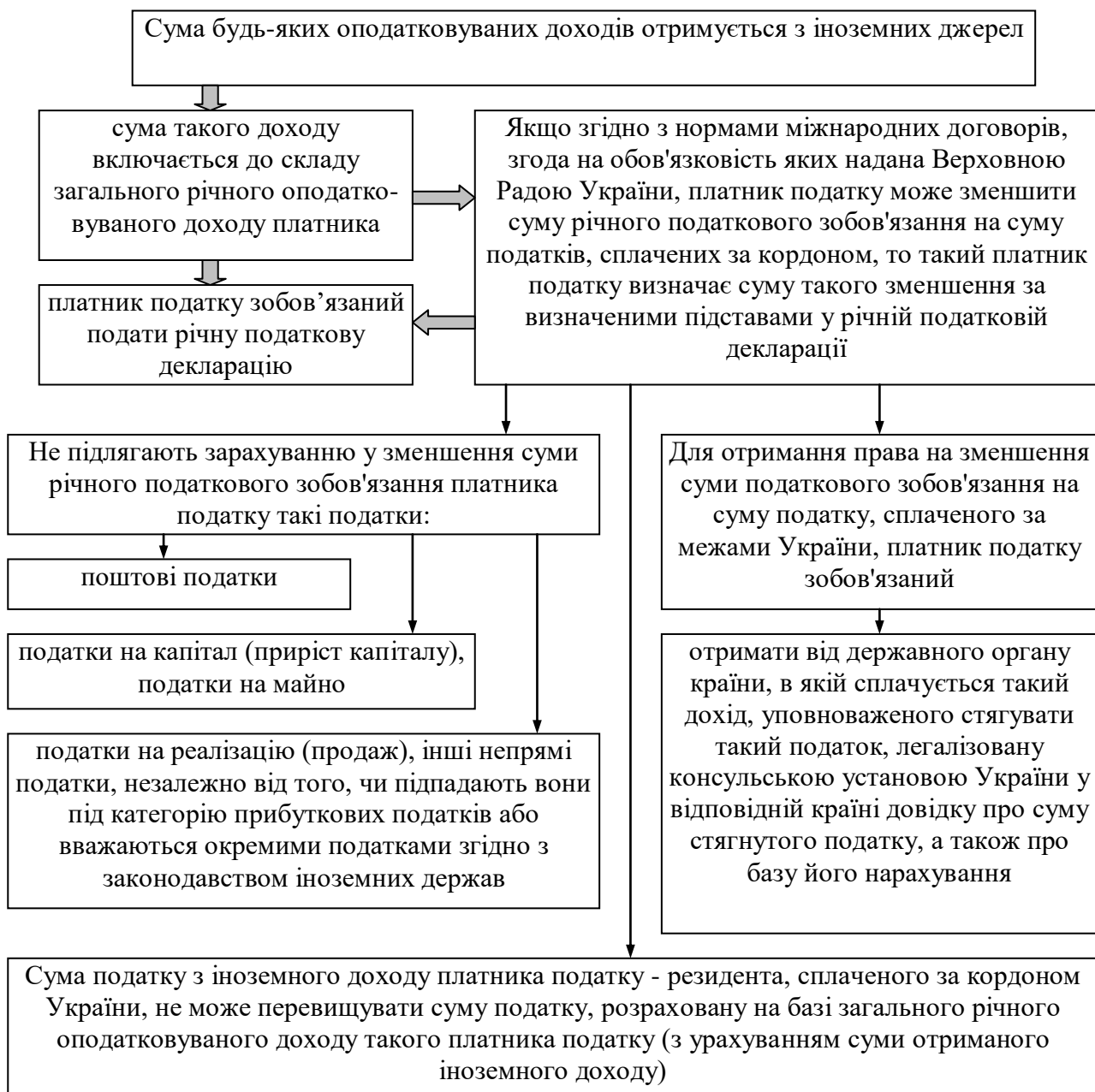
Якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, то такий платник податку визначає суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації (рис. 8.84).

*Не підлягають зарахуванню у зменшення суми річного податкового зобов'язання платника податку такі податки:*

- а) податки на капітал (приріст капіталу), податки на майно;
- б) поштові податки;
- в) податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки, незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків або вважаються окремими податками згідно з законодавством іноземних держав.

Для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні.

Слід відмітити, що сума податку з іноземного доходу платника податку - резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподаткованого доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).



**Рис. 8.84. Оподаткування іноземних доходів**

***Оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк***

Податковим агентом платника податку при оподаткуванні сум, отриманих на відрядження або під звіт, не повернутих таким платником податку протягом встановленого строку, є особа, що надала такі суми, а саме:

а) на відрядження у сумі перевищення над сумою витрат платника на таке відрядження, розрахованою згідно з підпунктом 5.4.8 пункту 5.4 статті 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств";

б) під звіт для здійснення окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх надала, у сумі перевищення над сумою фактичних витрат платника податку на здійснення таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що надала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

Порядок оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк відображено на рисунку 8.83.

Якщо платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що надала такі кошти, то така сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу під час проведення остаточного розрахунку, а при недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року.

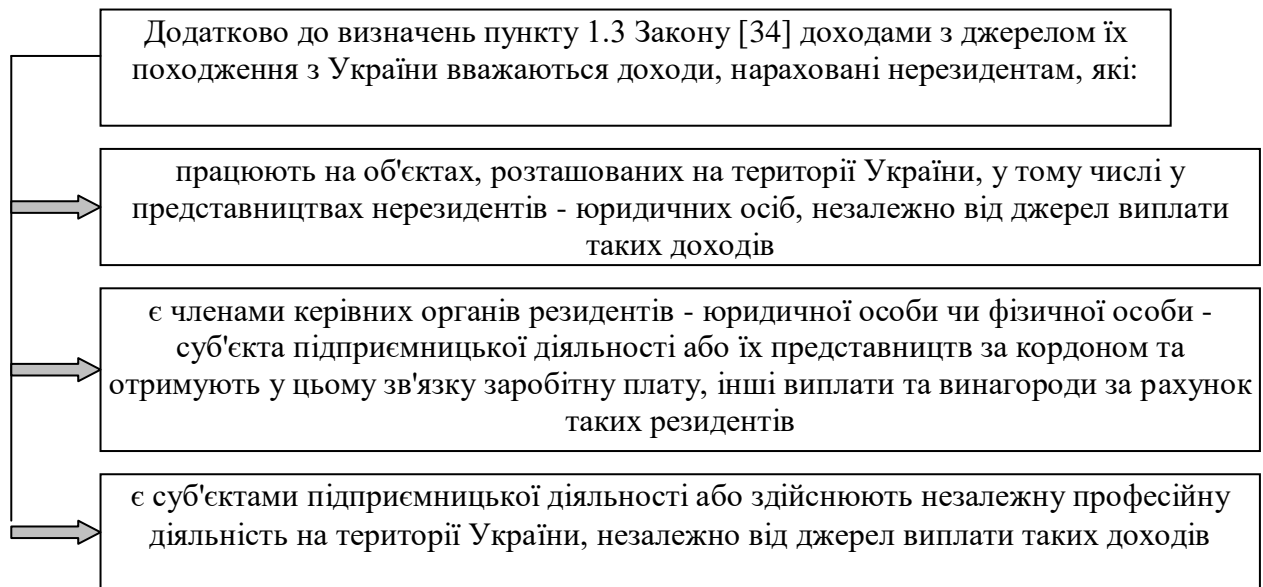
Такі ж норми поширюються також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням окремих цивільно-правових дій, які були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або персональних чеків, інших платіжних документів. Але у випадку використання платіжних карток при відрядженні строк повернення залежить від форми здійснюваних розрахунків:

- при отриманні готівки платник подає звіт про використання наданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження;

- при здійсненні розрахунків у безготівковій формі термін подання платником податку звіту про використання наданих на відрядження коштів – не пізніше 10 днів, а за наявності поважних причин працедавець (самозайнята особа) може його подовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питань щодо виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).







**Рис. 8.84. Доходи нерезидентів, що додатково включаються до складу доходів з джерелом їх походження з України**

Якщо доходи з джерелом їх походження з України виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то такі доходи повинні зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому цей банк-резидент вважається податковим агентом при здійсненні будь-яких видаткових операцій з такого рахунку (рис.8.85).



**Рис. 8.85. Особливості оподаткування доходів нерезидентів, що виплачуються їм нерезидентами, залежно від форми виплати**

Якщо зазначені доходи виплачуються нерезиденту резидентом - фізичною або юридичною особою, то такий резидент вважається податковим агентом такого нерезидента стосовно таких доходів (рис.8.86).



**Рис.8.86. Особливості оподаткування доходів нерезидентів при виплаті їх резидентами**

***Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою суб'єктом підприємницької діяльності або фізичною особою, яка сплачує ринковий збір***

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу нею товарів (надання послуг, виконання робіт) у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, а також фізичною особою, яка сплачує ринковий збір, здійснюється за правилами, встановленими спеціальним законодавством з цих питань, з урахуванням наступних особливостей (рис. 8.87).

Якщо фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, отримує інші доходи, ніж зазначені, то такі доходи оподатковуються за загальними правилами, встановленими для платників податку, що не є такими суб'єктами підприємницької діяльності.

Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, вважається податковим агентом найманої нею особи або фізичної особи, що перебуває з нею у цивільно-правових відносинах, стосовно будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих на користь такої особи, включаючи будь-які доходи, які кінцево оподатковуються при їх виплаті.



**Рис. 8.87. Оподаткування доходів і виплат фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності**

При цьому порядок нарахування та сплати збору до Пенсійного фонду України або внесків до державних соціальних фондів такими фізичними особами визначається спеціальним законодавством з питань такого спрощеного оподаткування.

### ***Оподаткування операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням***

Платник податку - резидент має право включити до складу податкового кредиту частину суми процентів за іпотечним житловим кредитом, фактично сплачених протягом звітного податкового року. Таке право виникає у разі, якщо за рахунок такого іпотечного житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання.

Частина суми процентів, яка включається до складу податкового кредиту платника податку - позичальника іпотечного житлового кредиту, дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року у рахунок його погашення, на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = MP/FP, \quad (8.2)$$

де **K** - коефіцієнт;

**MP** - мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100 квадратних метрів;

**FP** - фактична загальна площа житла, яке будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

Якщо коефіцієнт **K** є більшим одиниці, то до складу податкового кредиту включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

Якщо товариство співвласників житла або житловий кооператив не виконує обов'язків із своєчасного погашення основної суми чи процентів за іпотечним житловим кредитом, то стягнення не може бути спрямовано на житло особи, яка не має заборгованості за основною сумою та процентами за таким іпотечним кредитом, а також на місця загального користування у частині, що припадає на неї.

Продаж підвалів або горищ товариства співвласників житла або житлового кооперативу, надання їх в оренду чи надання права на здійснення будь-яких перебудов чи надбудов (мансард) відбувається у випадку, якщо таке товариство або кооператив відповідно до його статуту (положення) укладає відповідну цивільно-правову угоду, а за наявності залученого ними іпотечного кредиту - за письмової згоди кредитора. Кошти, отримані за такою угодою, зараховуються на рахунок такого товариства або кооперативу та спрямовуються на погашення основної суми та процентів за іпотечним житловим кредитом, а за відсутності зобов'язань з такого кредиту - зараховуються на рахунок особи, яка надає комунальні послуги такому товариству або кооперативу у порядку, визначеному їх керівними органами.

Право на включення до складу податкового кредиту такої суми надається платнику податку не частіше одного разу на 10 календарних років починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися.

Якщо іпотечний житловий кредит має строк погашення більший, ніж 10 календарних років, право на включення частини суми процентів до складу податкового кредиту за новим іпотечним житловим кредитом виникає у

платника податку після повного погашення основної суми та процентів попереднього іпотечного житлового кредиту.

У разі коли подружжя, у спільній сумісній власності яких знаходився об'єкт іпотеки, розлучається, то зазначені строки поширюються на колишнього члена подружжя, у власності якого залишається об'єкт іпотеки, а у разі поділу такого об'єкта між колишніми членами подружжя - на кожного такого члена.

Платник податку має право відновити право на включення частини суми процентів, фактично сплачених за новим іпотечним житловим кредитом, до складу податкового кредиту без дотримання зазначених у цій статті строків у разі:

- а) примусового продажу або конфіскації об'єкта іпотеки ;
- б) ліквідації об'єкта житлової іпотеки за рішенням органу місцевої влади у випадках;
- в) зруйнування об'єкта житлової іпотеки або визнання його непридатним для використання з причин нездоланної сили (форс-мажору);
- г) продажу об'єкта іпотеки у зв'язку з неплатоспроможністю (банкрутством) платника податку.

Право на включення частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, до складу податкового кредиту має особа, яка досягла 18-річного віку. Це правило не поширюється на випадки, коли:

- а) об'єкт іпотеки перебуває у спільній частковій або спільній сумісній власності подружжя, один з членів якого молодший за віком;
- б) за умовами заповіту об'єкт іпотеки передається у спадщину фізичній особі, молодшій за віком.

Що стосується розподілу витрат між членами подружжя, то право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, надається одному з членів подружжя, у спільній частковій або спільній сумісній власності якого знаходиться об'єкт іпотеки. При цьому кредитна угода має бути підписаною обома членами такого подружжя або одним з членів подружжя за наявності нотаріально завіреної довіреності іншого члена подружжя на таке підписання.

Якщо таке подружжя розлучається, то право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, має платник податку, у власності якого залишається за домовленістю сторін або за рішенням суду такий об'єкт іпотеки.

Якщо внаслідок розлучення об'єкт іпотеки поділяється між колишніми членами подружжя, то правом на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом мають обидва колишніх члени подружжя відповідно до розподіленого між ними обов'язку з погашення суми такого кредиту та процентів за ним, якщо такий розподіл дозволено кредитним іпотечним договором.

У випадку, коли член подружжя, який мав право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом, помирає або визнається за рішенням суду померлим чи безвісно відсутнім, то таке право переходить до іншого члена подружжя починаючи з процентів, сплачених з початку звітнього року, на який припадає така смерть або таке рішення суду.

Якщо позичальник бере шлюб після отримання іпотечного житлового кредиту або його частини, то особою, відповідальною за його погашення, є такий позичальник, а власність, яка перебуває в іпотеці згідно з договором іпотечного житлового кредитування, не може бути включеною до складу спільної часткової або спільної сумісної власності такого подружжя до повного погашення такого іпотечного житлового кредиту та процентів за ним.

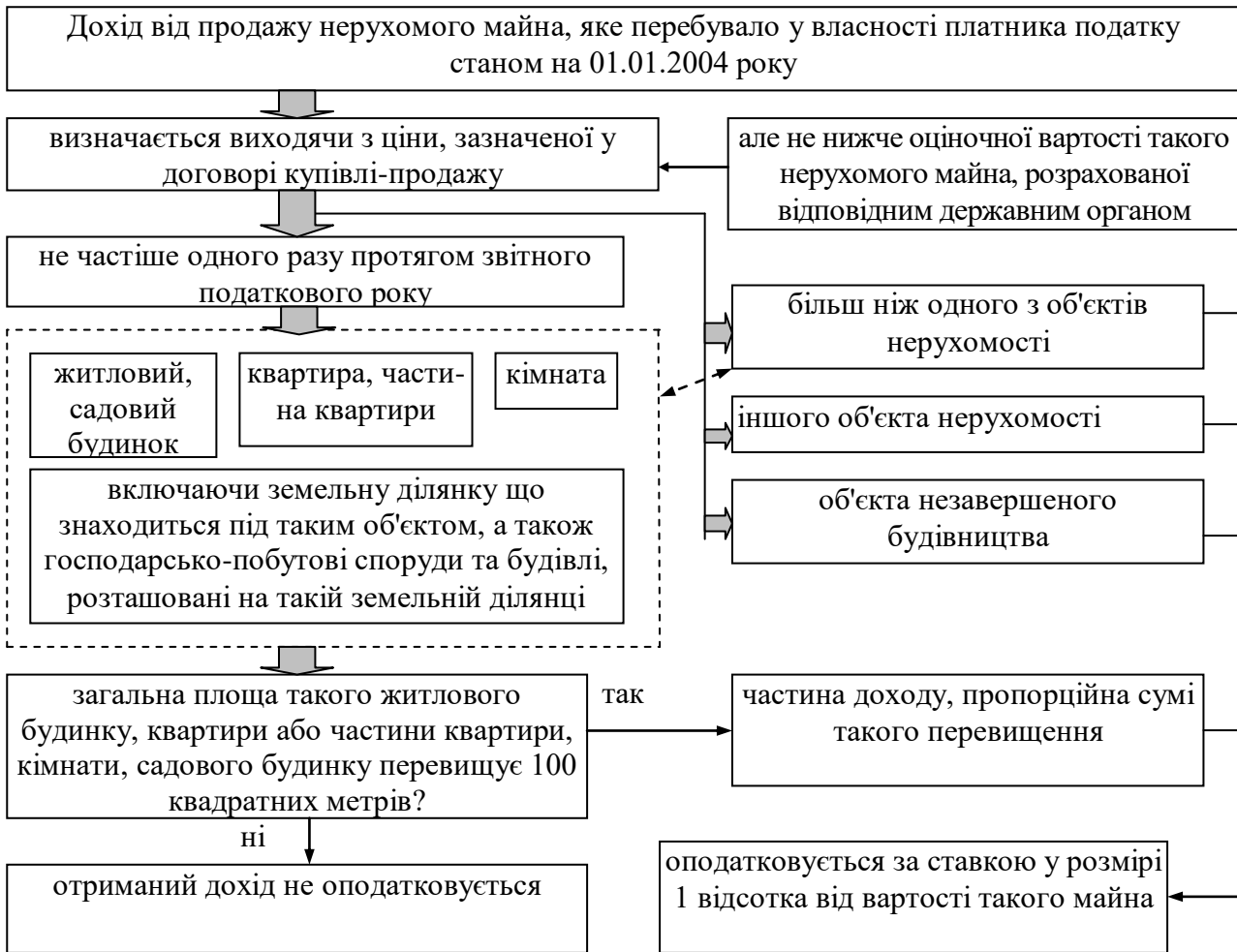
Платник податку достроково позбавляється права на включення частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом до складу податкового кредиту у разі втрати ним резидентського статусу, а також при виїзді такого платника податку за межі України на постійне місце проживання (із втратою резидентського статусу або без такої).

### ***Оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна***

Оподаткування доходів фізичних осіб від здійснення операцій з нерухомістю є однією з найбільш складних та неоднозначних проблем прибуткового оподаткування громадян. Саме тому введення в дію відповідних норм Закону [34] неодноразово переносилося та передбачається тільки з 1 січня 2007 року.

Чинним законодавством передбачене два варіанти оподаткування за такими операціями, в залежності від періоду набуття у власність майна (включаючи незавершене будівництво), що продається.

Особливості оподаткування доходів від продажу майна, надбаного до 2004 року, наведені на рис. 8.88.



**Рис. 8.88. Оподаткування доходів від продажу нерухомого майна, яке перебувало у власності платника податку станом на 01.01.2004 року**

У випадку продажу майна, яке набуто у власність платником податку після 1 січня 2004 року, застосовуються інші ставки оподаткування (рис. 8.89).

В обох випадках дохід від продажу об'єкта нерухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого нерухомого майна, розрахованої органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до законодавства.

При обміні одного об'єкта нерухомості на інший (інші) кожна сторона договору міни сплачує 50 відсотків від суми податку, розрахованої в залежності від періоду набуття майна у власність до вартості відповідного відчужуваного такою стороною об'єкта нерухомості (рис.8.90).





**Рис. 8.89. Оподаткування операцій з продажу нерухомого майна, набутого у власність платником податку після 01.01.2004 року**



**Рис. 8.90. Особливості оподаткування операцій обміну нерухомого майна**

Податковим агентом при здійсненні операцій з відчуження об'єктів нерухомого майна є нотаріус, який посвідчує відповідний договір за наявності:

- оціночної вартості такого нерухомого майна (порядок визначення оціночної вартості нерухомого майна, що підлягає продажу, встановлюється Кабінетом Міністрів України);
- документа про сплату податку сторонами договору.

Сума податку самостійно сплачується сторонами (або однією стороною) договору, до його нотаріального посвідчення, через установи банків у сумі, визначеній податковим агентом.

Нотаріус, який посвідчив договір відчуження об'єкта нерухомості, зобов'язаний надіслати інформацію про такий договір податковому органу за податковою адресою платника податку у строки, встановлені законом для податкового кварталу.

У разі невчинення нотаріальної дії щодо посвідчення договору відчуження об'єкта нерухомості, за яким здійснено сплату податку, платник податку має право на повернення зайво (надміру) сплаченої суми податку на підставі річної податкової декларації, поданої в установленому порядку та підтверджуючих документів про фактичну сплату податку.

Доходи від операцій з продажу об'єктів нерухомого майна, здійснюваних фізичними особами - нерезидентами, оподатковуються згідно з порядком оподаткування таких доходів, визначеним для резидентів.

### ***Оподаткування операцій з продажу або обміну об'єкта рухомого майна***

Дохід платника податку від продажу об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 15 відсотків від об'єкта оподаткування (13 відсотків до 2007 року).

Як виняток, при продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного (парусного) човна не частіше одного разу протягом звітного податкового року доходи продавця від зазначених операцій до 1 січня 2007 року не оподатковуються, а після цієї дати - оподатковуються за ставкою в розмірі 1 відсотка від вартості такого об'єкта рухомого майна за умови сплати (перерахування) ним суми державного мита до бюджету або суми плати нотаріусу за нотаріальне посвідчення відповідного договору до такого посвідчення.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного із зазначених об'єктів, підлягає оподаткуванню за ставкою 15 (13)% (рис. 8.91).



**Рис. 8.91. Порядок обчислення і сплати податку за операціями продажу рухомого майна**

Зазначені операції відображаються в реєстрі об'єктів рухомого майна.

Якщо об'єкт рухомого майна продається за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента, то така особа вважається податковим агентом платника податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від такого продажу.

Якщо один об'єкт рухомого майна обмінюється на інший об'єкт рухомого майна, то кожна із сторін договору міні сплачує 50 відсотків від суми податку, що визначається шляхом застосування ставки податку 15 відсотків (13 відсотків до 2007 року) до вартості майна, розрахованої за звичайними цінами, яке

відчужується кожною із сторін (тобто порядок оподаткування таких операцій відповідає порядку, встановленому для оподаткування бартеру нерухомого майна - див. рис. 8.90).

Податковим агентом при здійсненні операцій з відчуження об'єктів рухомого майна, є нотаріус, який посвідчує відповідний договір або дійсність підписів сторін угоди за наявності документа про сплату податку сторонами договору. Для оформлення договору платник податку зобов'язаний здійснити дії щодо сплати податку з доходу від операцій з відчуження об'єктів рухомого майна, а нотаріус – дії щодо подання інформації податковому органу.

Зазначені доходи (прибутки) кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

### ***Оподаткування доходу, отриманого у вигляді спадщини та дарування***

В українській податковій системі оподаткування спадщини та подарунків здійснюється в межах загального оподаткування доходів фізичних осіб. З метою оподаткування об'єкти спадщини платника податку поділяються на п'ять груп (рис. 8.92).

#### ***Об'єкти спадщини оподатковуються<sup>1</sup>:***

1) при отриманні спадщини членами сім'ї першого ступеня споріднення - за нульовою ставкою до будь-якого об'єкта спадщини;

2) при отриманні спадщини спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, - за ставкою 5% до будь-якого об'єкта спадщини;

3) при отриманні спадщини будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента - за ставкою податку, визначеною в розмірі базової ставки – 15 (13) процентів - до будь-якого об'єкта спадщини.

При отриманні спадщини у вигляді власності груп А, Б, Д особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, яка позбавлена батьківського піклування, застосовується нульова ставка оподаткування до вартості такої власності.

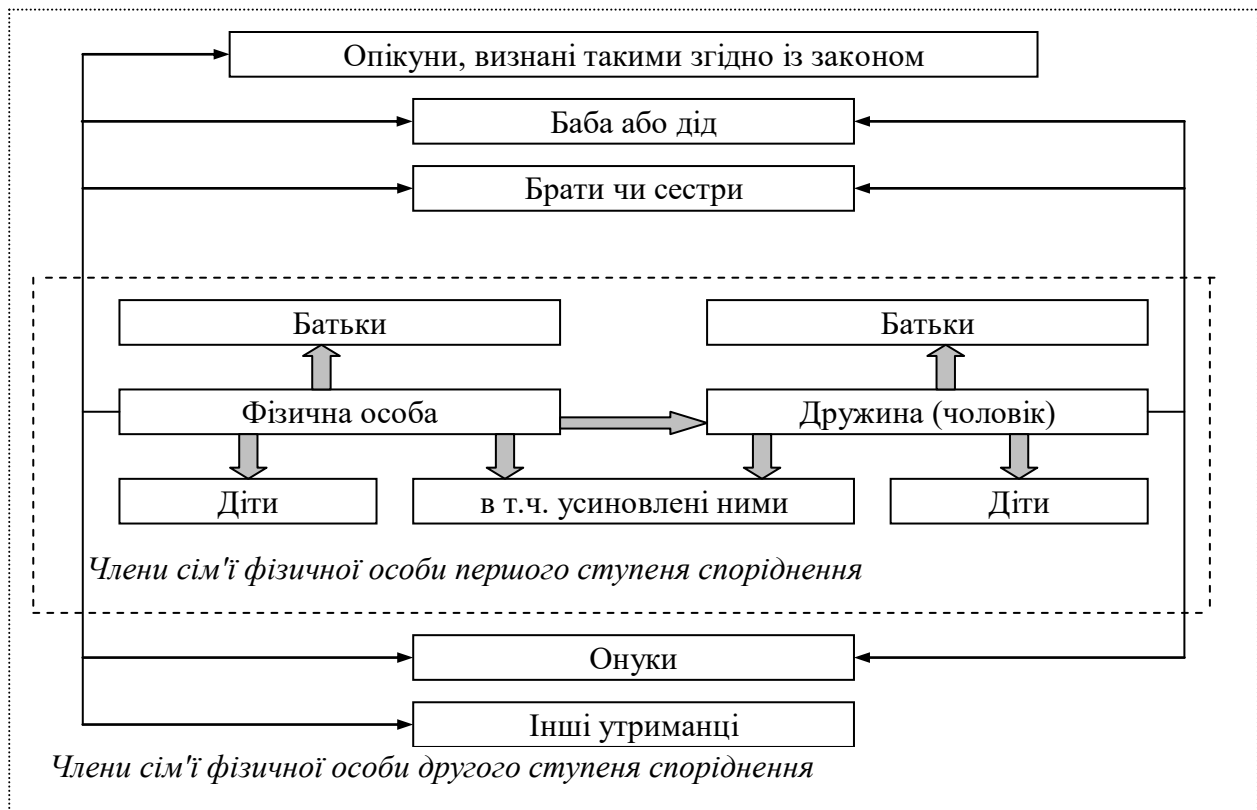
Таким чином, ставка оподаткування спадщини залежить від ступеня спорідненості спадкодавця і спадкоємця (рис. 8.93).

---

<sup>1</sup> Викладений порядок оподаткування спадщини застосовуватиметься з 1 січня 2007 року

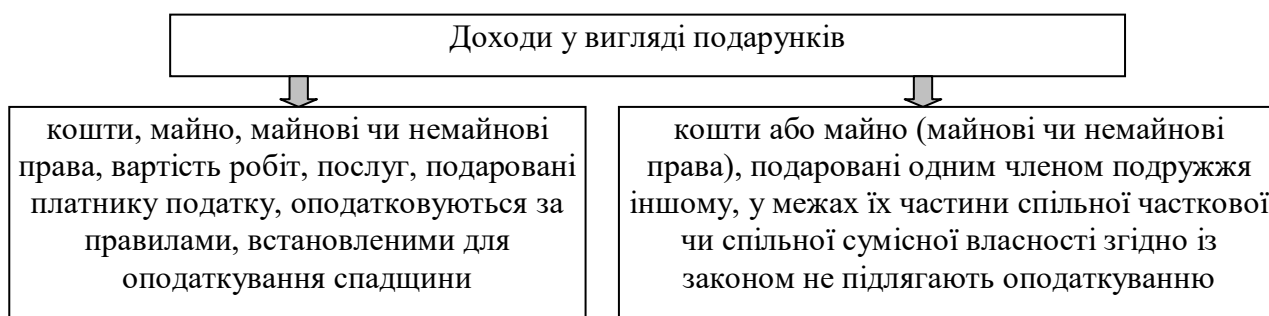


**Рис. 8.92. Класифікація об'єктів спадщини в цілях оподаткування**



**Рис. 8.93. Члени сім'ї фізичної особи**

Слід зазначити, що за вказаними правилами щодо оподаткування спадщини оподатковуються і кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, які *подаровані платнику податку* (рис. 8.94).



**Рис.8.94. Механізм оподаткування подарунків**

Починаючи з 1 січня 2007 року від оподаткування будуть звільнитися також кошти або майно (майнові чи немайнові права), подаровані батьками дітям, у тому числі зачатим за життя та народженим після, і дітьми батькам, у межах їх частини спільної часткової власності згідно із законом

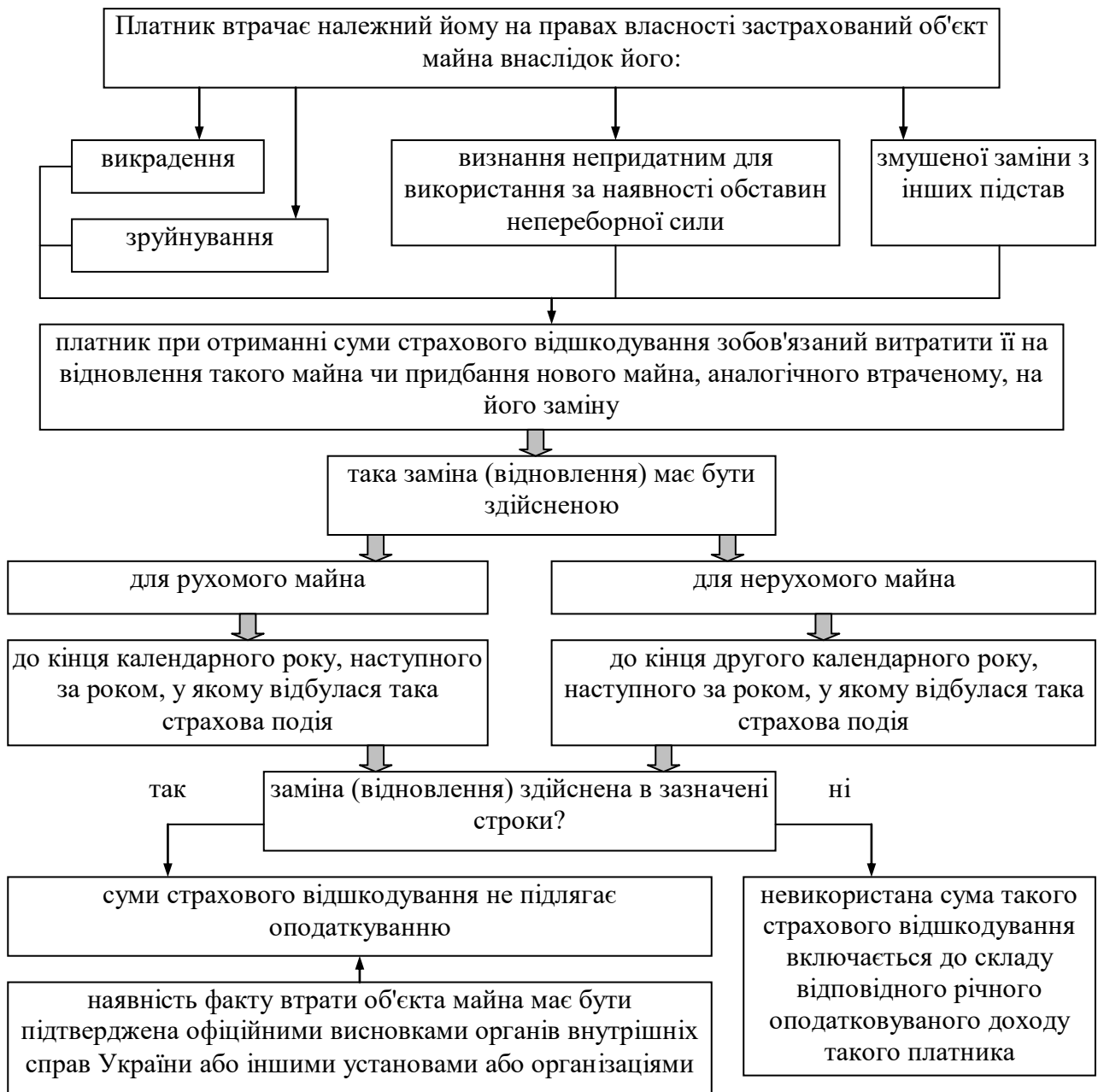
Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину.

Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, включається до складу загального річного доходу платника податку і відображається ним у річній податковій декларації про майновий стан і доходи (податковій декларації). Подання податкової декларації та сплата податку із зазначеного доходу здійснюються згідно із законодавством.

Нотаріус зобов'язаний надіслати інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину податковому органу у строки, встановлені для податкового кварталу.

### ***Оподаткування операцій із заміщення втраченої власності***

Якщо платник податку втрачає належний йому на правах власності застрахований об'єкт майна внаслідок його викрадення, зруйнування чи визнання непридатним для використання за наявності обставин непереборної сили, чи внаслідок змушеної заміни з інших підстав, то такий платник при отриманні суми страхового відшкодування зобов'язаний витратити її на відновлення такого майна чи придбання нового майна, аналогічного втраченому на його заміну (рис.8.95).



**Рис. 8.95. Оподаткування операцій із заміщення втраченої власності**

## 8.8. Порядок сплати (перерахування) податку до бюджету та відповідальність платників

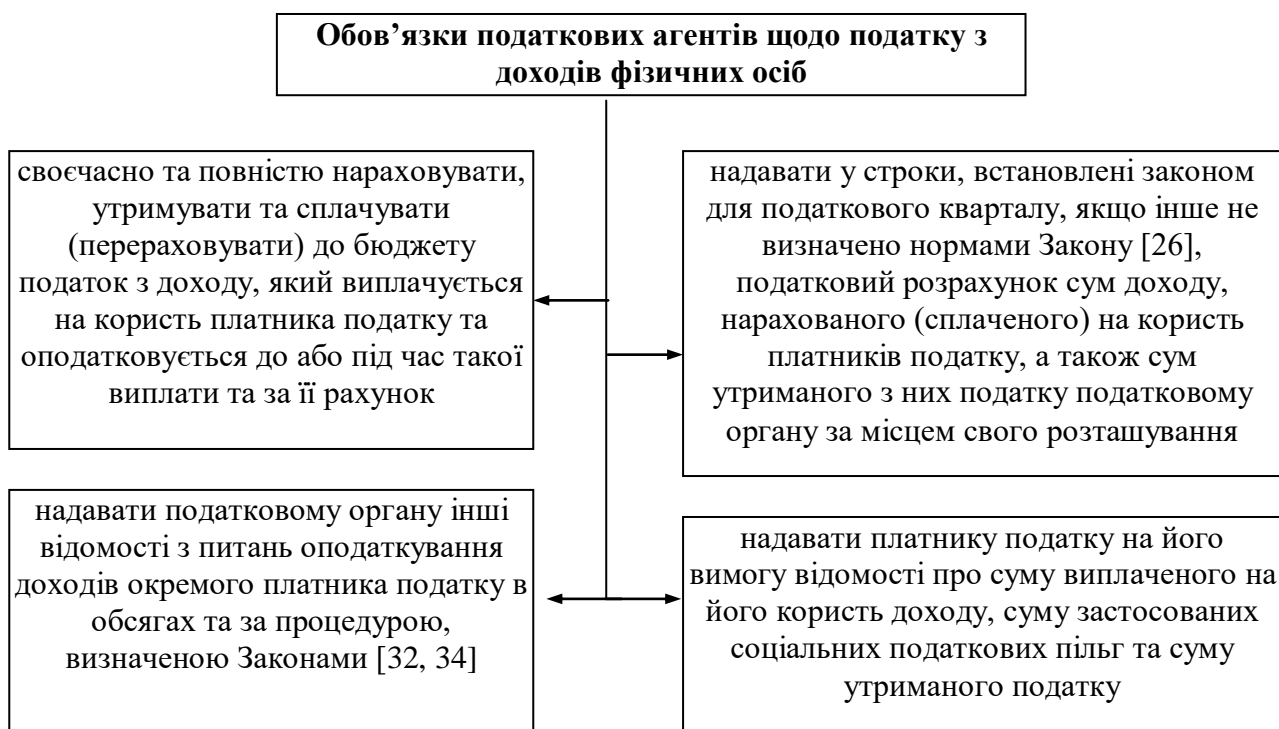
Особи, відповідальні за нарахування і сплату податку з доходів фізичних осіб по окремих видах доходів перелічені в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

### Особи, відповідальні за нарахування і сплату податку з доходів фізичних осіб по окремих видах доходів

Вид доходу	Відповідальна особа
Заробітна плата	Роботодавець (самозайнята особа)
Доходи з джерелом їхнього походження з України	Податковий агент
Іноземні доходи	Платник податків, одержувач доходів
Доходи, виплачувані особами, звільненими від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку	
Доходи, що виплачуються фізичними особами в інтересах платника податків	Платник податків

Обов'язок нарахування, утримання і сплати (перерахування) податку до бюджету покладений на податкового агента (рис.8.96).



**Рис. 8.96. Обов'язки податкових агентів з податку з доходів фізичних осіб**



Податок підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Порядок сплати податку при різних варіантах виплати доходу показаний на рисунку 8.97.



**Рис. 8.97. Порядок сплати податку при різних варіантах виплати доходу**

Якщо згідно з нормами Закону [34] окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, то платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Якщо оподатковуваний дохід виплачується у не грошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

Платник податку, що отримує доходи, нараховані особою, яка не є податковим агентом, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку. При цьому, особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює податковий орган за місцезнаходженням юридичної особи або її уповноваженого підрозділу.

Відповідальність за неповне або несвоєчасне повернення надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб несуть податкові органи та органи Державного казначейства (рис.8.98).



**Рис. 8.98. Відповідальність за неповне або несвоєчасне повернення надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб**

## **Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації)**

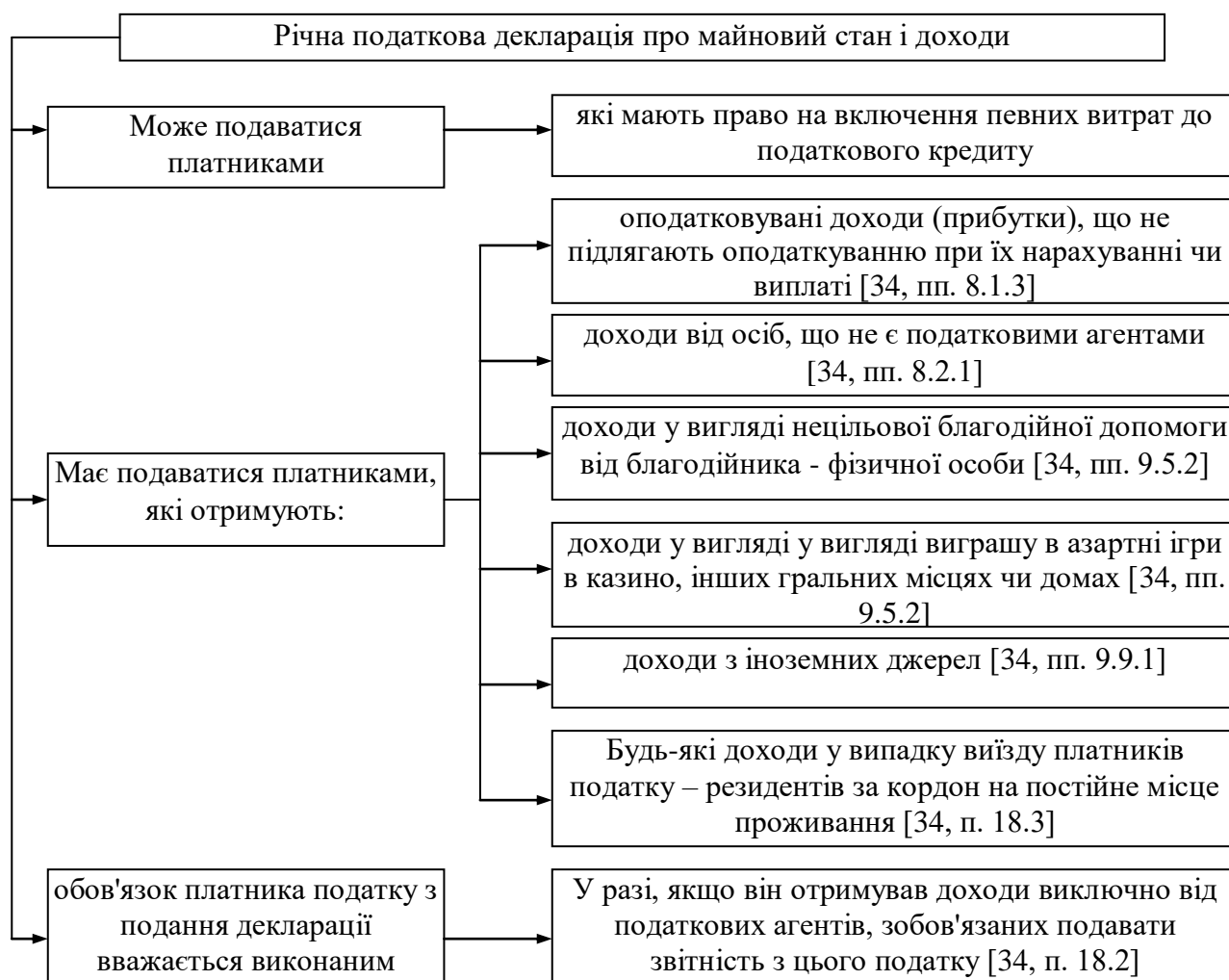
Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку, який:

а) зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами Закону [34] або інших законів;

б) має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту.

Обов'язок платника податку з подання декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність з податку з доходів фізичних осіб у встановленому порядку.

Платники податку - резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати податковому органу декларацію не пізніше закінчення 60 календарного дня, що передує такому виїзду (рис.8.99).



**Рис. 8.99. Варіанти подання податкової декларації**

Податковий орган зобов'язаний протягом 30 календарних днів від дня отримання такої декларації визначити податкове зобов'язання та надіслати податкове повідомлення платнику податку, який зобов'язаний сплатити належну суму податку з доходів фізичних осіб та отримати довідку про таку сплату або про відсутність податкових зобов'язань з даного податку, яка здається органам митного контролю під час перетину митного кордону та є підставою для проведення митних процедур.

Платники податку звільняються від обов'язку подання декларації у таких випадках (рис.8.100):



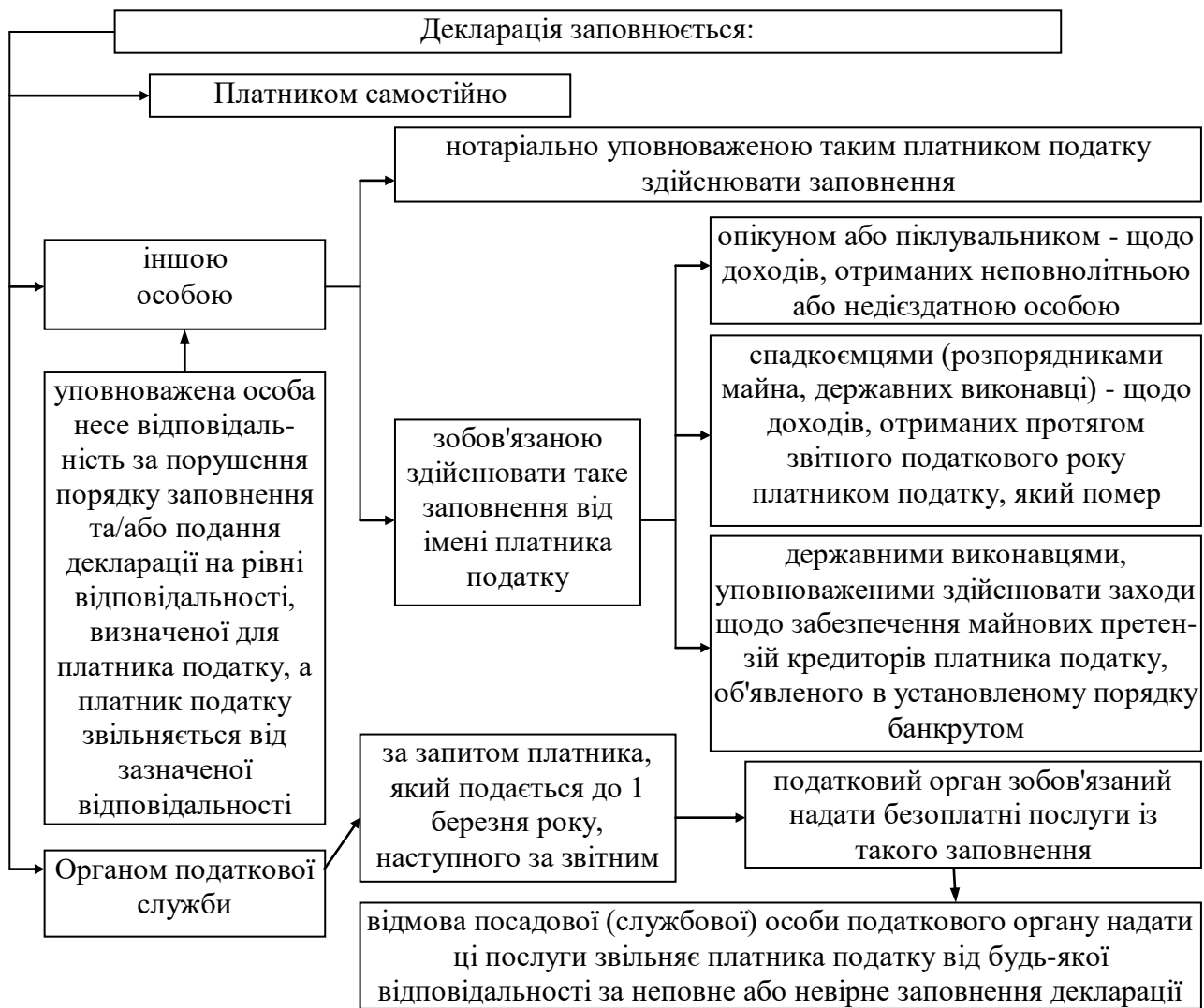
**Рис. 8.100. Передбачені законодавством випадки звільнення від подання податкової декларації**

Декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою таким платником податку здійснювати таке заповнення (рис.8.101).

У випадку заповнення декларації іншою особою така декларація має містити інформацію про таку іншу особу на рівні інформації про платника податку.

Перевірка достовірності даних, визначених у деклараціях, здійснюється у порядку, встановленому законодавством.

Сума податкових зобов'язань, донарахована податковим органом, підлягає сплаті до відповідного бюджету у строки, встановлені законом.



**Рис. 8.101. Варіанти заповнення податкової декларації**

Сума коштів, яка підлягає поверненню платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, визначену у декларації, протягом 60 календарних днів від дня отримання такої декларації.

Бланки декларацій мають безоплатно надаватися податковими органами платникам податку на їх запит, а також бути загальнодоступними для населення.

Платник податку до 1 березня року, наступного за звітним, має право звернутися із запитом до відповідного податкового органу з проханням заповнити річну податкову декларацію, а податковий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги із такого заповнення. Відмова посадової (службової) особи

податкового органу надати зазначені послуги звільняє платника податку від будь-якої відповідальності за неповне або невірне заповнення декларації.

Підсумовуючи, можна узагальнити обов'язки платників податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань з податку з доходів фізичних осіб (рис. 8.102):



**Рис. 8.102. Обов'язки платників податку з доходів фізичних осіб**

Таким чином, податок з доходів фізичних осіб діє як макроекономічний стабілізатор та мікроекономічний регулятор. Він прямо чи опосередковано впливає на загальну ефективність економіки, прибутковість господарювання, реальні грошові доходи населення тощо.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Охарактеризуйте об'єкт оподаткування податком з доходів фізичних осіб.*
2. *Які ставки податку з доходів фізичних осіб передбачені в Україні?*
3. *Назвіть пільги по податку з доходів фізичних осіб.*
4. *В яких випадках громадяни повинні подавати декларацію про доходи?*
5. *Який порядок нарахування та сплати податку з доходів фізичних осіб?*
6. *Як ведеться облік податку з доходів громадян у роботодавців?*
7. *Які особливості оподаткування авторських гонорарів і винагороджень?*
8. *Які особливості оподаткування доходів іноземних громадян та осіб без громадянства?*
9. *Який зміст податкового кредиту і порядок його застосування?*
10. *Охарактеризуйте порядок оподаткування окремих видів доходів громадян.*

## РОЗДІЛ ІХ. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

### 9.1. Фіксований сільськогосподарський податок

#### 9.1.1. Загальна характеристика

Одним із пріоритетних напрямків реалізації державної політики є забезпечення економічного зростання виробництва в агропромисловому комплексі і підтримка сільськогосподарського товаровиробника.

З метою створення умов для розвитку сільськогосподарського виробництва та забезпечення економічного зростання в цьому секторі економіки в 1998 році Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998р. № 320-XIV [23] було запроваджено фіксований сільськогосподарський податок, як специфічну альтернативну систему оподаткування.

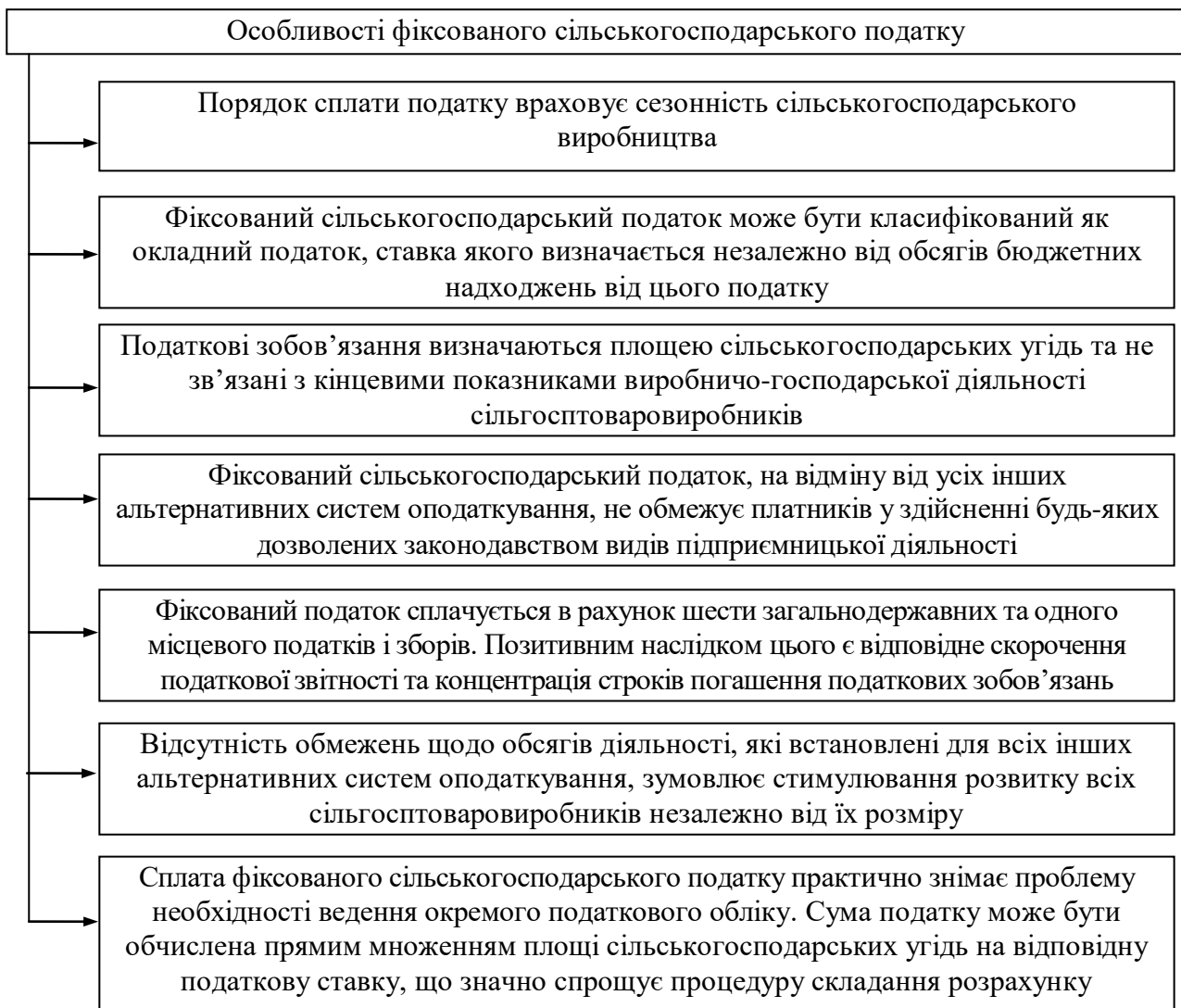
Значення фіксованого сільськогосподарського податку для виробників сільськогосподарської продукції можна порівняти зі значенням єдиного податку для приватних підприємців. В умовах сезонного виробництва спеціалізований сільськогосподарський податок дозволяє його платникам продуктивно працювати. Він має на меті стимулювання сільськогосподарських товаровиробників і є одним із напрямків їх податкової підтримки.

Фіксований сільськогосподарський податок – єдиний серед альтернативних систем оподаткування, який включений до переліку загальнодержавних податків і зборів, що відображено в Законі України «Про систему оподаткування» [18].

Згідно законодавства **фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)** – це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі. Тобто сам термін «фіксований» має підтверджувати стабільність основних параметрів і умов оподаткування сільськогосподарських виробників протягом дії цієї альтернативної системи оподаткування.

Стимулюючий характер фіксованого сільськогосподарського податку проявляється в його специфічних рисах, які обумовлюють принципові відмінності від звичайної системи оподаткування (рис. 9.1).





**Рис. 9.1. Особливості фіксованого сільськогосподарського податку**

Головною особливістю ФСП є те, що він сплачується замість цілої низки податків, зборів та інших платежів:

- податку на прибуток підприємств;
- плати (податку) за землю;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- комунального податку;
- збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;

- збору за спеціальне водокористування.

Крім того, передбачене зменшення ставки внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування – в 2006 році розмір цих внесків встановлений на рівні 6,46% від оподаткованої бази.

Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України "Про систему оподаткування", сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Особливості механізму справляння ФСП та його загальні ознаки дозволяють певною мірою враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва і забезпечують платникам можливість самостійно вибрати найбільш доцільну систему оподаткування (рис. 9.2).



**Рис. 9.2. Загальні ознаки фіксованого сільськогосподарського податку**

Таким чином, застосування фіксованого сільськогосподарського податку є досить привабливим, і перш за все, для рентабельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя.

### 9.1.2. Суб'єкти оподаткування

Згідно чинного законодавства особу може бути зареєстровано як платника фіксованого сільськогосподарського податку, якщо:

а) така особа є сільськогосподарським підприємством різних організаційно-правових форм. До платників ФСП також відносяться селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах).

**Сільськогосподарське підприємство** – будь-яка юридична або фізична особа, яка провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства, лісового господарства, рибальства, з обробки чи переробки такої виробленої нею продукції, а також з надання супутніх послуг.

Відповідно до чинного законодавства не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку суб'єкти господарювання, які реалізують інвестиційні або інноваційні проекти у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків, реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" або зареєстровані платниками єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва;

б) загальна вартість реалізації (поставки) такою особою сільськогосподарської продукції власного виробництва, продуктів її переробки та супутніх послуг за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу.

**Сільськогосподарська продукція** – товари, які виробляються внаслідок діяльності у сфері сільського господарства, лісового господарства чи рибальства (крім підакцизних).

**Перелік послуг, супутніх сільськогосподарській продукції** наведений в ст. 8-1 Закону України «Про податок на додану вартість» [19] та включає в себе послуги із:

а) сіяння та садження рослин, збирання врожаю, його брикетування чи складування, інших польових робіт, включаючи внесення добрив та засобів захисту рослин;

б) пакування та підготовки до продажу, в тому числі сушіння, очистки, розмелювання, дезінфекції та силосування сільськогосподарської продукції;

в) зберігання сільськогосподарської продукції;

г) вирощування, розведення, відгодівля та забою свійської худоби, застосування засобів захисту тварин, проведення протиепізоотичних заходів;

д) надання послуг іншим сільськогосподарським підприємствам з використанням сільськогосподарської техніки, крім надання такої техніки в оренду (лізинг);

е) знищення бур'яну та шкідливих комах, обробки посівів і сільськогосподарських площ засобами захисту рослин, а також з використання засобів захисту тварин;

є) експлуатації меліоративного (зрошувального) та іригаційного обладнання для посівних площ та сільськогосподарських угідь.

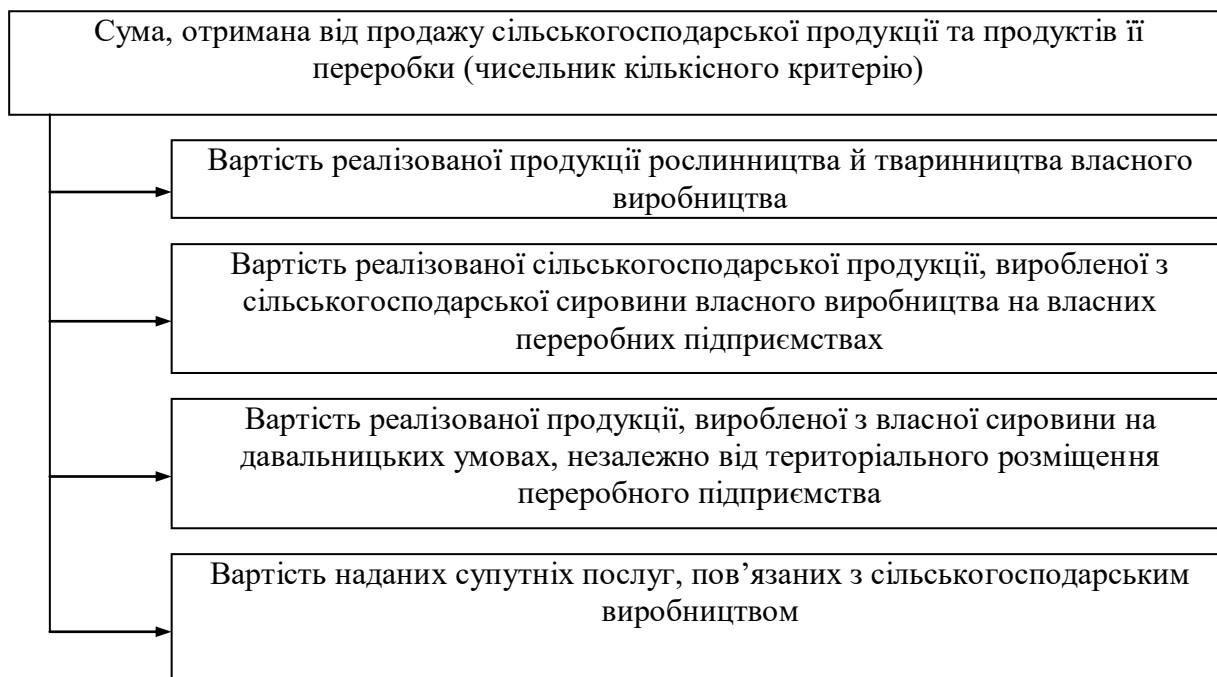
Інший варіант визначення супутніх послуг міститься в Положенні про порядок справляння і обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 року № 658 [96], відповідно до якого такі послуги включають: послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад, інші послуги, пов'язані із сільськогосподарським виробництвом.

Ключовою кількісною ознакою платника ФСП є питома вага вартості продажу (поставки) сільськогосподарської продукції (супутніх послуг) власного виробництва ( $V_p$ ) в загальній вартості продажу (поставки) усіх товарів (послуг) за звітний період ( $ЗВ_p$ ). Цей кількісний критерій має бути більшим за 75%.

Тобто, застосування фіксованого сільськогосподарського податку можливе у випадку дотримання такої умови:

$$\frac{V_p}{ЗВ_p} \times 100 > 75 \quad (9.1)$$

Виходячи із наведених визначень сільськогосподарської продукції та її супутніх послуг, можна виділити складові чисельника кількісного критерію платника фіксованого сільгосподатку (рис. 9.3).



**Рис. 9.3. Складові чисельника кількісного критерію платника фіксованого сільгосподатку**

У випадку, коли особа створюється шляхом злиття, приєднання, поділу (виділу), перетворення або виділу, норма щодо дотримання не менш як 75 відсотків загальної суми валового доходу від реалізації (поставки) сільськогосподарської продукції (супутніх послуг) протягом останнього податкового періоду поширюється на:

- усіх осіб солідарно, які зливаються або приєднуються;
- кожну окрему особу, створену шляхом поділу або виділу;
- особу, створену шляхом перетворення.

Для отримання реєстрації як платника ФСП особа має подати відповідному податковому органу документи за переліком, який встановлюється за процедурою, визначеною законом для подання податкової звітності.

Зняття особи з податкової реєстрації в якості платника ФСП може бути здійснено як за власним бажанням платника, так і за рішенням податкового органу.

У першому випадку підставою для зняття з податкової реєстрації є письмова заява щодо добровільного зняття з такої податкової реєстрації.

За рішенням податкового органу особа знімається з податкової реєстрації як платник ФСП, якщо вона:

- підпадає під регулювання норм Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом";
- ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення.

У разі, коли у звітному податковому періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 75 відсотків загальної суми валового доходу, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах.

Зміна порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року не допускається.

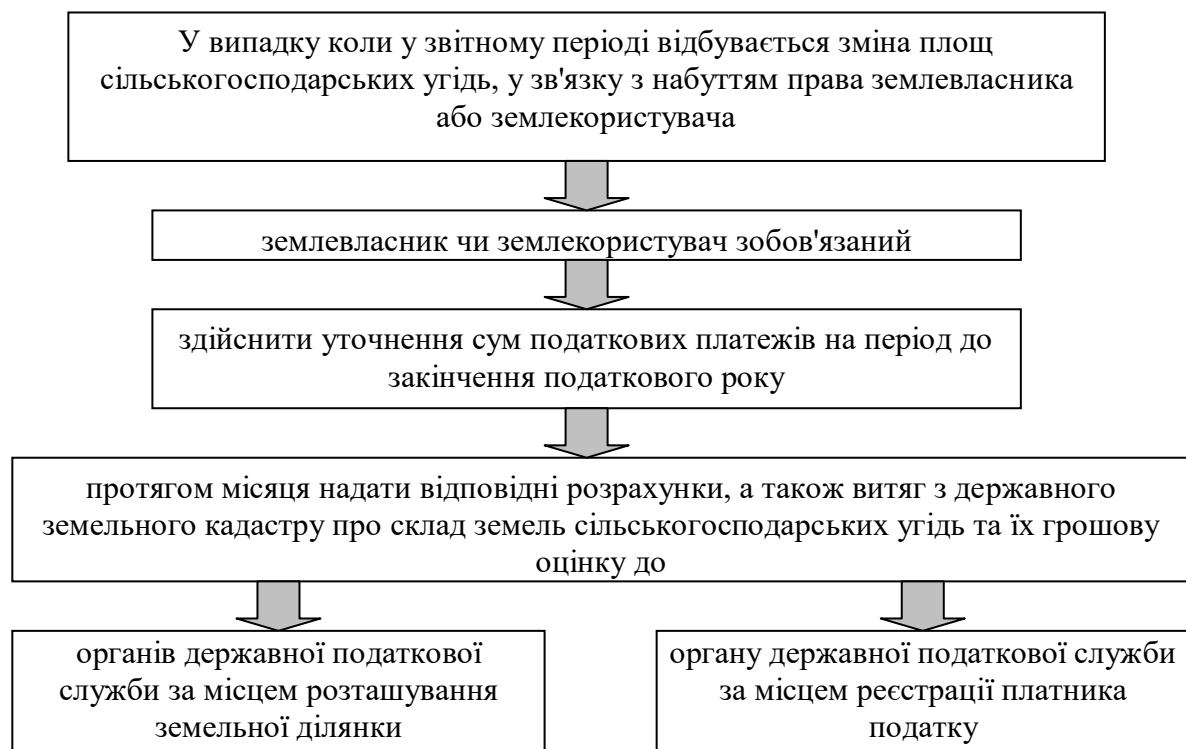
### 9.1.3. Об'єкт оподаткування та ставки

**Об'єктом оподаткування** для платників фіксованого сільськогосподарського податку є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) (рис. 9.4).



**Рис. 9.4. Об'єкти оподаткування фіксованим сільгосподатком**

У випадку коли у звітному періоді відбувається зміна площ сільськогосподарських угідь, у зв'язку з набуттям права землевласника або землекористувача відповідно землевласник чи землекористувач зобов'язаний здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року і протягом місяця надати розрахунки до органів державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки та до органу державної податкової служби за місцем знаходження платника податку (рис. 9.5). Крім того, платник податку стосовно сільськогосподарських угідь подає витяг з державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку.



**Рис. 9.5. Обов'язки платників у випадку зміни площі земельних**

У разі коли платник фіксованого сільськогосподарського податку відповідно до законодавства здає земельні ділянки в оренду, орендовані площі не можуть включатися до розрахунку сплати фіксованого сільськогосподарського податку орендаря. Якщо ж земельні ділянки здаються в оренду не платником фіксованого сільськогосподарського податку, орендовані площі включаються до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку орендарями. В обох випадках орендарем вноситься передбачена договором орендна плата за землю.

Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Розміри ставки залежать від призначення земельної ділянки та від статусу території на якій вона розташована (табл.9.1)

Таблиця 9.1

### Ставки фіксованого сільськогосподарського податку

Призначення земельної ділянки	Ставка, % до грошової оцінки землі [23]	
	Базові ставки	Ставки для гірських зон і поліських територій
Рілля, сіножаті та пасовища	0,15	0,09
Багаторічні насадження	0,09	0,03
Землі водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах	0,45 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим	x

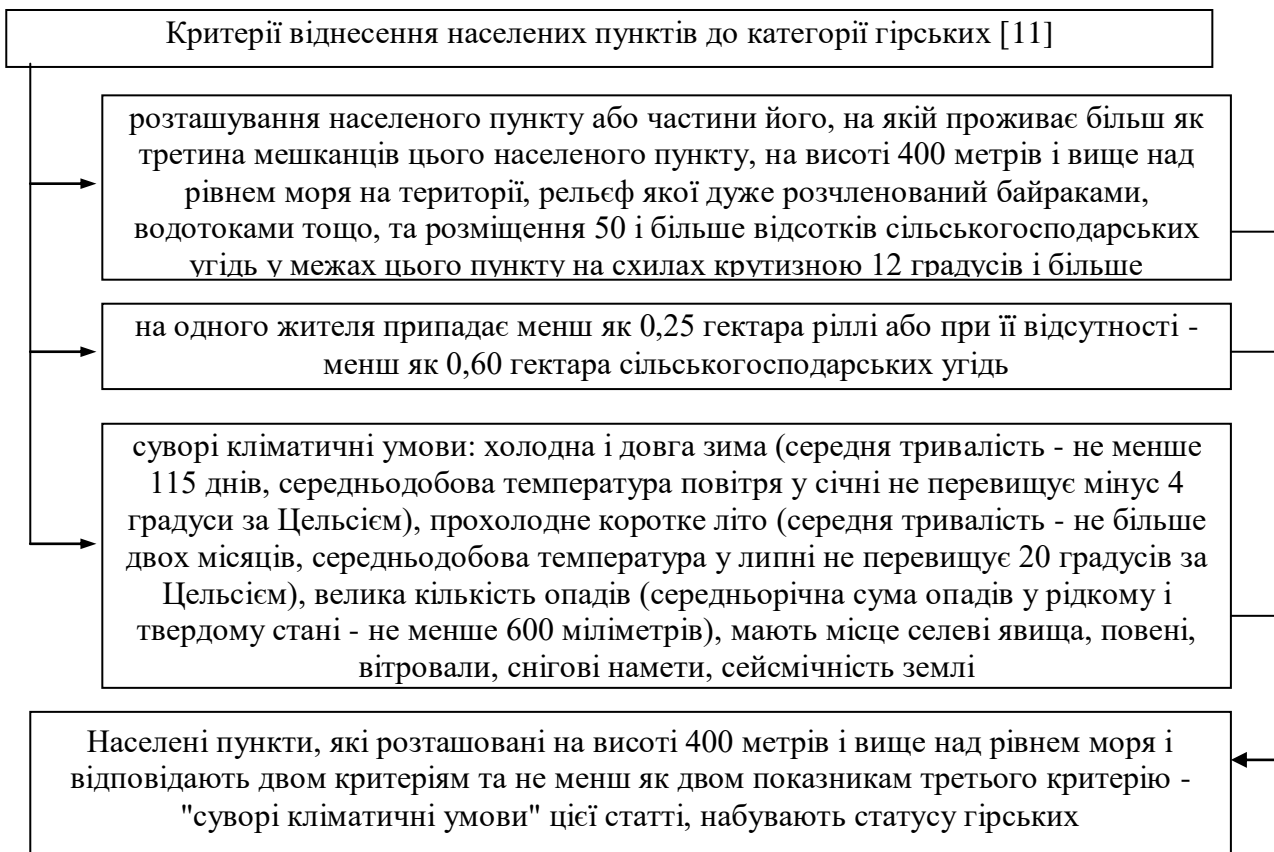
Адміністративно-територіальні одиниці відносяться до категорії гірських за таких умов (рис. 9.6), а до поліських територій при відповідності наступним критеріям (рис. 9.7).

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь у разі необхідності може уточнюватися згідно із законодавством.

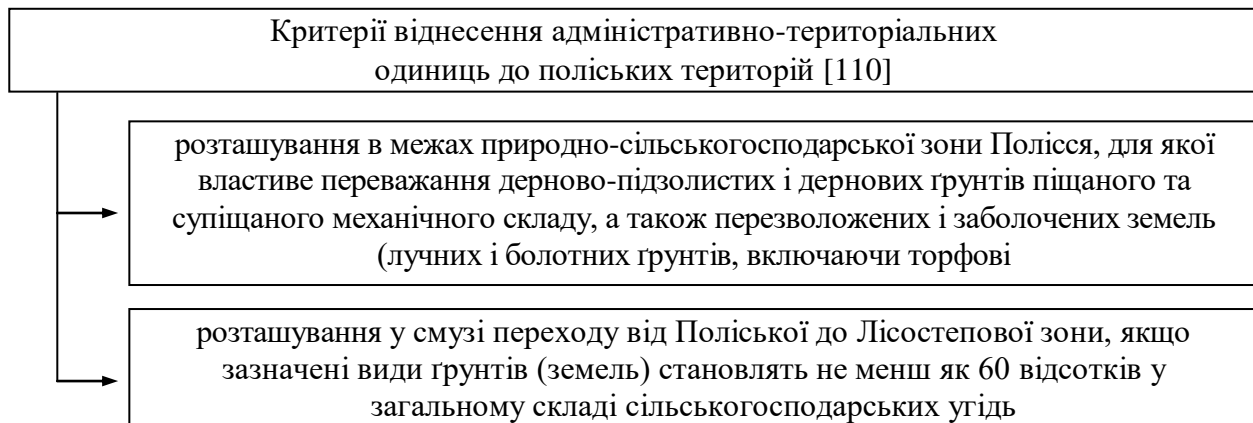
#### 9.1.4. Порядок нарахування та строки сплати

Платники податку визначають суму фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік і подають розрахунок органу державної податкової служби за місцем свого знаходження до 1 лютого поточного року. У цей самий термін платник податку подає звітний розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку окремо за кожною земельною ділянкою до органу державної податкової служби за місцем розташування такої земельної ділянки.





**Рис. 9.6. Критерії гірських населених пунктів**



**Рис. 9.7. Критерії поліських територій**

Платники податку, утворені в результаті реорганізації сільськогосподарського підприємства та новостворені суб'єкти господарювання, у рік створення подають розрахунки фіксованого сільськогосподарського податку за період від дня їх створення і до кінця року у терміни, передбачені законодавством для місячного базового податкового (звітного) періоду (протягом 20 календарних днів, наступних за останнім

календарним днем місяця їх реорганізації або створення), і обліковуються з дня, що настає за останнім календарним днем місяця їх реорганізації або створення.

У разі зміни об'єкта оподаткування протягом року, що зменшує суму фіксованого сільськогосподарського податку за звітний місяць, платник податку до закінчення граничних строків подання податкових декларацій за такий місяць подає новий загальний розрахунок за місцем своєї реєстрації і новий звітний розрахунок за місцем розташування земельної ділянки з виправленими показниками за такий звітний місяць (а за потреби - і за наступні за звітним місяці) без нарахування штрафів.

При визначенні розміру податку закріплену за підприємством площу сільськогосподарських угідь перемножують на її грошову оцінку і ставку ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, яка встановлена у відсотках до їх грошової оцінки.

Розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється платниками податку за формулою

$$\begin{aligned} & \text{П}_{\text{ріл.}} \times \frac{\Gamma_{\text{ріл.}} \times \text{С}_{\text{под.дляріл.}}}{100} + \text{П}_{\text{сін.}} \times \frac{\Gamma_{\text{сін.}} \times \text{С}_{\text{под.длясін.}}}{100} + \text{П}_{\text{пас.}} \times \frac{\Gamma_{\text{пас.}} \times \text{С}_{\text{под.дляпас.}}}{100} + \text{П}_{\text{б/нас.}} \times \frac{\Gamma_{\text{б/нас.}} \times \text{С}_{\text{под.дляб/нас.}}}{100} + \\ & + \text{П}_{\text{зем.в/фон.}} \times \frac{\Gamma_{\text{ріл.}} \times \text{С}_{\text{под.длязем.в/фон.}}}{100} = \Sigma_{\text{податку}}, \end{aligned} \quad (9.2)$$

де  $\text{П}_{\text{ріл.}}$  - площа ріллі;

$\text{П}_{\text{сін.}}$  - площа сіножатей;

$\text{П}_{\text{пас.}}$  - площа пасовищ;

$\text{П}_{\text{б/нас.}}$  - площа багаторічних насаджень;

$\text{П}_{\text{зем.в/фон.}}$  - площа земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), що перебувають у власності платника податку або надані йому у користування, у тому числі на умовах оренди;

$\Gamma_{\text{ріл.}}$  - грошова оцінка ріллі, проведена за станом на 01.07.1995 і розрахована за встановленою методикою;

$\Gamma_{\text{сін.}}$  - грошова оцінка сіножатей, проведена за станом на 01.07.1995 і розрахована за встановленою методикою;

$G_{\text{пас.}}$  - грошова оцінка пасовищ, проведена за станом на 01.07.1995 і розрахована за встановленою методикою;

$G_{\text{б/нас.}}$  - грошова оцінка багаторічних насаджень, проведена за станом на 01.07.1995 і розрахована за встановленою методикою;

$C_{\text{под. для ріл.}}$  - ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га ріллі;

$C_{\text{под. для сін.}}$  - ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га сіножатеї;

$C_{\text{под. для пас.}}$  - ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га пасовищ;

$C_{\text{под. для б/нас.}}$  - ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га багаторічних насаджень;

$C_{\text{под. для зем. в/фон.}}$  - ставка податку у відсотках до грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах);

$\sum_{\text{податку}}$  - загальна сума фіксованого сільськогосподарського податку.

Платники податку, які не займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), не включають до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку площу земель водного фонду.

Сплата податку проводиться платниками щомісячно на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки у таких розмірах (табл. 9.2):

Відділення Державного казначейства України у районах наступного дня після надходження коштів ФСП перераховують відповідну суму до місцевого бюджету. Зазначені відділення повідомляють відповідний орган державної податкової служби про загальну суму податку та її розмежування.

Органи державної податкової служби у районах ведуть облік нарахування і сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку за формою і в порядку, затвердженими Державною податковою адміністрацією України.

Контроль за своєчасним і повним надходженням сум фіксованого сільськогосподарського податку здійснюють органи державної податкової служби.

**Строки погашення податкових зобов'язань, визначені Законом України  
“Про фіксований сільськогосподарський податок” [23]**

Період	Розподіл суми податку за кварталами	Строки погашення податкових зобов'язань
Січень	10 відсотків річної суми податкових зобов'язань	протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, по 1/3 квартального податкового зобов'язання
Лютий		
Березень		
Квітень	10 відсотків річної суми податкових зобов'язань	
Травень		
Червень		
Липень	50 відсотків річної суми податкових зобов'язань	
Серпень		
Вересень		
Жовтень	30 відсотків річної суми податкових зобов'язань	
Листопад		
Грудень		

Платники податку несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку згідно із законодавчими актами України.

**9.1.5. Процедура реструктуризації (відстрочки) суми податкового боргу та зобов'язань по фіксованому сільськогосподарському податку**

На законодавчому рівні податковим органам надано право проводити реструктуризацію (відстрочку) суми податкового боргу та податкових зобов'язань по фіксованому сільськогосподарському податку, що мали місце на день виникнення форс-мажорних обставин, а також до кінця року, в якому такі обставини виникли.

Термін *реструктуризація (відстрочка)* вживається в такому значенні – перенесення сплати суми фіксованого сільськогосподарського податку, нарахованої з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому

виникли дані обставини, на більш пізній термін (за винятком безнадійного податкового боргу, який підлягає списанню).

У разі виникнення форс-мажорних обставин (стихійне лихо, дія обставин непереборної сили) по кожному конкретному платнику податку за його клопотанням Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами за погодженням з Міністерством фінансів України та Міністерством аграрної політики України приймається рішення про реструктуризацію (відстрочку) сплати фіксованого сільськогосподарського податку (за винятком безнадійного податкового боргу, який підлягає списанню відповідно до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»). Порядок реструктуризації (відстрочки) сплати цього податку визначається центральним податковим органом.

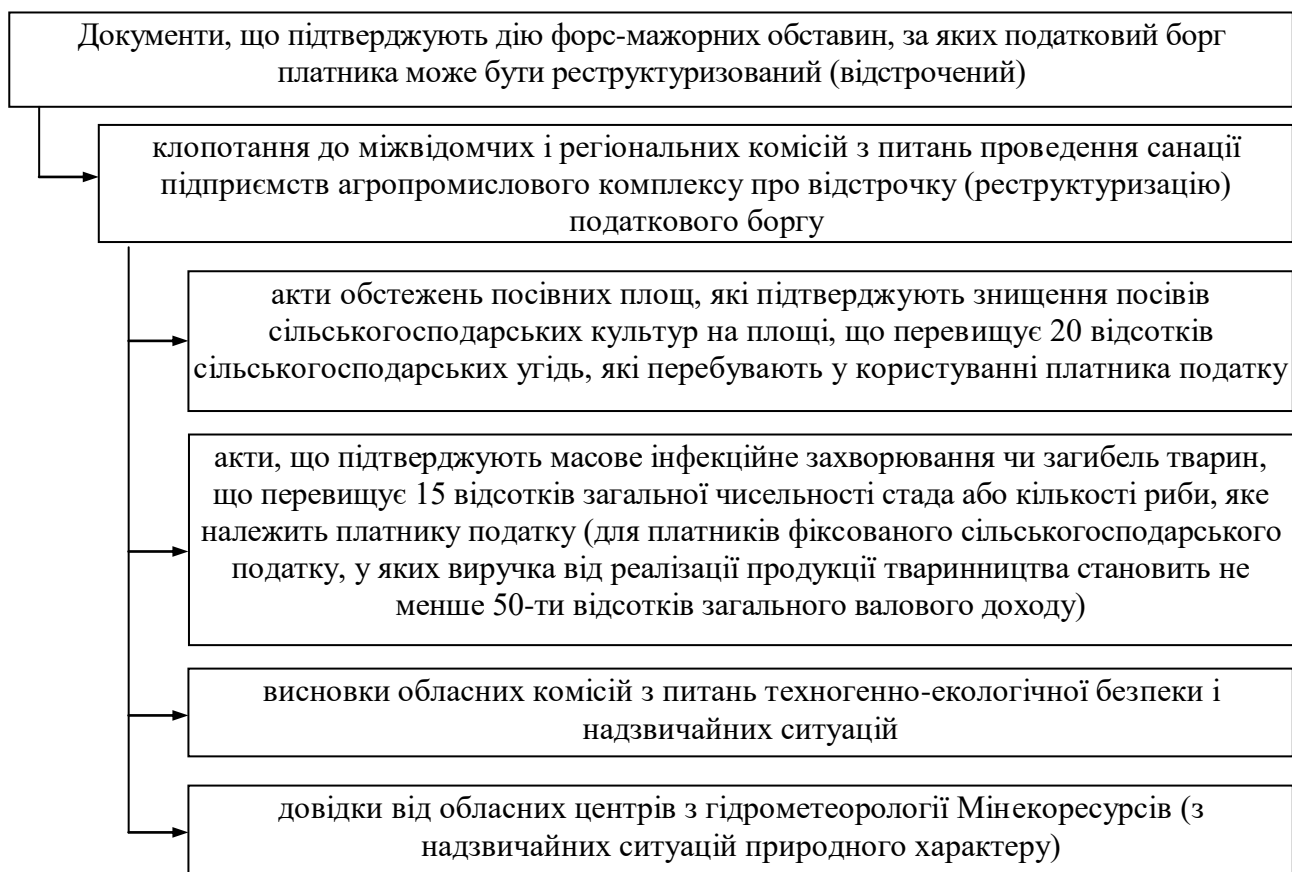
Дата виникнення обставин непереборної сили може підтверджуватись рішенням про реструктуризацію сплати податку, прийнятого Верховною Радою АРК, обласними, Київською та Севастопольськими міськими радами, яке погоджено з Міністерством фінансів та Міністерством аграрної політики України, Торгово-промисловою палатою України, а також рішеннями Президента України про запровадження надзвичайної ситуації в окремих місцевостях України, рішеннями Кабінету міністрів України про визнання окремих місцевостей потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха. Термін дії реструктуризації фіксованого сільськогосподарського податку визначається в рішенні рад .

Реструктуризацію (відстрочку) по фіксованому сільськогосподарському податку можуть надавати в межах своїх повноважень, на підставі затвердженого рішення рад, по кожному окремому випадку:

- Державна податкова адміністрація України - без обмежень суми;
- державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі - на суму не більше 3 млн. грн.;
- державні податкові інспекції в містах з районним поділом (крім міст Києва і Севастополя), в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекціях - на суму до 30 тис. грн.

Якщо рішення про реструктуризацію (відстрочку) оформляється органом державної податкової служби вищого рівня, то не пізніше наступного дня після його прийняття, воно надсилається платникові та органу державної податкової служби, де він зареєстрований.

Податковий борг може бути реструктуризований за умови наявності документів, що підтверджують дію форс-мажорних обставин (рис. 9.8).



**Рис. 9.8. Документи, що підтверджують дію форс-мажорних обставин**

Підставою для оформлення керівником податкового органу відповідного рішення про реструктуризацію (відстрочення) податку є заява платника і рішення Верховної Ради АР Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад про реструктуризацію (відстрочку) податкового платежу у разі виникнення форс-мажорних обставин (стихійне лихо, дія непереборної сили), яке погоджено з Міністерством фінансів та Мінагрополітики України.

Для оформлення керівником податкового органу рішення про реструктуризацію податку з наступним правильним обліком даних відповідного рішення необхідна наявність критеріїв такої реструктуризації. З метою

забезпечення практичної реалізації механізму реструктуризації (відстрочення) сплати узгодженого податкового зобов'язання податковими органами визначено чіткі критерії по кожному платнику податків, до них віднесено:

- 1) найменування платника податків, код за ЄДРПОУ або номер за ДРФО;
- 2) точну дату виникнення форс-мажорних обставин;
- 3) суму податку, що підлягає реструктуризації (відстрочці) (з розбивкою на податковий борг та податкові зобов'язання);
- 4) термін, на який надається реструктуризація (відстрочення) (якщо погашення реструктуризованих (відстрочених) сум передбачається здійснювати частинами, то вказуються терміни сплати таких частин);
- 5) кількість податкових періодів з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли такі обставини, за які підлягають реструктуризації (відстроченню) нараховані суми податку.

Рішення про реструктуризацію (відстрочку) сум фіксованого сільськогосподарського податку оформляється у двох примірниках: перший - для платника податку, другий - для органу державної податкової служби. Якщо рішення про реструктуризацію (відстрочку) податку оформляється органом державної податкової служби вищого рівня, рішення виписується в трьох примірниках: перший - для платника податків, другий - для органу державної податкової служби за місцем реєстрації такого платника податку, третій - органу державної податкової служби, який оформляє рішення.

Рішення може бути прийняте виходячи з того, що сума фіксованого сільськогосподарського податку по всіх податкових періодах сплати відома заздалегідь, і воно може поширюватися на реструктуризацію (відстрочку) всіх таких податкових періодів від дати виникнення форс-мажорних обставин і до кінця року. У рішеннях про реструктуризацію необхідно передбачити сплату реструктуризованих сум як декількома частинами (по суті нагадує розстрочку податкових зобов'язань), так і одноразово в повному обсязі (по суті нагадує відстрочку податкових зобов'язань).

Така реструктуризація (відстрочка) податку надається на умовах безоплатності користування наданим податковим кредитом. Основною умовою надання та дії реструктуризації (відстрочки) фіксованого сільськогосподарського податку є недопущення утворення платником такого

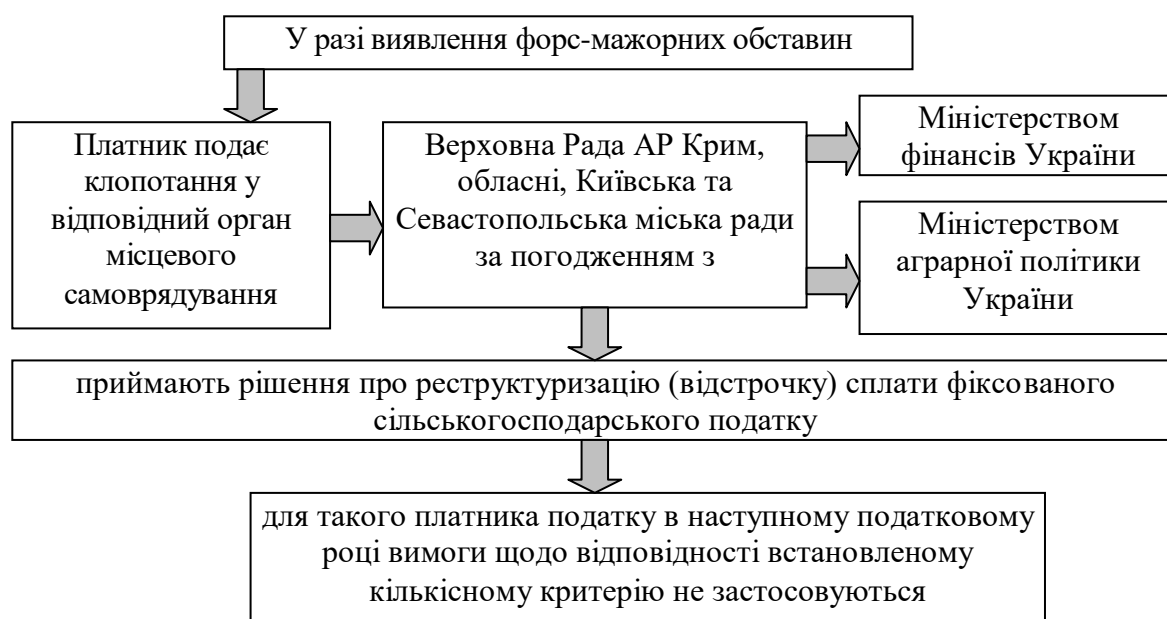
податку нового податкового боргу, а саме: своєчасна сплата поточних платежів та чергової частки реструктуризованої (відстроченої) суми.

Сума фіксованого сільськогосподарського податку, що підлягає реструктуризації (відстрочці), підтверджується за даними карток особових рахунків платників фіксованого сільськогосподарського податку, що ведуться податковими органами. Реструктуризації (відстрочці) підлягає сума податку, нарахована за період з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли форс-мажорні обставини.

Для реструктуризації (відстрочки) фіксованого сільськогосподарського податку платник такого податку звертається до підрозділу стягнення податкового боргу органу державної податкової служби, за місцем реєстрації, з письмовою заявою, в якій зазначає суму фіксованого сільськогосподарського податку, сплату якого просить реструктуризувати (відстрочити).

До заяви додається рішення про реструктуризацію (відстрочку) сплати податку, яке погоджено з Міннарополітики України та Мінфіном України.

За результатами розгляду відповідних документів керівник (його заступник) органу державної податкової служби протягом п'яти робочих днів від дня подання заяви оформляє рішення про реструктуризацію (відстрочку) суми податку. Рішення про реструктуризацію податку реєструються підрозділом стягнення податкового боргу (рис.9.9).



**Рис. 9.9. Наслідки встановлення наявності форс-мажорних обставин**



Після оформлення або отримання рішення орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника укладає з ним договір про реструктуризацію (відстрочку). Строк дії такого договору починається від дати його підписання. На реструктуризовані (відстрочені) суми пеня та штрафні санкції не нараховуються з дати підписання договору.

Договір про реструктуризацію (відстрочку) може бути достроково розірвано:

а) з ініціативи платника податків - при достроковому погашенні суми податку;

б) з ініціативи податкового органу - у разі, якщо:

- платник податків накопичує новий податковий борг;

- платник податків своєчасно не сплачує у встановлені терміни реструктуризовану (відстрочену) суму або її частину.

При настанні термінів сплати реструктуризованої (відстроченої) суми фіксованого сільськогосподарського податку у картках особових рахунків органи державної податкової служби проводять відповідне нарахування сум реструктуризованого (відстроченого) податку. Таке нарахування проводиться за даними Журналу реєстрації надання реструктуризації податку в автоматичному режимі.

Погашення реструктуризованої (відстроченої) суми фіксованого сільськогосподарського податку проводиться платником податку у терміни, визначені у рішенні та договорі. Крім того платник податку має право достроково сплатити реструктуризовану суму. При достроковому погашенні реструктуризованої (відстроченої) суми податку платник подає до податкового органу уточнений термін погашення.

В такому випадку у картці особового рахунку платника рішення про скасування реструктуризації (відстрочки) проводиться датою скасування шляхом:

1) скасування суми реструктуризації (відстрочки);

2) проведення нарахування реструктуризованих (відстрочених) сум, термін сплати яких не настав.

Від дня, наступного за днем розірвання договору, на реструктуризовані (відстрочені) суми, що залишились не сплаченими, нараховується пеня та штрафні санкції у розмірах, передбачених чинним законодавством. Від дня

дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену реструктуризовану (відстрочену) суму податку. Суми податку, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування реструктуризації (відстрочки), стягуються та погашаються у загальному порядку, встановленому законодавством для стягнення та погашення податкового боргу.

Керівник податкового органу може відмовити платнику податків в реструктуризації (відстрочці) у письмовій формі у разі невідповідності поданих документів вимогам, встановленим чинним законодавством. Наприклад, подається:

- не рішення про реструктуризацію сплати фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене Міністерством фінансів та Мінагрополітики України, а протокол засідань міжвідомчих і регіональних комісій з питань проведення санації підприємств агропромислового комплексу;
- рішення не затверджене Міністерством фінансів та Мінагрополітики України;
- рішення в якому суми податку не відповідають сумам зазначеним в картках особових рахунків на певну дату;
- відсутні назва, код, підпис, печатка платника податків.

## **9.2. Спрощена система оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва**

### **9.2.1. Єдиний податок: нормативна база та основні характеристики**

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, яка передбачає сплату єдиного податку, є сьогодні найпоширенішою з альтернативних систем оподаткування. Перехід на єдиний податок в Україні започаткований з 1 січня 1999 року.

Законодавчу базу єдиного податку складають:

- Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19 жовтня 2000 року № 2063-III [31], який містить визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування;

- Указ Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 „Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.98 р. №727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” [39], який набрав сили з 19.09.99 р. і застосовується зараз.

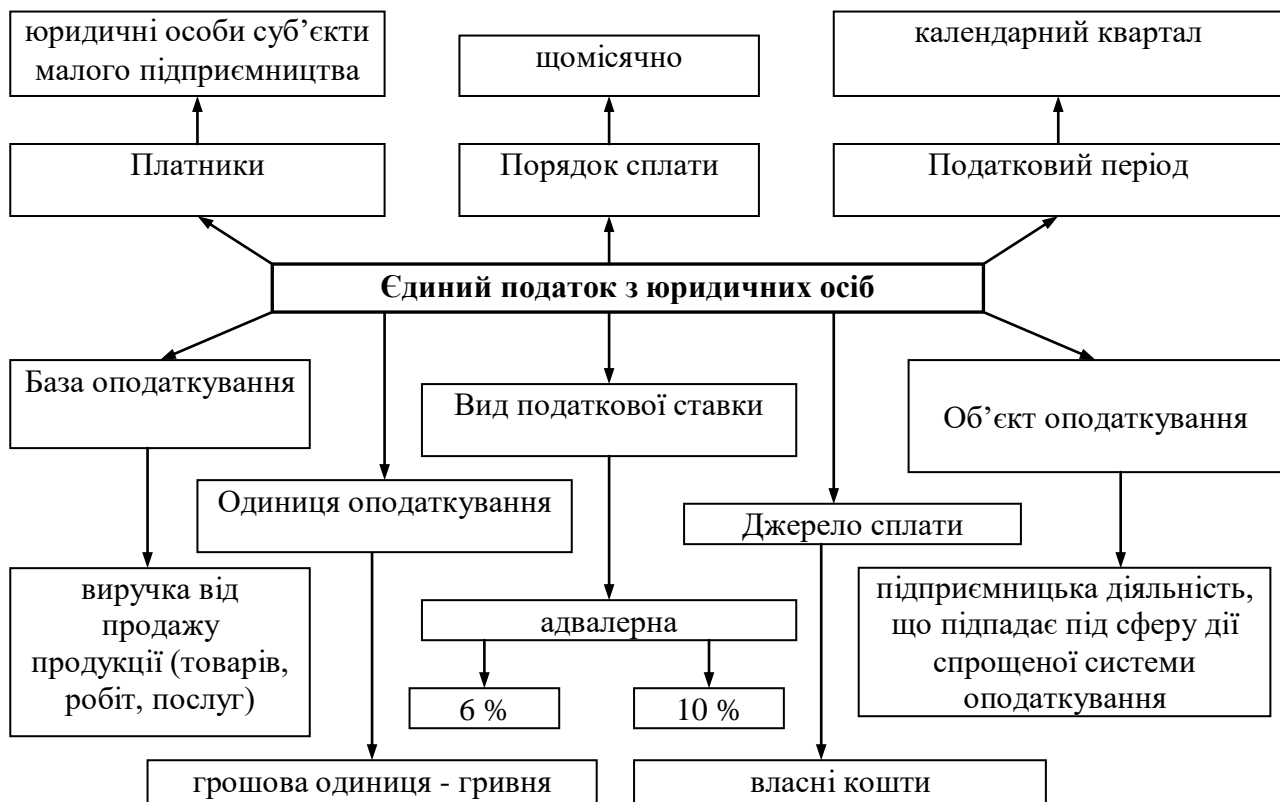
Крім цих законодавчих актів, сьогодні діють інші нормативно-правові акти, які роз’яснюють порядок застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. Однак, головною проблемою даної системи оподаткування залишається те, що вона не ув’язана з діючими законами в сфері оподаткування. Проект відповідного закону Верховною Радою України до цих пір не затверджено.

Єдиний податок відноситься до загальнодержавних податків, хоча він відсутній в переліку загальнодержавних податків і зборів, наведеному в Законі України «Про систему оподаткування». Єдиний податок сплачується суб’єктами малого підприємництва за рахунок власних коштів і включається в ціну товару на стадії виробництва у виробників незалежно від фінансового й майнового стану платників. Так як єдиний податок справляється саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні, то за економічним змістом об’єкта оподаткування він відноситься до податків на доходи. Він поєднує ознаки прямого і непрямиго оподаткування (рис. 9.10).



**Рис.9.10. Класифікаційні ознаки єдиного податку**

Єдиний податок, сплачуваний суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами – має синтетичний характер, поєднуючи в собі характеристики податків і зборів, які він замінює (рис.9.11).



**Рис.9.11. Загальна характеристика єдиного податку з юридичних осіб**

Порівняльні переваги та недоліки спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб наведені відповідно в табл. 9.3 та 9.4.

Таблиця 9.3

**Переваги спрощеної системи оподаткування юридичних осіб**

Сфера переваги	Зміст переваги	Можливі наслідки
Законодавча і нормативна бази	У зв'язку з скороченням кількості податків і зборів (обов'язкових платежів) скорочується кількість обов'язкових до застосування, складних і суперечливих законодавчих та нормативних актів	Скорочення втрат робочого часу працівників економічних служб підприємств.
	Зменшується вплив нестабільності податкового законодавства (в частці тих податків і зборів, що замінюються єдиним податком) на господарську діяльність та її кінцеві результати	Зменшення вірогідності застосування штрафних санкцій

Розрахунки, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань	Значно спрощуються, оскільки замість податків, зборів та внесків, платником яких перестає бути суб'єкт малого підприємництва (а об'єкти оподаткування і порядок обчислення сум податкових зобов'язань за кожним з них — специфічні), розраховується єдиний об'єкт оподаткування — виручка від реалізації продукції	
Ведення податкового обліку	Податковий облік з єдиного податку — надзвичайно простий. За податками і зборами, які не сплачує платник єдиного податку, не ведеться. Особливо сильно відчувається пов'язана з цим економія часу у малих підприємств, які переходять на єдиний податок за ставкою 10%. Для них не тільки спрощено податковий облік з податку на прибуток, а й скасовано вельми трудомісткий податковий облік з ПДВ	
Можливість вибору	Рішення про застосування спрощеної системи приймається платником самостійно Платник має право обрати одну з двох ставок єдиного податку: 6% або 10%	Можливість вибору економічно доцільного варіанта оподаткування
Складання податкової звітності	Замість різноманітних форм податкової звітності за податками і зборами, що "заміщуються" єдиним податком, один раз на квартал необхідно заповнювати одну (та ще й нескладну) форму	Зниження трудомісткості підготовки звітності. Економія на бланках звітності
Подання податкової звітності	Скорочення кількості дат подання звітності. Зникає потреба суворо контролювати терміни подання звітності за тими податками й зборами, платником яких перестає бути суб'єкт підприємництва	Зниження ймовірності несвоєчасного подання звітності. Зниження втрат робочого часу, пов'язаних з поданням звітності
Терміни сплати	Замість різних та розкиданих у часі строків сплати податків і зборів, які замінюються єдиним податком, вводяться уніфіковані строки	Полегшення контролю за дотриманням строків сплати. Можливість маневрування фінансовими ресурсами між черговими платежами
Сума платежів до бюджету та державних цільових фондів	Можливе зменшення сум платежів за податками й зборами в результаті переходу на спрощену систему оподаткування	Збільшення власних оборотних коштів платників

Застосування фінансових санкцій та адмінштрафів за порушення у сфері оподаткування	Ймовірність застосування штрафних санкцій знижується у зв'язку із: скороченням кількості форм податкової звітності підприємства; суттєвою уніфікацією термінів подання звітності та сплати податків і зборів; скорочення кількості перевірок та їх тривалості, оскільки при альтернативних способах оподаткування скорочується кількість параметрів, що їх контролюють органи державної податкової служби та інші відомства	
Бухгалтерський облік	Платники єдиного податку можуть застосовувати спрощену форму ведення бухгалтерського обліку (Наказ Мінфіну України від 30.09.98 р. №196) та спрощений План рахунків бухгалтерського обліку (Наказ Мінфіну України від 19.04.2001 р. №186)	Зниження трудомісткості ведення обліку. Зменшення можливості бухгалтерських помилок
Фінансова звітність	Платники єдиного податку звільнені від щоквартального складання й подання проміжної фінансової звітності, а за підсумками року подають фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" у вигляді балансу й звіту про фінансові результати, причому структура та склад показників у цих формах звітності значно спрощені	Зниження трудомісткості підготовки звітності. Економія на бланках звітності

Таблиця 9.4

### Недоліки спрощеної системи оподаткування юридичних осіб

Недолік	Характеристика недоліку	Можливі наслідки
Невідповідність законодавчих актів за спрощеною системою оподаткування іншим законодавчим і нормативним актам	Єдиний податок введено Указом Президента України, і в більшості податкових законів він не згадується. Немає згадки про нього і в Законі "Про систему оподаткування" (зі змінами та доповненнями) [18]	Неоднозначне трактування контролюючими органами спірних питань оподаткування та державного регулювання підприємницької діяльності. Необхідність звернення до судових органів для вирішення спірних питань
Нечіткі формулювання обмежень щодо застосування спрощеної системи	Відсутність чітких законодавчих визначень критеріїв суб'єктів підприємницької діяльності і платників єдиного податку породжують суперечливі її трактування органами податкової служби	Можлива необґрунтована відмова щодо можливості застосування спрощеної системи

Відсутність "перехідних" положень, що регламентують особливості податкового обліку операцій, які починають при одному способі оподаткування, а завершують при іншому	Незважаючи на те, що оподаткування "перехідних" операцій розглядалося в роз'ясненнях ДПАУ, багато в чому вони непослідовні і суперечать один одному, що ускладнює їх практичне застосування	Підвищений ризик подвійного оподаткування одних і тих же операцій та застосування фінансових санкцій
Тимчасовий характер спрощеної системи оподаткування та незрозумілі перспективи її застосування	Указ [39] діє на період "до законодавчого врегулювання цього питання". Тому існує пряма загроза прийняття відповідного закону з іншими параметрами єдиного податку. .	Відсутність впевненості у незмінності умов оподаткування в перспективі та можливість довгострокового прогнозування фінансового стану підприємства

Оцінка позитивних і негативних наслідків застосування єдиного податку для юридичних осіб є найважливішим моментом як на попередньому етапі аналізу, так і на етапі ухвалення рішення про заміну системи оподаткування.

### 9.2.2. Платники єдиного податку

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як впливає з самої її назви, може бути застосована тільки суб'єктами малого підприємництва. Відповідно до ст. 1 Закону України від 19 жовтня 2000 р. №2063-III "Про державну підтримку малого підприємництва" [31] до суб'єктів малого підприємництва належать "юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності..."

Тобто першою основною вимогою, що ставиться до платників єдиного податку — юридичних осіб — є, з одного боку, їх відповідність критеріям суб'єктів підприємницької діяльності, а з іншого — обов'язкова їх реєстрація в якості таких суб'єктів.

Критерії платників єдиного податку встановлені Указом Президента України №т746 [39]. Разом з тим, спрощена система оподаткування, обліку та звітності як засіб державної підтримки може бути застосована не будь-якими особами, а тільки суб'єктами малого підприємництва. Виходячи з цього, існує два рівня обмежень для застосування цієї альтернативної системи оподаткування: обмеження для платників єдиного податку [39], та обмеження для віднесення юридичних осіб до суб'єктів малого підприємництва [31].

Таким чином, для того щоб мати право переходу на єдиний податок, суб'єкт підприємницької діяльності повинен відповідати вимогам обох законодавчих актів, у разі ж наявності двох близьких, але відмінних за кількісними параметрами критеріїв, — більш "жорсткому" із них (рис. 9.12).



**Рис. 9.12. Умови переходу на спрощену систему оподаткування та роботи на єдиному податку**



**Обмеження щодо обсягу (масштабу) діяльності** для юридичних осіб встановлено й у Законі [31], і в Указі [39], причому в цих законодавчих актах граничний обсяг діяльності визначений у різних показниках, має різний кількісний рівень та ще й вимірюється в різних одиницях. Єдине, що є спільним, — це сфера застосування обмеження, якого слід дотримуватися як на момент переходу на єдиний податок, так і протягом роботи за спрощеною системою оподаткування

Стосовно відмінностей виручки від валового доходу слід відзначити два принципових моменти: по-перше, виручка включає в себе ПДВ, а валовий дохід — ні, а по-друге, для обчислення виручки замість методу податкового обліку "за першою з подій" застосовується "касовий метод", тобто вже відвантажена, але ще не оплачена продукція в обсязі виручки від реалізації не враховується.

Різний кількісний рівень показників, на перший погляд, свідчить про те, що, якщо платник за цим критерієм відповідає вимогам до платників єдиного податку, його автоматично може бути віднесено до суб'єктів малого підприємництва, однак це не зовсім так. Справа в тому, що до обсягу виручки включаються далеко не всі ті доходи, що відносяться до валового доходу. Так, до валового доходу включаються не тільки відвантажені (але ще не оплачені) товари, а й безоплатно надані платникові товарно-матеріальні цінності, безоплатна фінансова допомога, які не знаходять відображення у виручці від реалізації.

Ще одна відмінність в наведених обмеженнях полягає у застосуванні різних одиниць виміру вартісних показників обсягу діяльності. Якщо в Указі [39] граничний річний обсяг виручки від реалізації продукції встановлено у національній валюті України, то в Законі [31] валовий дохід вимірюється в євро.

Якщо при сплаті єдиного податку платник, дотримуючись обмеження щодо виручки від реалізації, перевищить граничний рівень валового доходу (наприклад, у результаті безоплатного отримання об'єктів основних фондів), він перестане відповідати критеріям суб'єкта малого підприємництва і змушений буде повернутися до звичайної системи оподаткування. Тому при сплаті єдиного податку суб'єкт малого підприємництва разом з веденням

обліку виручки від реалізації паралельно змушений вести облік валового доходу.

**Обмеження щодо середньооблікової чисельності працівників** для юридичних осіб в обох законодавчих актах збігаються, причому середньооблікова чисельність працівників визначається з урахуванням усіх працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів.

Ряд обмежень пов'язано зі здійсненням певних видів діяльності. Так, відповідно до Закону [31], не можуть бути віднесені до суб'єктів малого підприємництва, а отже, не мають права застосовувати спрощену систему оподаткування:

- суб'єкти, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері грального бізнесу та обміну іноземної валюти;
- виробники та імпортери підакцизних товарів. Необхідно звернути увагу на те, що така норма стосується не торгівлі підакцизними товарами, а саме їх виробництва або імпорту, тобто поширюється тільки на платників акцизного збору;
- ломбарди.

Обмеження за деякими видами діяльності, передбачені Законом [31] та Указом [39], збігаються. Згідно з обома законодавчими актами їх дія не поширюється на **довірчі товариства, страхові компанії, банки, небанківські фінансові установи** (ст. 7 Указу [39]) **або інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи** (ст. 2 Закону [31]).

У всіх чотирьох випадках йдеться про установи, основною діяльністю яких є надання фінансових послуг. Визначення терміну «фінансова послуга» міститься в ст. 1 Закону України від 12.07.2001 р. «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» та передбачає здійснення операцій з фінансовими активами в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, — і за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів з метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів.

Ще два обмеження з цієї групи запроваджені Указом [39], але в Законі [31] їх немає. До них належать здійснення діяльності з придбанням

спецпатенту (який вже не застосовується), а також спільна діяльність. При цьому обмеження стосується саме спільної діяльності як «віртуального» платника податків, але не тих юридичних осіб, які виступають учасниками такої діяльності.

**Обмеження щодо структури статутного фонду суб'єкта малого підприємництва** спрямоване на запобігання штучному подрібненню підприємств з метою мінімізації податкових платежів. Це обмеження стосується тільки тих підприємств, засновники яких — юридичні особи, що не є суб'єктами малого підприємництва. Тому якщо засновниками підприємства є суб'єкти малого підприємництва, або фізичні особи, структура їх вкладів до статутного фонду ніякого значення для переходу підприємства на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності не має.

**Обмеження для платників єдиного податку щодо розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами** стосується моменту переходу на єдиний податок, оскільки подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності можливе тільки за умови сплати всіх установлених податків і обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період, строк сплати яких настав на дату подання заяви.

**Обмеження щодо способу розрахунків**, яке передбачене тільки Указом [39], стосується виключно юридичних осіб — суб'єктів малого підприємництва, що вже перейшли на єдиний податок та пов'язане із тим, що базою оподаткування єдиним податком визначений обсяг виручки від реалізації, що надходить на поточний рахунок або в касу підприємства. При відсутності грошової форми оплати ані на рахунок, ані в касу нічого не надходить, тобто така операція для платника єдиного податку буде здійснюватися в «безподатковому» режимі. На стадії прийняття рішення про можливість переходу підприємства на єдиний податок це обмеження не застосовується.

З 1 липня 2005 року Законом України «Про державний бюджет України на 2005 рік» передбачені додаткові обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування, яка не поширюється на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим

виграшем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових виграшів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;

- суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів;

- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють: видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності".

Термін дії цих додаткових обмежень - на період до прийняття Закону України "Про спрощену систему оподаткування", але в Законі України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» ця норма вже не передбачена.

### **9.2.3. Ставки і база оподаткування**

Юридичні особи можуть обрати одну із ставок єдиного податку:

- 6% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ;

- 10% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

При цьому принциповим моментом є те, що суб'єкт малого підприємництва має можливість самостійного вибору однієї з цих двох ставок, різниця між якими зв'язана виключно з тим, чи включається ПДВ до складу єдиного податку, чи сплачується окремо.

Якщо при застосуванні 6-відсоткової ставки єдиного податку податковий режим (з точки зору ПДВ) не змінюється, то при обранні 10-відсоткової ставки платники: позбавлені можливості у відповідних випадках одержувати бюджетне відшкодування, не мають права на податковий кредит, а також не можуть виписувати податкові накладні на продані товари (роботи, послуги). Остання обставина в ряді випадків є визначальною для суб'єкта малого

підприємництва при виборі ставки єдиного податку, оскільки при відсутності податкових накладних їхні партнери втрачають право на податковий кредит.

Слід також зазначити, що платники єдиного податку за ставкою 10% перебувають у більш важких умовах, ніж не зареєстровані платниками ПДВ суб'єкти підприємницької діяльності, які сплачують податок за звичайною системою оподаткування. Останні права на податковий кредит також не мають, але віднесення ними сум "вхідного" ПДВ до складу валових витрат все-таки дозволяє їм відшкодувати 25% сплачених сум ПДВ шляхом зменшення платежів з податку на прибуток. Суб'єкти малого підприємства, що сплачують податок за ставкою 10%, такої можливості не мають через те, що вони не є платниками ані ПДВ, ані податку на прибуток підприємств.

Чинним законодавством не передбачено ніяких обмежень у виборі 6-відсоткової чи 10-відсоткової ставки єдиного податку. Тобто суб'єкт малого підприємства має право перейти на єдиний 6-відсотковий податок і в разі здійснення ним операцій, що звільнені від ПДВ, і при виконанні операцій, які не є об'єктом оподаткування цим податком.

**Базою оподаткування у юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва** є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору. Для платників єдиного податку за ставкою 10 % в базу оподаткування не включаються також суми ПДВ, бо нараховувати їх такий платник не має права. Стосовно ж акцизного збору, то ця норма вже втратила свою актуальність у зв'язку з тим, що виготовлення та імпорт підакцизних товарів вилучені з припустимої сфери діяльності суб'єктів малого підприємства.

Під виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в ст. 1 Указу [39] розуміється сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок чи (і) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

У випадку продажу основних фондів виручка від їх реалізації визначається як різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів і їхньою залишковою вартістю на момент продажу. Остання, в свою чергу, обчислюється за правилами бухгалтерського обліку.

Незважаючи на достатньо чітке законодавче визначення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), на практиці виникає проблема

щодо оподаткування єдиним податком позареалізаційних доходів та виручки від іншої реалізації. Справа в тому, що відповідно до Порядку ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва, затвердженому наказом ДПА України від 12.10.99 р. № 554 платники єдиного податку зобов'язані вести облік таких доходів і визначати загальну виручку з урахуванням позареалізаційних доходів та виручки від іншої реалізації. Разом з тим, виходячи із законодавчого визначення, оподаткуванню єдиним податком підлягатимуть тільки ті з таких доходів, які пов'язані з операціями продажу товарів (робіт, послуг) (рис. 9.13).



**Рис. 9.13. Складові бази оподаткування єдиним податком**

На відміну від платників податку на прибуток, для яких об'єкт оподаткування не включає в себе ПДВ, при сплаті 6-відсоткового єдиного податку існує проблема подвійного оподаткування. Сума податкових зобов'язань під час продажу товарів (робіт, послуг), по-перше, враховується при обчисленні ПДВ, а по-друге, включається до бази оподаткування єдиним податком. Тобто такий суб'єкт малого підприємництва змушений додатково

сплачувати у вигляді єдиного податку 6% від суми податкових зобов'язань, що відповідає 1,2% суми виручки від реалізації продукції.

Ще одне складне питання, пов'язане з формуванням бази оподаткування, — транзитні кошти. В деяких випадках кошти, що надходять на користь платника єдиного податку, не є його власністю.

Це стосується, перш за все, сум податків і зборів, які стягуються з покупців товарів та споживачів результатів робіт і послуг, але сплачуються до бюджету платником єдиного податку, який виступає відносно таких податків і зборів податковим агентом (податок з реклами, збір за паркову, ринковий збір, збір на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства та ін.). Такі суми не збільшують об'єкт оподаткування в тому випадку, якщо є транзитними, а платник єдиного податку не має права власності на такі кошти

Значний інтерес для підприємств - платників єдиного податку має використання посередницьких схем, застосування яких дозволяє істотно знизити платежі з єдиного податку на цілком законних підставах. Справа в тому, що кошти, які надходять на розрахунковий рахунок таких платників єдиного податку, є транзитними, і вони (ці платники) не мають права власності на такі кошти, тому при визначенні виручки від реалізації для нарахування єдиного податку ці кошти й не повинні включатися в базу оподаткування.

Іншими словами, при використанні посередницьких схем до бази оподаткування включається не повна сума оплати за товари (роботи, послуги), що проходить через рахунок (касу) посередника, а тільки сума його посередницької винагороди. Такий підхід слід використовувати при здійсненні господарських операцій за договорами комісії, доручення, схову (відповідального зберігання), транспортної експедиції, агентськими договорами та іншими цивільно-правовими актами, які не передбачають передачу прав власності на такі товари.

#### **9.2.4. Зміна системи оподаткування**

Перехід на спрощену систему оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності – можливий з будь-якого податкового періоду, а для єдиного податку тривалість податкового періоду дорівнює кварталу. Таким чином, протягом року існує чотири дати, з яких можна перейти на спрощену систему оподаткування: 1 січня, 1 квітня, 1 липня і 1 жовтня.

Зареєстровані в установленому порядку новостворені суб'єкти підприємницької діяльності мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому здійснено їх державну реєстрацію. Новостворені та зареєстровані платники єдиного податку сплачують його за повний місяць, з якого розпочали діяльність.

З метою переходу на єдиний податок, юридична особа подає письмову заяву встановленого зразка до органу державної податкової служби за місцем реєстрації із зазначенням ставки податку. Строки подання заяви – не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) кварталу.

Ті суб'єкти малого підприємництва, які вже застосовують спрощену систему оподаткування, щорічно подовжують свій статус, подаючи відповідну заяву в орган державної податкової служби за місцем реєстрації.

Орган державної податкової служби протягом 10 днів з моменту подання заяви має видати Свідоцтво, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення щодо відмови у його видачі в письмовій формі. Строк дії Свідоцтва – 1 рік. Тобто, останнім днем подання заяви при переході на єдиний податок з I кварталу є 16 грудня попереднього року, з II кварталу – 16 березня, з III кварталу – 15 червня і з IV кварталу – 15 вересня.

Протягом 10 днів з моменту подання заяви і за умови дотримання всіх вимог, що встановлені для платників єдиного податку та для суб'єктів малого підприємництва, орган ДПС видає платнику податку Свідоцтво, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення щодо відмови у його видачі в письмовій формі.

Строк дії Свідоцтва – 1 рік (в межах календарного року). Після закінчення строку дії, Свідоцтво необхідно повернути до відповідного органу податкової служби, незалежно яке рішення прийняв суб'єкт малого підприємництва: далі сплачувати чи відмовитися від сплати єдиного податку.

Повернення на звичайну систему оподаткування може здійснюватися за ініціативою платника або у зв'язку із порушенням законодавчих вимог до платників єдиного податку.

В першому випадку підставою для скасування статусу платника єдиного податку є заява про відмову від спрощеної системи оподаткування, яка подається в строки, встановлені для заяви на застосування єдиного податку, але форма цієї заяви нормативними актами не регламентована.



В другому випадку перехід на звичайну систему оподаткування є своєрідною санкцією за порушення вимог, встановлених для платників єдиного податку. Так, підставою для обов'язкового повернення на звичайну систему оподаткування може бути: перевищення граничного обсягу виручки від реалізації, здійснення бартерної операції, тощо.

Будь-яке повернення зі спрощеної системи оподаткування може бути здійснене тільки з початку календарного кварталу, наступного за прийняттям відповідного рішення або порушення умов застосування спрощеної системи. Тобто при зміні системи оподаткування (незалежно від напрямку цієї зміни) має дотримуватися принцип незмінності умов оподаткування протягом квартального податкового періоду.

Чинним законодавством передбачене, що протягом календарного року на єдиний податок перейти можна тільки один раз. На практиці трапляються ситуації, коли суб'єкт малого підприємництва вимушений повернутися на загальну систему оподаткування в зв'язку з власним бажанням або порушенням встановлених обмежень. У цьому випадку його право знов перейти на спрощену систему оподаткування в наступному році залежить від того, чи виконуються на момент нового переходу встановлені обмеження. Якщо в минулому році платник повернувся на звичайну систему за власним бажанням або внаслідок здійснення бартерної операції, дотримуючись при цьому вимог щодо чисельності найманих робітників, обсягу діяльності та ін., заперечень стосовно його нового переходу на єдиний податок виникати не може. Зовсім інша ситуація складається в тому разі, коли платник перевищує граничні показники середньооблікової чисельності працівників або обсягів реалізації. Оскільки на момент переходу на єдиний податок враховується рівень цих показників за календарний рік, платник за цими показниками не відповідатиме встановленим критеріям і не зможе застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Однією із найбільш складних і неврегульованих сторін спрощеної системи є оподаткування господарських операцій, початок і завершення яких здійснюється в різних режимах у зв'язку з переходом на єдиний податок і поверненням на звичайну систему оподаткування.

Невизначеність оподаткування перехідних операцій обумовлена відмінністю методів податкового обліку, які використовуються для визначення

податкових зобов'язань за єдиним податком, від методів податкового обліку з ПДВ і податку на прибуток (рис.9.14).



**Рис. 9.14. Взаємодія методів податкового обліку при здійсненні "перехідних" операцій**

Оподаткування не завершених на момент переходу на єдиний податок операцій, здійснюваних суб'єктами малого підприємництва, в загальному випадку залежить від того, чи були обкладені податками ці операції до моменту переходу.

При цьому основним принципом оподаткування таких операцій є недопущення подвійного оподаткування однієї операції за різними податковими системами.

Особливості визначення податкових зобов'язань з ПДВ, податку на прибуток і єдиного податку при переході на спрощену систему залежать від виду операцій, ставки єдиного податку, методу податкового обліку з ПДВ та податку на прибуток та від того, яка саме подія – оплата чи відвантаження – відбулася до переходу на спрощену систему (табл. 9.5).

Також неврегульованими залишаються питання визначення податкових зобов'язань при здійсненні перехідних операцій, не завершених на момент повернення на звичайну систему оподаткування. Початок таких операцій відповідає періоду роботи за єдиним податком, а при їхньому завершенні суб'єкт малого підприємництва вже є платником і податку на прибуток, і ПДВ.

Особливості оподаткування операцій, що закінчуються після повернення на звичайну систему оподаткування наведені в табл. 9.6.

Таблиця 9.5

**Оподаткування незавершених операцій при переході на спрощену систему оподаткування**

Операція	Особливості оплати та метод податкового обліку	До переходу		Після переходу		
		Податкові зобов'язання з ПДВ	Збільшення валового доходу	Єдиний податок 10%	Єдиний податок 6%	Податкові зобов'язання з ПДВ
Відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) - до переходу на єдиний податок, оплата - після переходу	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ - за першою з подій	+	+	-	-	-
	Оплата грошовими коштами, касовий метод податкового обліку з ПДВ	-	+	-	-	+
	Оплата за рахунок бюджетних коштів	-	-	+	+	+
Оплата - до переходу на єдиний податок, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) - після переходу	Оплата грошовими коштами	+	+	-	-	-
	Оплата за рахунок бюджетних коштів	+	+	-	-	-
	Передоплата за експорт	-	+	-	-	+

Таблиця 9.6

**Оподаткування незавершених операцій при поверненні на звичайну систему оподаткування**

Операція	Особливості оплати та метод податкового обліку	До повернення			Після повернення	
		єдиний податок 10%	єдиний податок 6%	податкові зобов'язання з ПДВ	збільшення валового доходу	податкові зобов'язання з ПДВ
Передоплата — в період роботи на єдиному податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) — після повернення на звичайну систему оподаткування	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ значення не має	+	+	+	-	-
	Передоплата за експорт	+	+	-	-	-/+
Відвантаження — в період роботи на єдиному податку, оплата — після повернення	Оплата грошовими коштами, касовий метод податкового обліку з ПДВ	-	-	-	+	+

на звичайну систему оподаткування	Оплата за рахунок бюджетних коштів	-	-	-	+	+
	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ — за першою з подій	-	-	-	+	+
Безкоштовна передача ТМЦ	Повернення з єдиного податку (10%)	-	-	-	-	+
	Повернення з 6-відсоткового єдиного податку	-	-	+	-	-

Крім того, неврегульованою проблемою є оподаткування операцій, початок і завершення яких здійснюється при спрощеній системі оподаткування, але при різних ставках єдиного податку. У таких ситуаціях єдиною, відмінною рисою, крім розміру ставки єдиного податку, є зміна статусу суб'єкта малого підприємництва щодо ПДВ.

Особливості оподаткування операцій при зміні ставок єдиного податку приведені в табл. 9.7.

Таблиця 9.7

### Оподаткування перехідних операцій при зміні ставки єдиного податку

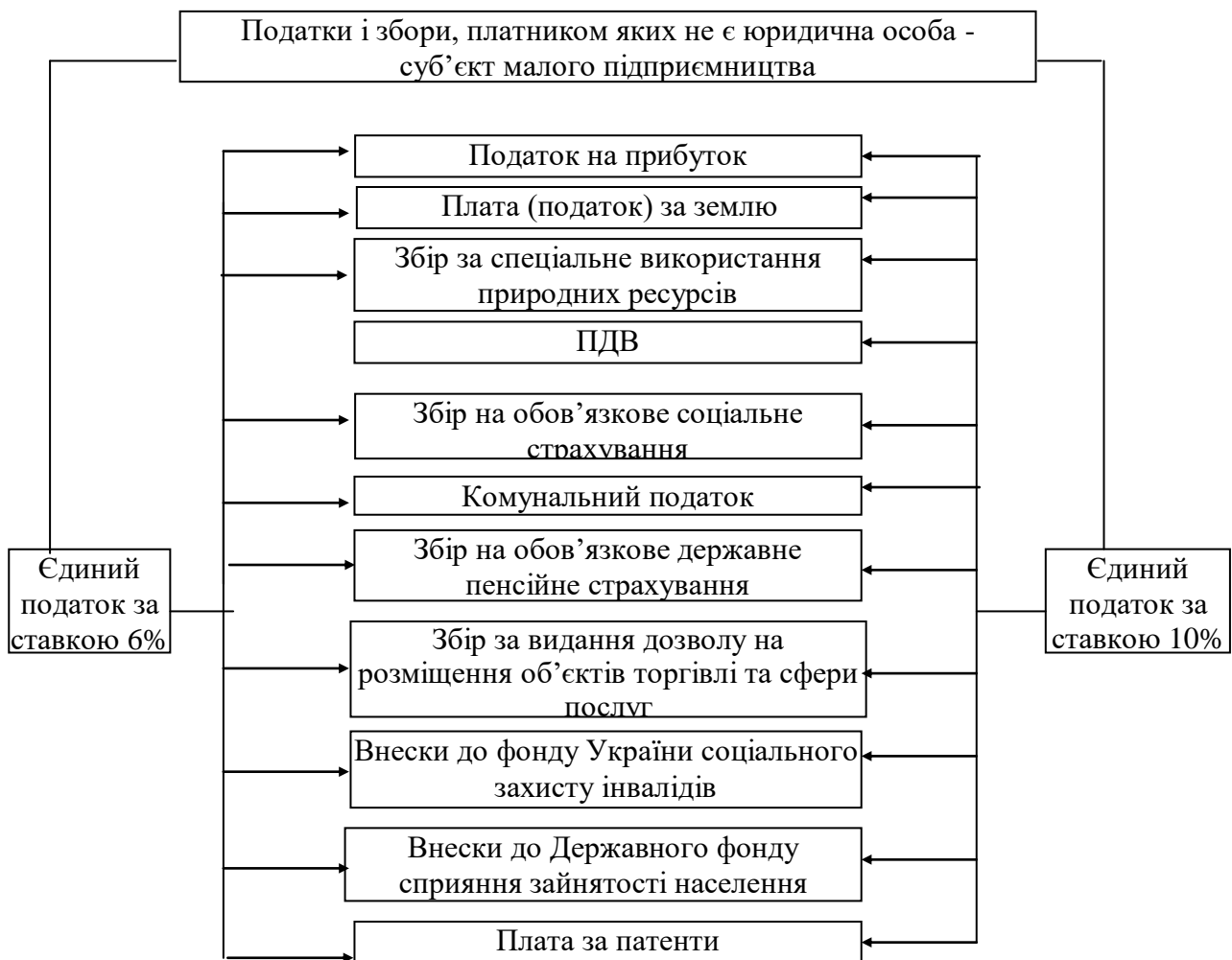
Зміна ставки	Операція	Метод податкового обліку з ПДВ	До зміни ставки єдиного податку		Після зміни ставки єдиного податку	
			єдиний податок	податкові зобов'язання з ПДВ	єдиний податок	податкові зобов'язання з ПДВ
З 6% на 10%	Передоплата — до зміни ставки єдиного податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) — після	Метод податкового обліку значення не має	+	+	-	х
		Передоплата за експорт	+	-	-	х
	Відвантаження товару — до зміни ставки єдиного податку, оплата — після	Касовий метод	-	-	+	х
		Оплата за рахунок бюджетних коштів	-	-	+	х
		Метод першої з подій	-	+	+	х
З 10% на 6%	Передоплата — до зміни ставки єдиного податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) — після	Незалежно від методу обліку	+	х	-	-
		Передоплата за експорт	+	х	-	-

	Відвантаження товару — до зміни ставки єдиного податку, оплата — після	Незалежно від методу обліку	—	x	+	+
--	---	--------------------------------	---	---	---	---

### 9.2.5. Особливості сплати інших податків і зборів

Однією з ключових відмінностей спрощеної системи оподаткування від звичайної є те, що вона передбачає заміну сплати частини встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку із скороченням загальної їх кількості (рис. 9.15). Причому відповідно до Указу [39] суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи при застосуванні спрощеної системи оподаткування «не є платниками» цих податків, зборів та обов'язкових платежів.

Разом з тим, існують певні особливості для деяких податків і зборів, що замінюються єдиним податком.



**Рис. 9.14. Взаємодія єдиного податку для юридичних осіб з іншими податками і зборами**

**Податок на прибуток підприємств.** Суб'єкти малого підприємництва, які перейшли на спрощену систему оподаткування, не є платниками цього податку, незалежно від обраної ставки єдиного податку. Разом з тим, це не означає, що на них зовсім не поширюються норми Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [21].

По-перше, визначення основних податкових термінів, що містяться в цьому законодавчому акті, застосовуються і в спрощеній системі оподаткування, оскільки власних визначень таких понять, як, наприклад, «продаж товарів», «продаж робіт (послуг)», «товар», «основні фонди» та ін. Указ [39] не містить.

По-друге, незважаючи на те, що обов'язковість ведення податкового обліку існує тільки для платників податку, суб'єкти спрощеної системи оподаткування все ж таки вимушені вести облік валового доходу, оскільки саме за цим критерієм встановлене обмеження для суб'єктів малого підприємництва.

По-третє, юридична особа - платник єдиного податку не сплачує податок на прибуток, але вона зобов'язана сплачувати внесок при виплаті дивідендів, причому, її податкові зобов'язання з єдиного податку не зменшуватимуться на перераховану суму внеску, що є суттєвим мінусом для застосування спрощеної системи господарськими товариствами. Крім того, у випадку, коли нерезидент здійснює діяльність в Україні через резидента – платника єдиного податку, – останній не звільняється від обов'язку утримувати та сплачувати податок з доходів нерезидента.

У контексті єдиного податку певної специфіки набуває проблема оподаткування операцій зі зв'язаними особами. Особливий порядок оподаткування таких операцій із застосуванням звичайних цін, як і саме визначення терміну «зв'язана особа», стосується зараз тільки податкового обліку з податку на прибуток (щодо ПДВ – з 2005 року звичайні ціни застосовуються в цьому податку незалежно від наявності факту «зв'язаності» партнерів). Тому для платника 10-відсоткового єдиного податку здійснення операцій зі зв'язаними особами не впливає на розмір його податкових платежів.

**Податок на додану вартість.** У випадку, коли суб'єкт малого підприємництва обирає 6-відсоткову ставку єдиного податку, він залишається платником ПДВ на загальних умовах.

Якщо ж він є платником єдиного податку за ставкою 10%, він автоматично сплачує ПДВ у складі єдиного податку, а його реєстрація в якості платника ПДВ – скасовується. А коли новостворені суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи відразу після державної реєстрації обирають спрощену систему за 10-відсотковою ставкою податку, то реєстрації як платники ПДВ вони не підлягають.

Для таких платників є специфічні особливості, пов'язані з податком на додану вартість:

- звільнення від сплати ПДВ не поширюється на імпортні операції, тобто платник єдиного 10-відсоткового податку сплачує «імпортний» ПДВ на загальних умовах;

- такі суб'єкти малого підприємництва втрачають право на нарахування податку, податковий кредит та складання податкових накладних, вексельну форму погашення податкових зобов'язань при імпорті, а також на бюджетне відшкодування, в тому числі за податкові періоди, що передували переходу на спрощену систему оподаткування;

- при переході на єдиний податок платник податку, в обліку якого на день анулювання реєстрації знаходяться товарні залишки або основні фонди, стосовно яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах, зобов'язаний визнати умовний продаж таких товарів за звичайними цінами та відповідно збільшити суму своїх податкових зобов'язань за наслідками податкового періоду, протягом якого відбувається таке анулювання.

**Плата за землю.** Звільнення від сплати цього податку стосується тільки тих земельних ділянок, які використовуються ними для здійснення підприємницької діяльності. Якщо ж така ділянка використовується для невиробничої діяльності (тобто з підприємницькою діяльністю суб'єкта малого підприємництва не пов'язана, - сплата земельного податку стає для такого платника обов'язковою.

Інша проблема, пов'язані з платою за землю, полягає в тому, що чинним законодавством передбачено дві форми справляння плати за землю – земельний податок та плата за оренду земельних ділянок. Звільнення для платників єдиного податку (незалежно від обраної ставки) поширюється тільки на ті землі, які знаходяться у власності платників, тобто воно стосується тільки

земельного податку. Від обов'язковості сплати орендної плати суб'єкт малого підприємництва не звільнюється, навіть у тому випадку, коли ці земельні ділянки використовуються ним у власній підприємницькій діяльності.

**Плата за патенти.** Суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, не є платниками плати за торгові патенти. Разом з тим звільнення від плати за патенти стосується лише двох видів підприємницької діяльності, які може здійснювати платник єдиного податку: операцій з торгівлі за готівку та операцій з надання побутових послуг населенню (незалежно від форми розрахунків). Інші два види діяльності, що підлягають патентуванню (операції у сфері грального бізнесу та операції з купівлі-продажу валюти), платниками єдиного податку здійснюватися не можуть, оскільки на них дія Закону [31] не поширюється

**Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.** Починаючи з 2001 року система соціального страхування зазнала суттєвих змін. Замість збору на обов'язкове соціальне страхування, частина якого перераховувалася в фонд зайнятості, введені три види внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які переходять до:

Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності ( правонаступник Фонду соціального страхування України);

Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття ( правонаступник Фонду сприяння зайнятості);

Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві.

Крім того, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з виплат з оплати праці замінений внесками на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

У зв'язку з вступом в дію відповідних законів виникла певна проблема щодо застосування норм ст. 6 Указу [39], відповідно до яких суб'єкт малого підприємництва — юридична особа — не є платником збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування та внесків до державного Фонду сприяння зайнятості населення (які, за своєю суттю, були різновидом цього збору). Ця проблема зв'язана з заміною назви цих обов'язкових платежів, які до того ж виведені з системи оподаткування. Але,



незважаючи на ці зміни, суб'єкти малого підприємництва і зараз не сплачують внески, що нараховуються на виплати з оплати праці в Пенсійний фонд України, а також у Фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та на випадок безробіття.

Внески в Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві сплачуються платниками єдиного податку на загальних умовах.

Наймані працівники, які працюють на умовах трудового договору (контракту), укладеного з роботодавцями — суб'єктами підприємницької діяльності, що обрали спрощену систему оподаткування, сплачують внески на загальнообов'язкове державне пенсійне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, а також на соціальне страхування на випадок безробіття в порядку та розмірах, встановлених законодавством.

При цьому всі підприємства, в тому числі й ті, що обрали спрощену систему оподаткування та використовують працю найманих працівників, зобов'язані щоквартально звітувати за встановленою формою перед органами Фондів за місцем реєстрації.

#### ***Збори в Пенсійний фонд України з окремих господарських операцій.***

Хоча платники єдиного податку не є платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, а збори з окремих господарських операцій є різновидами цього збору, починаючи з 2005 року всі ці збори сплачуються суб'єктами малого підприємництва на загальних підставах. Відповідна норма міститься в бюджетних законах на 2005 та 2006 роки.

***Штрафні санкції за нестворені робочі місця для інвалідів.*** У 2001 році в новій редакції було викладено статті 19 і 20 Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні", внаслідок чого термін "внески" був замінений на "штрафні санкції" за нестворені робочі місця для таких працівників.

Юридичні особи - платники єдиного податку не є платниками внесків у цей фонд, але ніяким чином не звільнені від сплати штрафних санкцій. Виходячи з цього, контролюючі органи вимагають від таких платників єдиного податку сплати цих штрафних санкцій у випадку невиконання встановленого законом нормативу створення робочих місць для інвалідів.

*Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі.* Суб'єкти малого підприємництва не є платниками цього збору, але вартість послуг, зв'язаних з видачею такого дозволу, сплачується ними на загальних підставах.

### **9.2.6. Податковий облік і звітність**

Перехід підприємства на єдиний податок передбачає ведення платниками Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва, яка за своєю суттю є базовою формою податкового обліку з даного податку. В ній у хронологічному порядку на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному періоді.

Крім Книги обліку доходів і витрат, суб'єкт малого підприємництва – юридична особа - зобов'язаний вести ще й касову книгу.

Формою податкової звітності є *Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою*, форма якого затверджена ДПАУ окремо для платників єдиного податку за ставкою 6% і за ставкою 10%.

Звітний податковий період при спрощеній системі оподаткування дорівнює податковому кварталу. За результатами господарської діяльності за звітний податковий квартал суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи – подають до органу державної податкової служби:

- розрахунок про сплату єдиного податку;
- декларацію про сплату податку на додану вартість (в разі обрання ставки 6 %);
- платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Строки подання податкової звітності та перерахування податку, встановлені Указом [39] не відповідають загальним правилам встановлення таких строків За Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [32] (табл. 9.8).

Юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва сплачують єдиний податок на окремий рахунок відділень Державного казначейства України, з якого наступного дня після надходження коштів сума єдиного податку розподіляється в таких розмірах:

**Строки подання Розрахунку і погашення податкових зобов'язань з  
єдиного податку**

Строки	Указ [39]	Закон [32]
подання податкової звітності	до 20 числа місяця, що наступає за звітним (податковим) періодом	протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу
сплати податку	щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця	протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації

до Державного бюджету України — 20 відсотків;  
до відповідного місцевого бюджету — 23 відсотки;  
до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;  
на загальнообов'язкове державне соціальне страхування — 15 відсотків  
(у тому числі на випадок безробіття — 4 відсотки).

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно з законодавством України, тобто будь-які спеціальні норми щодо пені і штрафних санкцій для єдиного податку не застосовуються.

### **9.3. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності**

Для *громадян – підприємців* доцільність переходу на спрощену систему оподаткування визначається трохи іншими обставинами, чим для юридичних осіб, оскільки ряд принципів положень Указу і нормативних документів істотно відрізняється. Це стосується не тільки умов, яких необхідно дотримуватися при переході на спрощену систему, але й суттєвих ознак єдиного податку.

Так, ставки єдиного податку встановлюються місцевими радами за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в фіксованих сумах у залежності від виду діяльності. Завдяки такій обставині підприємець заздалегідь знає суму податку, що підлягає місячній сплаті. Причому ця сума не залежить ані від виручки, ані від чистого доходу такого підприємця.

Загальна характеристика єдиного податку з фізичних осіб приведена на рисунку 9.15.



**Рис.9.15. Загальна характеристика єдиного податку з фізичних осіб**

Доцільність переходу на єдиний податок фізичних осіб визначається з точки зору позитивних (табл. 9.9) та негативних (табл. 9.10) рис спрощеної системи оподаткування в порівнянні зі звичайними умовами здійснення підприємницької діяльності, при яких основне податкове навантаження забезпечується податком з доходів фізичних осіб.

До платників єдиного податку відносяться фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції за рік не перевищує 500 тис. грн. [ 39, ст. 1].

**Переваги спрощеної системи оподаткування фізичних осіб —  
суб'єктів малого підприємництва**

Сфера дії	Перевага	Можливі наслідки
Законодавча та нормативна бази	Зменшення кількості податків і зборів, а, відповідно, — законодавчих і нормативних актів, що мають враховуватися суб'єктом малого підприємництва	Зменшення ймовірності помилок у застосуванні законодавчих і нормативних актів і, відповідно, можливих фінансових санкцій. Зниження впливу нестабільності законодавства. Зменшення кількості суперечливих норм
Перехід на спрощену систему	Здійснюється за рішенням платника	Платник приймає рішення про застосування спрощеної системи не в обов'язковому порядку, а виходячи з економічної доцільності переходу на єдиний податок, що дає змогу зменшити сукупні податкові платежі
Наявність альтернатив	У рамках спрощеної системи платник самостійно приймає рішення щодо статусу платника ПДВ	Можливість врахувати інтереси споживачів і оптимізувати сукупні податкові платежі в залежності від специфіки підприємницької діяльності
Ставка оподаткування	Установлюється у фіксованій сумі в залежності від виду підприємницької діяльності	Незалежність податкових зобов'язань від результатів підприємницької діяльності стимулює нарощування обсягів реалізації й чистого доходу платника, а також зменшення витрат
	Максимальний граничний рівень ставки обмежений	Можливість прогнозування податкових платежів
Доплата за найманих робітників	Нормована (50% від встановленої ставки єдиного податку)	Стимулює підвищення продуктивності праці найманих робітників
Розрахунки, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань	Значно спрощуються	За тими податками та зборами, платником яких не є суб'єкт малого підприємництва, розрахунки податкових зобов'язань не здійснюються. Визначення податкових зобов'язань з єдиного податку не потребує спеціальних розрахунків
Характер сплати	Попередній характер сплати єдиного податку — гарантія від зміни ставок	У випадку зміни ставки оподаткування органами місцевої влади перерахунок податкових зобов'язань за періодами, коли здійснена попередня оплата, не здійснюється

Звітність	Скорочення та спрощення форми	Скорочення витрат часу на заповнення і подання звітності. Зменшення ймовірності помилок у податковій звітності
Розрахунки зі споживачами	Можливість не застосовувати реєстратори розрахункових операцій	Спрощується організація підприємницької діяльності. Зменшується кількість перевірок. Зменшується кількість можливих порушень

Таблиця 9.10

### Недоліки єдиного податку для фізичних осіб порівняно зі звичайною системою оподаткування

Сфера дії	Недолік	Можливі наслідки
Законодавча база	Невідповідність норм Указу [39] іншим законодавчим та нормативним актам у сфері оподаткування	Невизначеність суттєвих умов застосування спрощеної системи. Велика кількість суперечливих роз'яснень органів виконавчої влади
Обмеження щодо видів діяльності	Громадянин-підприємець не може здійснювати види діяльності, на які не поширюється дія Закону України "Про державну підтримку розвитку малого підприємництва" [31] та Указу [39]	Здійснення видів діяльності, які заборонені для суб'єктів малого підприємництва платників єдиного податку, зумовлює обов'язкове повернення на звичайну систему оподаткування
Обмеження щодо масштабу діяльності та чисельності найманих робітників	Відсутність диференціації обмежень в залежності від виду діяльності	Підприємці, що здійснюють трудомісткі види діяльності, або види діяльності в яких мала частка доданої вартості має обмежені (порівняно з іншими) можливості застосування спрощеної системи оподаткування
Характер ставки	Встановлюється у фіксованому розмірі	Неможливість зменшення податкових платежів при погіршенні фінансово-економічних показників або при тимчасовому припиненні підприємницької діяльності
Порядок встановлення ставки	Ставки встановлюються органами місцевого самоврядування, а терміни їх дії законодавчо не визначені	Суб'єктивний характер диференціації ставок за видами діяльності. Можливість зміни ставок протягом календарного року
Податковий облік	Форми податкового обліку містять зайві реквізити	Додаткові витрати часу на ведення обліку за показниками, які не враховуються при визначенні податкових зобов'язань
Попередній характер сплати	Єдиний податок сплачується до початку відповідного періоду	Зменшення оборотних коштів підприємців

Подання звітності	Невиправдано короткий термін подання звітності (протягом п'яти днів після закінчення податкового кварталу)	Втрати часу на черги в органах податкової служби. Відсутність достатнього часу для підготовки й перевірки звітності
-------------------	--	--

Згідно ж Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [31], громадянин – підприємець для того, щоб працювати за спрощеною системою оподаткування має відповідати тільки критерію суб'єкта підприємницької діяльності (рис.9.16).



**Рис. 9.16. Обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами – суб'єктами малого підприємництва**

Фізичні особи, які відповідають критеріям платників єдиного податку мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності виключно на добровільних засадах один раз протягом календарного року з початку будь якого кварталу. Новостворені підприємці можуть перейти на єдиний податок з того кварталу, в якому здійснена державна реєстрація, подавши заяву при постановці на облік.

Підставою для переходу на єдиний податок є заява, яку він подає у письмовій формі до органу державної податкової служби. Строк подання заяви – такий же, як і для юридичних осіб – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку кварталу, з якого він обирає оподаткування доходів за спрощеною системою.

У заяві, крім об'єктивної інформації про громадянина – підприємця, зазначаються відомості про:

- види діяльності, які будуть здійснюватися в роботі за спрощеною системою оподаткування;
- місце здійснення підприємницької діяльності;
- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року. У випадку, коли перехід на єдиний податок здійснюється з початку року, то вказується розмір виручки за попередній рік;
- чисельність працівників, з якими укладено трудові угоди, що передбачають оплату їх праці не нижче мінімального розміру заробітної плати на день складання заяви.

При подачі заяви одночасно подається квитанція про сплату податку не менш, ніж за календарний місяць.

Орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи – за наявності платіжного документа про сплату єдиного податку зобов'язаний протягом десяти робочих днів після отримання заяви безоплатно видати Свідоцтво або надати письмову мотивовану відмову. На кожного найманого робітника видаються Довідки про трудові відносини фізичної особи з громадянином-підприємцем. Свідоцтво може бути видане на той термін, що вказується громадянином – підприємцем в заяві, але в межах календарного року.

Відповідно до діючого законодавства, Свідоцтво, а також Довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку повинні знаходитися на робочому місці платника або найманого працівника та пред'являтися представникам контролюючих органів, які мають відповідні функціональні повноваження на здійснення перевірки.

Ставка єдиного податку для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється місцевими радами по місцю державної реєстрації в межах від 20 до 200 грн. за календарний місяць.



Чинним законодавством встановлений один критерій, за яким ставки єдиного податку можуть бути диференційовані органами місцевої влади, - вид підприємницької діяльності.

У випадку коли фізична особа – суб’єкт малого підприємництва – здійснює декілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Це правило застосовується незалежно від того, де здійснюється ця підприємницька діяльність: в межах адміністративно-територіальної одиниці чи на всій території України.

Якщо підприємець використовує в своїй діяльності найману працю чи працю членів своєї сім’ї, розмір єдиного податку збільшується на 50% за кожну особу. У випадку одночасного здійснення декількох видів підприємницької діяльності ця надбавка розраховується, виходячи з більшої з цих ставок, незалежно від того, яким з видів діяльності займається цей конкретний найманий працівник.

При прийомі нових працівників за кожного з них в органах державної податкової служби оформляється довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку, а також здійснюється доплата податку з моменту прийому його на роботу, але не менш, ніж за повний місяць. У випадку звільнення працівника платник податку зобов’язаний повернути довідки в податкову інспекцію.

Громадяни підприємці, що вибрали спрощену систему сплачують єдиний податок замість цілого ряду інших податків і зборів (обов’язкових платежів) – рис.9.17:



**Рис.9.17. Взаємодія єдиного податку для фізичних осіб з іншими податками і зборами**

Особливості сплати ПДВ, внесків на загальнообов'язкове соціальне (в тому числі, пенсійне) страхування, плати за землю, плати за патенти та збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі для фізичних осіб платників єдиного податку – такі ж, як і для юридичних осіб.

Податок на промисел не сплачується громадянами-підприємцями, що застосовують спрощену систему оподаткування з двох підстав: по-перше, вони не є платниками цього податку [39, ст. 6], а по-друге, суб'єктами податку на промисел є громадяни, які не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Щодо податку з доходів фізичних осіб, фізична особа — суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на доходи фізичних осіб. Пізніше Кабінет Міністрів України постановою від 16 березня 2000 року № 507 конкретизував цю норму: на суб'єктів малого підприємництва - фізичних осіб, які не є платниками податку на доходи фізичних осіб, не поширюються вимоги розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [41] (у частці доходів від провадження підприємницької діяльності, що здійснюється за спрощеною системою оподаткування). У випадку, коли ці громадяни одержують доходи і з інших джерел (наприклад, працюючи за трудовою угодою на будь-якому підприємстві чи в організації), такі доходи підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Податковий облік у фізичних осіб має певну специфіку, яка визначається відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів діяльності підприємця з розміром його податкових зобов'язань. Внаслідок цього інформація податкового обліку та звітності фізичної особи може бути використана лише для контролю за дотриманням ним встановлених обмежень щодо виду діяльності, обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та кількості найманих працівників.

Для визначення результатів власної підприємницької діяльності платник єдиного податку використовує Книгу обліку доходів і витрат, записи в якій ведуться на підставі хронологічного відображення здійснених господарських і фінансових операцій.

Чинним законодавством передбачена обов'язковість заповнення наступних граф Книги обліку доходів і витрат:

- період обліку;
- витрати на виробництво продукції;
- сума виручки (доходу);
- чистий дохід.

Суми виручки від реалізації і витрат відображаються в Книзі обліку доходів і витрат платника єдиного податку тільки в сумарному вираженні, без позначення кількісних показників та найменувань.

Важливою перевагою спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для фізичних осіб є право не застосовувати під час розрахунків із споживачами реєстратори розрахункових операцій.

Для платників єдиного податку – фізичних осіб – встановлений квартальний податковий період, який одночасно є й звітним періодом. Тобто періодичність подання звітності – один квартал. Звіт представляється в органи державної податкової служби протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду.

Фізична особа сплачує єдиний податок щомісячно - не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України. Але на практиці єдиний податок сплачується громадянами-підприємцями авансом – не за попередній, а за наступний місяць.

Сума сплаченого єдиного податку розподіляється наступним чином:

- до місцевого бюджету — 43 відсотки;
- до Пенсійного фонду України — 42 відсотки;
- на обов'язкове соціальне страхування — 15 відсотків (у тому числі на випадок безробіття - 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

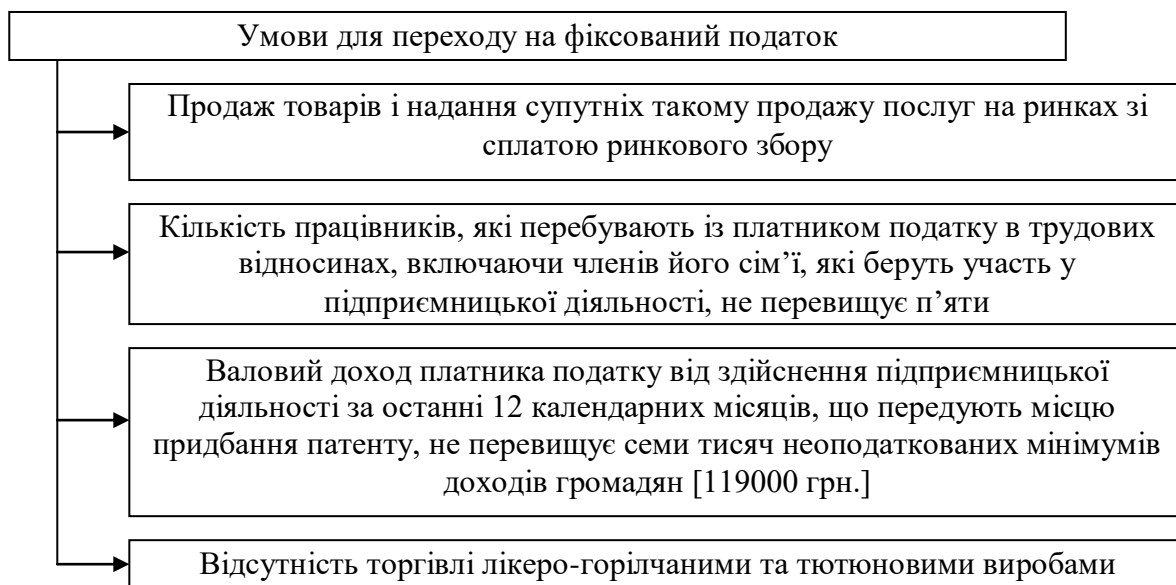
#### **9.4. Фіксований податок**

Одним з найпоширеніших варіантів альтернативного оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності є сплата громадянами – підприємцями прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту. Поширеність цієї системи оподаткування зумовлена простотою застосування і відносно невеликими розмірами податкових ставок.

Законодавчою основою фіксованого прибуткового податку є Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [41].

Платниками фіксованого прибуткового податку є фізичні особи, зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності, які самостійно можуть прийняти рішення про застосування цієї системи оподаткування.

Однак, не всі платники можуть перейти на дану систему оподаткування. Система обмежень щодо застосування фіксованого податку включає наступні умови (рис. 9.18):



**Рис. 9.18. Система обмежень для платників фіксованого прибуткового податку**

Особливостями фіксованого прибуткового податку є рівень і порядок встановлення ставок оподаткування (табл.9.11).

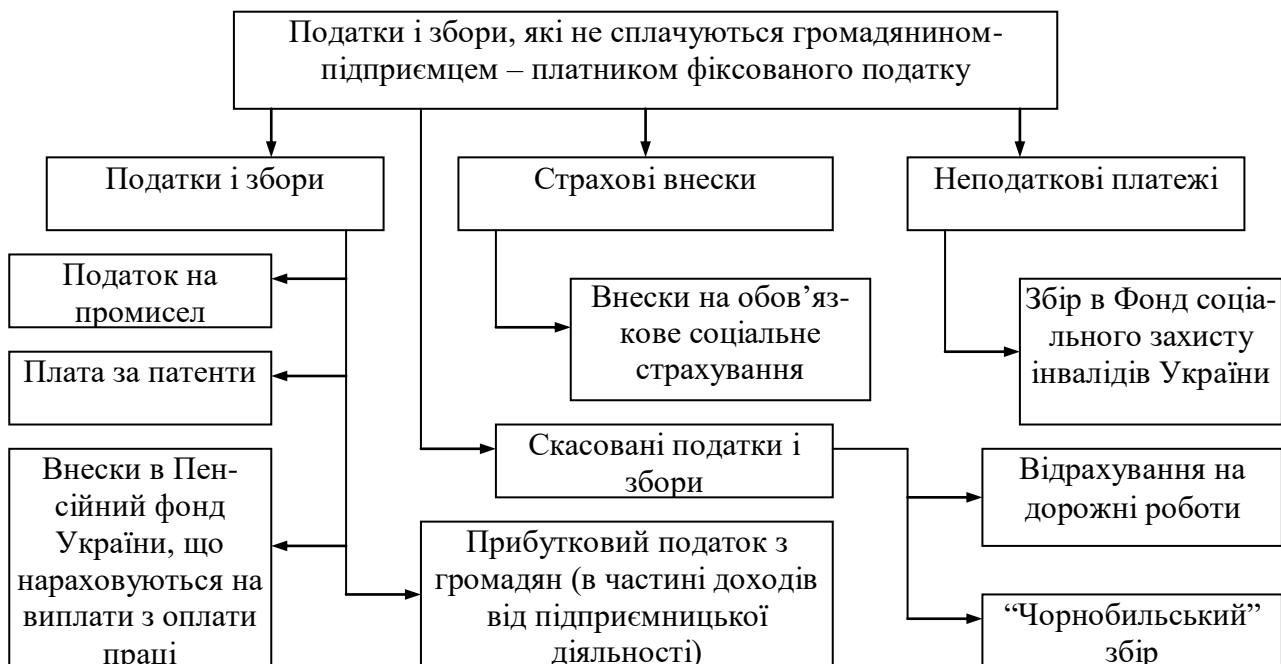
Податкові ставки встановлюються органами місцевого самоврядування у фіксованій сумі на місяць в межах від 20 до 100 грн. Для здійснення діяльності на всій території України ставка встановлена в розмірі 100 грн. Якщо підприємець використовує працю найманих робітників, то розмір фіксованого податку збільшується на 50% за кожного додаткового найманого робітника. Причому в тому випадку, коли патент уже оформлений, але залучаються додаткові працівники, за умови відповідної доплати в патент вносяться зміни протягом трьох днів після того, як платник повідомить про цей факт відповідний податковий орган.

## Загальна характеристика податкових ставок

Ознака	Характеристика податкових ставок
Спосіб встановлення	У фіксованій сумі на місяць в межах встановленого законодавством діапазону
Мінімальний рівень	20 грн. на місяць
Максимальний рівень	100 грн. на місяць
Розмір ставки для здійснення діяльності на всій території України	100 грн. на місяць
Повноваження по встановленню	Органи місцевого самоврядування
Періодичність перегляду	Законодавством не встановлена
Критерії диференціації	Територіальне розташування місця торгівлі
Залежність від кількості найманих робітників	За кожного додаткового найманого робітника ставка збільшується на 50%
У випадку зміни ставки податку	Протягом дії патенту перерахунок не здійснюється

Критерієм диференціації щодо визначення розміру ставок виступає територіальне розташування місця торгівлі. При цьому асортиментний перелік товарів, що продаються, площа торгового залу та інші параметри торгівельної діяльності не впливають на розмір фіксованої ставки.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що сплачують прибутковий податок у фіксованому розмірі звільняються від сплати наступних податків і зборів (рис. 9.19):



**Рис.9.19. Податки і збори, що не сплачуються платником фіксованого податку**

При цьому, від сплати даних податків і зборів звільняється не тільки сам платник податку, але й особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Свідоцтвом про право застосування фіксованого податку є патент, який підприємець повинен придбати до початку діяльності за цією альтернативною системою оподаткування. Патент видається органом державної податкової служби за місцем реєстрації фізичної особи суб'єкта підприємницької діяльності незалежно від того, де ця діяльність проводиться.

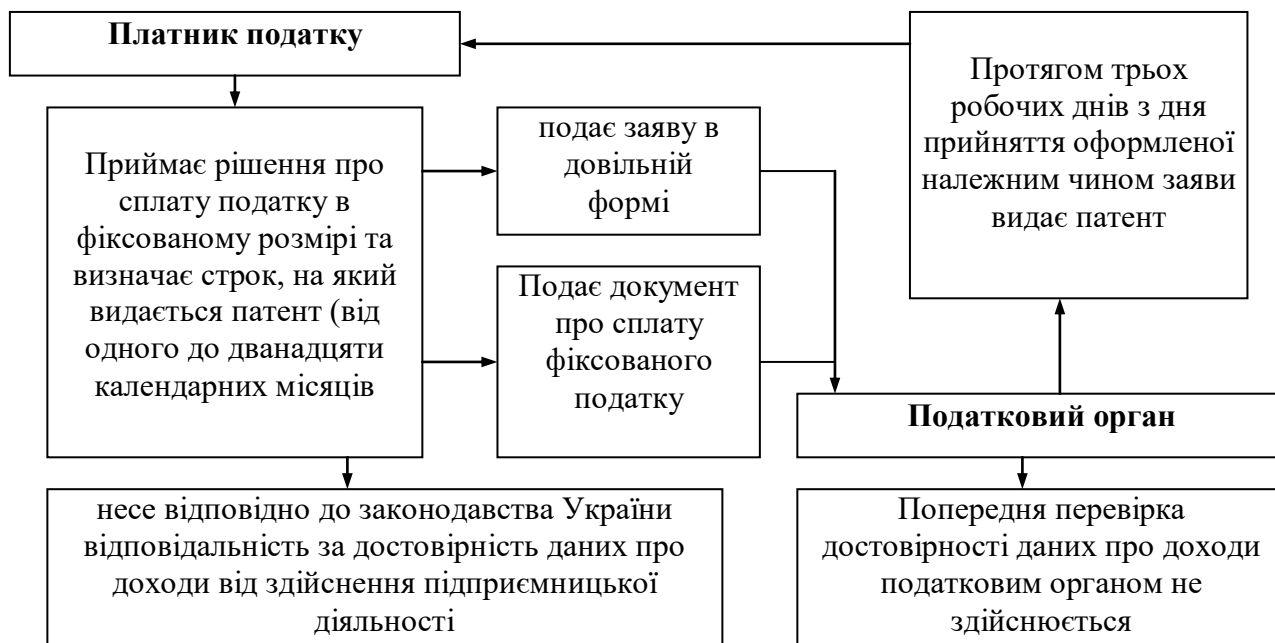
Підприємець може перейти на сплату фіксованого прибуткового податку як безпосередньо після отримання свідоцтва про державну реєстрацію підприємницької діяльності, так і в будь-який інший період, коли він вже працює, застосовуючи звичайну систему оподаткування.

Заява на одержання Патенту подається в довільній формі і містить такі реквізити:

- прізвище, ім'я, по батькові заявника – платника податку;
- ідентифікаційний номер платника податку з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків;
- місце здійснення діяльності;
- вид діяльності;
- перелік і ідентифікаційні номери осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку;
- інформацію про доходи платника податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців або про неотримання таких доходів.

Податковий орган за місцем проживання підприємця на підставі документа, що засвідчує сплату фіксованого податку в розмірі, встановленому відповідною місцевою радою як для самостійної діяльності, так і в розмірі 50 % за кожну особу, зобов'язаний видати патент протягом трьох робочих днів з дня прийняття оформленої належним чином заяви від платника. Відповідальність за достовірність даних, зазначених у заяві несе платник податку відповідно до законодавства України (рис.9.20).

Патент видається на строк від одного до дванадцяти календарних місяців за вибором платника податку, платник може його придбати з початку або з будь-якої дати будь-якого місяця року.



**Рис. 9.20. Взаємодія платника податку та органу податкової служби при отриманні патенту**

Умови і наслідки скасування та вилучення патенту відображені на рис.9.21.



**Рис. 9.21. Умови і наслідки скасування та вилучення патенту**

Тривалість звітного періоду для платників фіксованого податку дорівнює одному кварталу. Громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю

подають податковому органу декларації за наслідками кожного звітного кварталу, а також звітного року в строки, встановлені законом.

У разі сплати фіксованого податку платник звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат. Крім того, специфічною рисою організації підприємницької діяльності зі сплатою фіксованого прибуткового податку є те, що здійснення торговельної діяльності у сфері роздрібної (дрібнооптової) торгівлі таким платником, а також особами, які перебувають з ним у трудових відносинах, або членами його сім'ї, які беруть участь у такій діяльності, не потребує отримання ліцензії.

Передбачена система санкцій, що накладаються на платників фіксованого податку за порушення в сфері оподаткування та державного регулювання їх діяльності (табл.9.12)

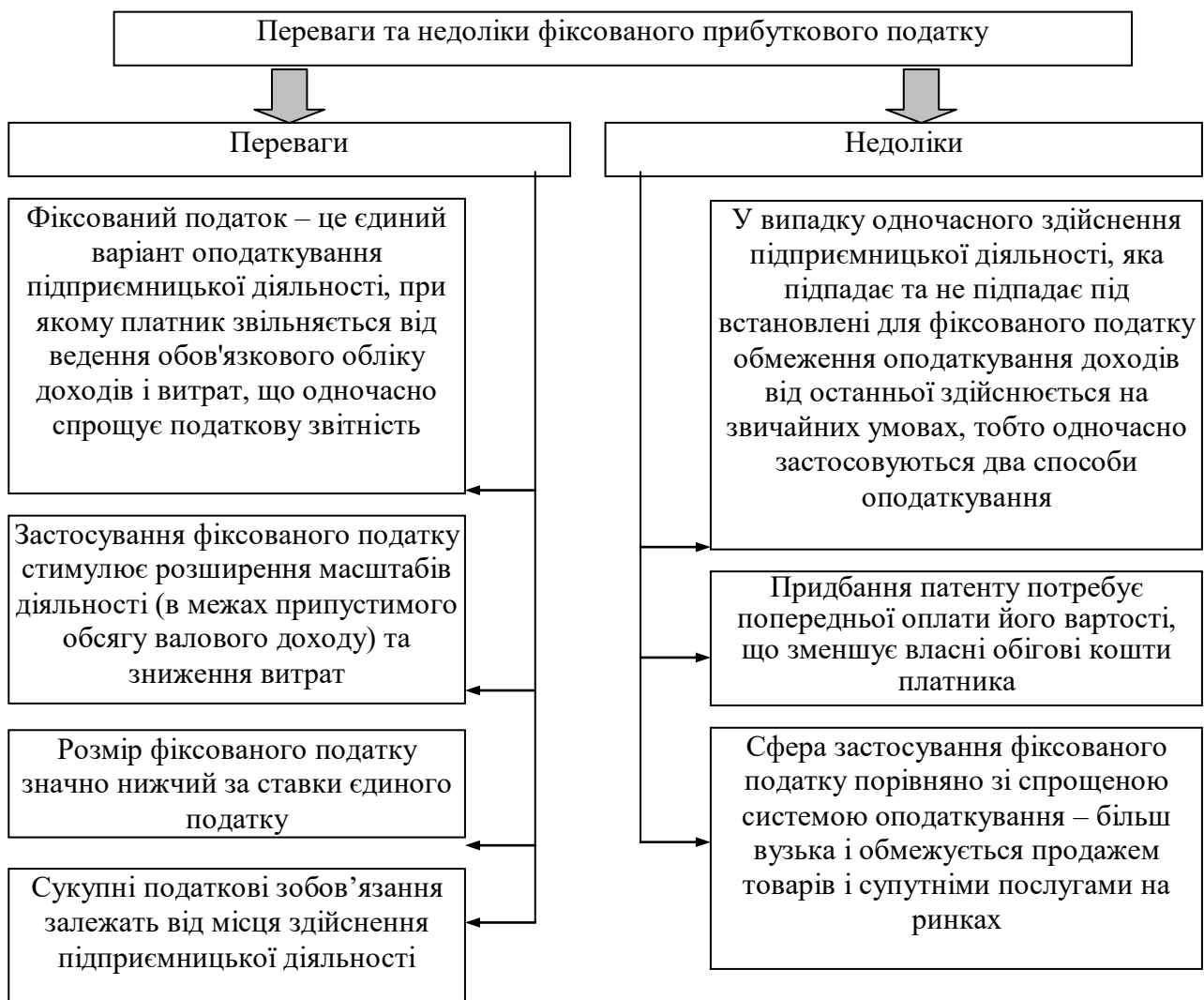
Таблиця 9.12

### Відповідальність платників фіксованого прибуткового податку

Порушення	Вид відповідальності
За дорученням або від імені платника фіксованого податку здійснюється торгівля особою, відомості про яку не внесені до патенту	Позбавлення громадянина-підприємця права застосовувати фіксовану ставку податку протягом 12 календарних місяців, наступних за місяцем вчинення порушення [41, ст. 14]
	Штраф у розмірі повної суми фіксованого податку в розрахунку за місяць за кожну особу, відомості про яку не внесені до патенту [41]
	За рішенням керівника податкового органу патент (придбаний для сплати прибуткового податку за фіксованою ставкою) може бути скасований (з його вилученням) до закінчення строку його дії [41, ст. 14]
Здійснення торгівлі лікєро-горілочаними та тютюновими виробами	Штраф у розмірі 200% вартості одержаної для оптової торгівлі партії товару, але не менше за 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [13]. Для роздрібної торгівлі — фінансові санкції не встановлені
	За рішенням керівника податкового органу патент (придбаний для сплати прибуткового податку за фіксованою ставкою) може бути скасовано (з його вилученням) до закінчення строку його дії [41, ст. 14]
Продаж підакцизних товарів без застосування РРО	Фінансова санкція у п'ятикратному розмірі вартості проданих товарів (наданих послуг) [30, ст. 9, 17]

Враховуючи перелічені особливості застосування фіксованого податку можна виділити його переваги і недоліки (рис.9.22).





**Рис. 9.22. Переваги та недоліки фіксованого прибуткового податку**

Таким чином, спрощені системи оподаткування є одним із найефективніших засобів реалізації стимулюючої функції оподаткування, гармонізації економічних інтересів держави, регіонів і платників податків, а також забезпечення зайнятості та самозайнятості.

***Питання для самоперевірки:***

1. Перелічіть альтернативні системи оподаткування, що діють в Україні.
2. Охарактеризуйте особливості фіксованого сільськогосподарського податку.
3. Назвіть критерії визначення платників ФСП.
4. Що є об'єктом оподаткування ФСП?
5. Які строки сплати фіксованого сільськогосподарського податку?
6. Охарактеризуйте процедуру реструктуризації суми податкового зобов'язання по ФСП.
7. Які умови переходу на єдиний податок для юридичної особи?
8. Який порядок нарахування та сплати єдиного податку юридичною особою?
9. Які особливості переходу та сплати єдиного податку для фізичної особи – СПД?
10. Охарактеризуйте порядок справляння фіксованого прибуткового податку в Україні.

## РОЗДІЛ X. ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ ТА ПОСЛУГИ

До складу ресурсних платежів в Україні можна віднести наступні податки і збори (обов'язкові платежі) - (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Склад ресурсних платежів в Україні

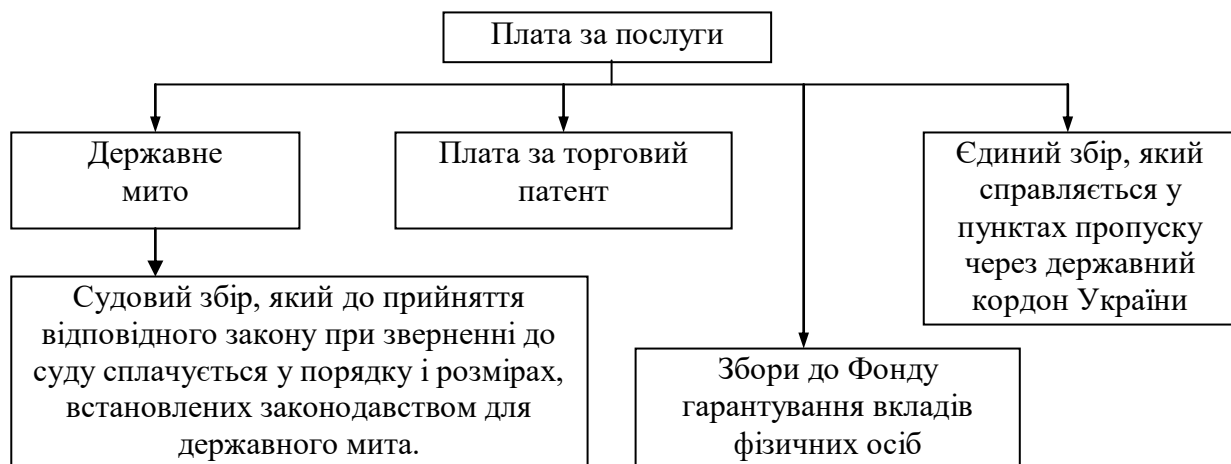
Враховуючи те, що сьогодні законодавством України чітко не регламентовано майновий стан власників землі, земля не є об'єктом купівлі – продажу, тобто не виступає об'єктом оподаткування як товар, на нашу думку, доцільно відносити плату за землю до ресурсних платежів, а не до майнових податків.

Важливою особливістю механізму справляння ресурсних платежів є їх індексація (табл. 10.1).

**Механізм індексації ресурсних платежів**

	Плата за землю	Збори за спеціальне використання природних ресурсів	Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету
Періодичність проведення	Щорічно, станом на 1 січня		
Об'єкт індексації	Грошова оцінка земельних ресурсів	Нормативи плати (збору)	Нормативи збору
Поріг індексації	110%	100%	Не встановлений
Індекс цін, який використовується при проведенні індексації	Індекс інфляції попереднього року	Індекс цін виробників промислової продукції попереднього року	Індекс інфляції попереднього року

До складу обов'язкових платежів, що мають характер плати за послуги, можуть бути включені (рис. 10.2):



**Рис. 10.2.Обов'язкові платежі, які за своїм характером можуть бути класифіковані як плата за послуги**

**10.1. Плата за землю****10.1.1. Основи поземельного оподаткування**

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах

України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

Основним документом, що регулює земельні відносини в Україні є Земельний кодекс України. Набувши чинності 1 січня 2002, він установив приватну власність на землю та п'ятирічний мораторій на операції з купівлі та продажу земельних наділів. Крім того, передбачається 20-річний мораторій на продаж землі іноземцям, а до 2010 року розмір ділянки, що належить одній людині, не повинен перевищувати 100 га.

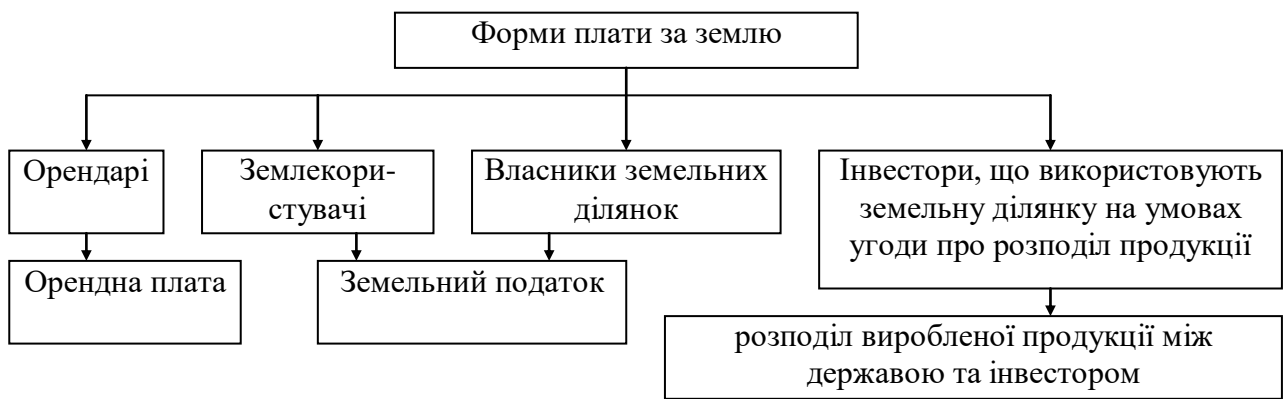
Земельне законодавство України базується на таких принципах:

- поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва;
- забезпечення рівності права власності на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави;
- невтручання держави в здійснення громадянами, юридичними особами та територіальними громадянами своїх прав щодо володіння, користування і розпорядження землею, крім випадків, передбачених законом;
- забезпечення раціонального використання та охорони земель;
- забезпечення гарантій прав на землю;
- пріоритету вимог екологічної безпеки.

Основним законодавчим актом, що регулює порядок земельного оподаткування, визначає розміри та порядок плати за використання земельних ресурсів, а також напрями використання коштів, що надійшли від плати за землю, відповідальність платників та контроль за правильністю обчислення і справляння земельного податку є Закон України “Про плату за землю” від 13.03.92 року №2535-ХІІ у редакції Закону України від 19.09.96 року №378/96-ВР [17] (зі змінами і доповненнями).

Згідно даного Закону, використання землі в Україні є платним, а формами плати за землю є земельний податок та орендна плата (рис.10.3).

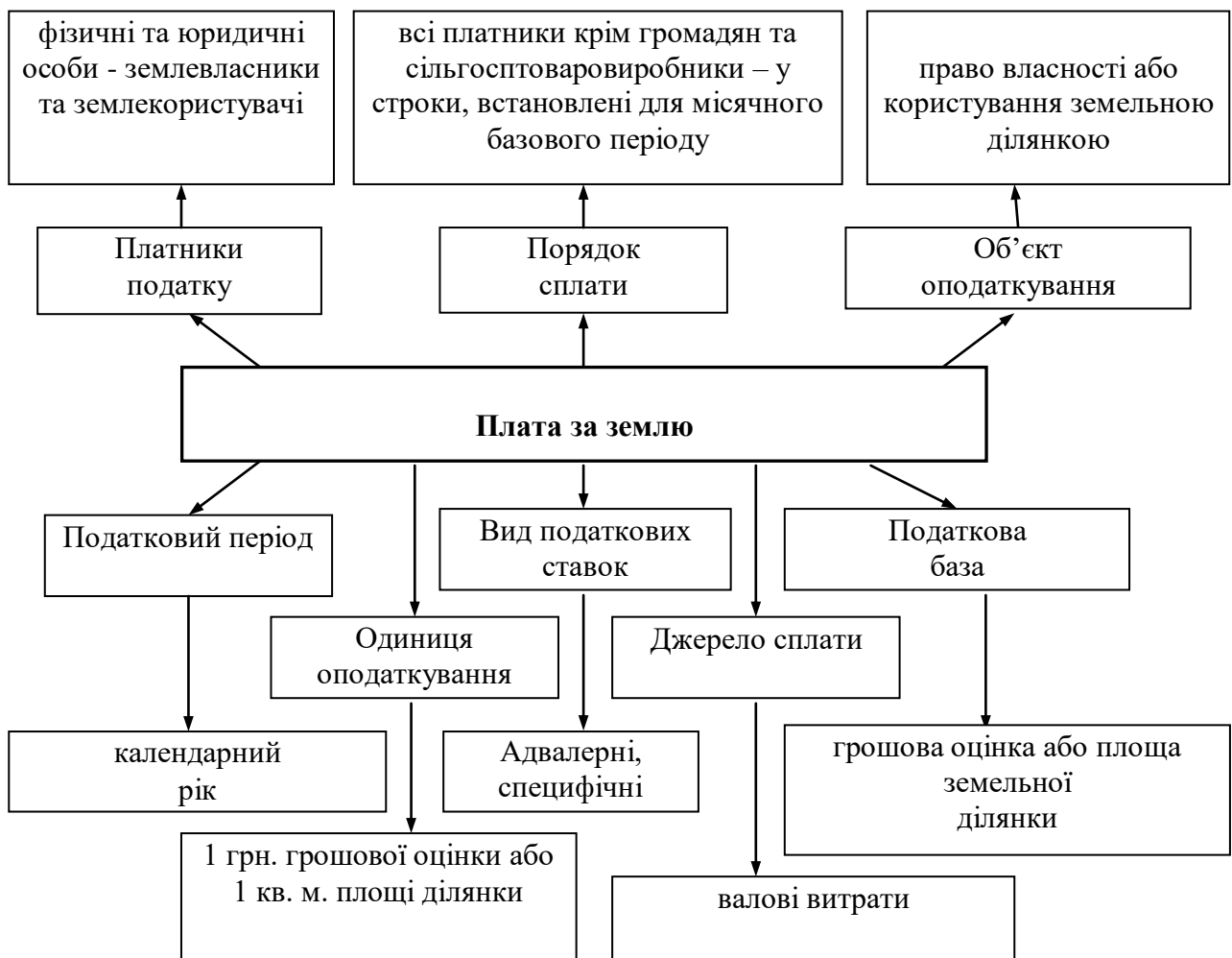
Сьогодні в Україні земельне оподаткування носить досить проблемний характер так як Законом про плату за землю встановлено, що розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі та землекористувачів. Виходячи з цього збиткові підприємства мають сплачувати податок не зважаючи ні на що, доки залишаються власниками чи користувачами землі.



**Рис. 10.3. Форми плати за землю**

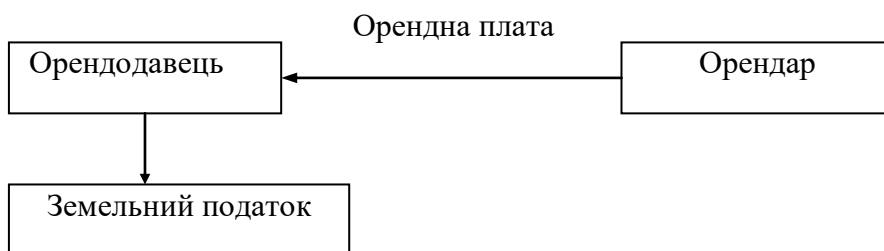
**10.1.2. Основи побудови плати за землю: платники, об'єкти оподаткування, пільги щодо сплати**

**Плата за землю** – це податковий платіж, який стягується з власника землі або землекористувача, розмір якого безпосередньо залежить від величини земельної ділянки, граничної оцінкової ставки та призначення земельної ділянки (рис.10.4).



**Рис. 10.4. Загальні ознаки плати за землю**

**Платниками земельного податку** є власники землі і землекористувачі, крім орендарів та інвесторів – учасників угоди про розподіл продукції. Коли земельні ділянки орендуються у громадян та юридичних осіб, у власності яких ці земельні ділянки перебувають, земельний податок сплачується орендодавцями. Орендар при цьому сплачує орендодавцю орендну плату, яка фактично компенсує сплату земельного податку (рис. 10.5).



### **Рис.10.5. Механізм плати за землю при оренді земельної ділянки**

Слід відзначити, що плата за оренду земельної ділянки, яка знаходиться в державній або комунальній власності визнається податковим платежем.

**Об'єктом плати за землю** виступає право власності або право користування, в тому числі на умовах оренди, земельною ділянкою, а також земельною часткою (паєм). За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності від кількох осіб, плата за землю нараховується кожному з них пропорційно їх частці у власності на будівлю.

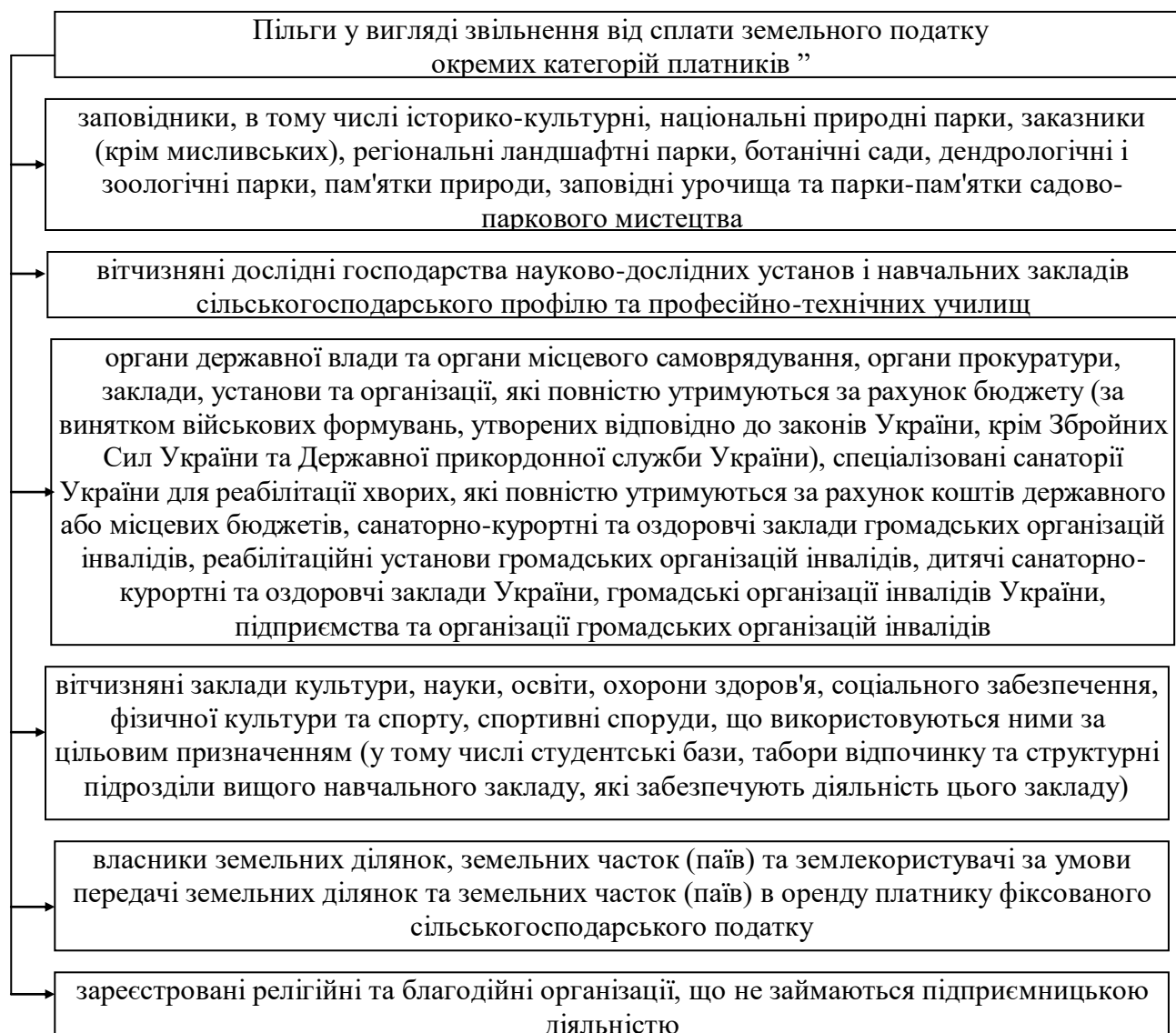
Платники податку сплачують земельний податок з дня виникнення права власності права користування земельною ділянкою, тобто з моменту одержання акту на право власності, чи користування землею, який видається сільськими, селищними, міськими, районними радами народних депутатів.

Статтю 12 Закону України «Про плату за землю» передбачена система податкових пільг для окремих категорій платників (рис. 10.6).

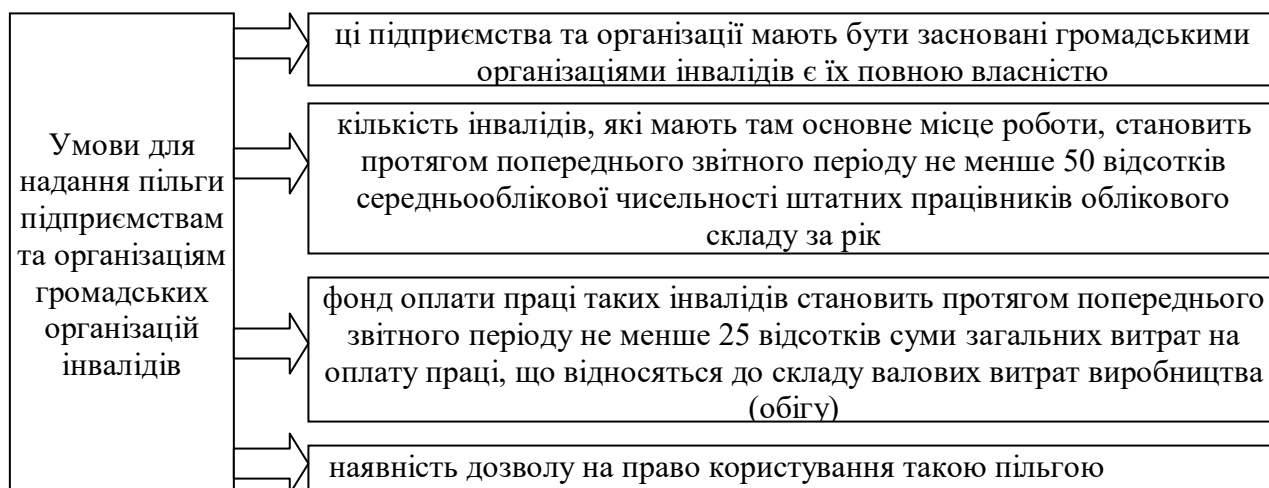
Застосування пільги щодо плати за землю підприємствами і організаціями громадських організацій інвалідів пов'язане з дотриманням встановлених законодавством спеціальних вимог (рис. 10.7).

У разі порушення встановлених вимог зазначені громадські організації інвалідів, їх підприємства та організації зобов'язані сплатити суми земельного податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням рівня інфляції, а також штраф згідно з чинним законодавством України.

Деякі пільги з плати за землю у вигляді звільнення від оподаткування деяких категорій платників мають обмежений період застосування (табл. 10.2).



**Рис. 10.6. Система пільг, встановлених Законом України “Про плату за землю” для окремих категорій платників**



**Рис. 10.7. Умови для надання пільги підприємствам та організаціям громадських організацій інвалідів**

**Пільги тимчасового характеру**

Стаття Закону [17]	Від земельного податку звільняються	Період дії
12.6	підприємства по виробництву автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них, діючі відповідно до Закону України «Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні», які мають інвестицію (у тому числі іноземну) виключно в грошовій формі, що зареєстрована у встановленому законодавством порядку та перевищує граничну суму	до 1 січня 2008 року
12.13	підприємства суднобудівної промисловості, визначені відповідно до статті 1 Закону України «Про заходи щодо державної підтримки суднобудівної промисловості в Україні»	до 1 січня 2012 року
12.23	підприємства літакобудівної промисловості, визначені статтею 2 Закону України «Про державну підтримку літакобудівної промисловості в Україні»	по 1 січня 2007 року
12.25	новостворені фермерські господарства	протягом 3 років, а в трудонедостатніх населених пунктах - 5 років з часу передачі їм земельної ділянки у власність

Граничний обсяг інвестицій, досягнення якого дає право на застосування пільги підприємствами автомобілебудівної галузі, дорівнює: 150 мільйонам доларів США, - при виробництві легкових автомобілів; 30 мільйонам доларів США, - при виробництві вантажних автомобілів і автобусів; 10 мільйонам доларів США, - при виробництві комплектуючих виробів до автомобілів і автобусів. Площа землі, що звільняється від оподаткування земельним податком, визначається із розрахунку суми інвестицій у грошовій формі до статутного фонду таких підприємств на 1 га площі землі, яку вони займають, еквівалентній 400 тисячам доларів США за офіційним валютним курсом, встановленим НБУ на день внесення інвестиції.

Деякі суб'єкти підприємницької діяльності звільняються від сплати земельного податку на підставі інших нормативно-правових актів. Так, не є платниками сільськогосподарські підприємства – платники фіксованого сільськогосподарського податку, фізичні і юридичні особи - суб'єкти малого підприємництва, які зареєстровані як платники єдиного податку за ті землі, які використовуються ними для здійснення підприємницької діяльності



Крім цих пільг чинним законодавством передбачені пільги у вигляді звільнення від оподаткування окремих видів земельних ділянок (пільги за об'єктом оподаткування) – (рис. 10.8).



**Рис. 10.8. Земельні ділянки, за які не справляється плата за землю**

В межах граничних норм, встановлених Земельним кодексом України від сплати податку звільняються:

- інваліди I та II груп;
- громадяни, які виховують трьох і більше дітей;
- громадяни, члени сімей яких проходять строкову військову службу;
- пенсіонери;
- особи, які користуються пільгами відповідно до Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- громадяни, яким у встановленому порядку видано посвідчення про те, що вони постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

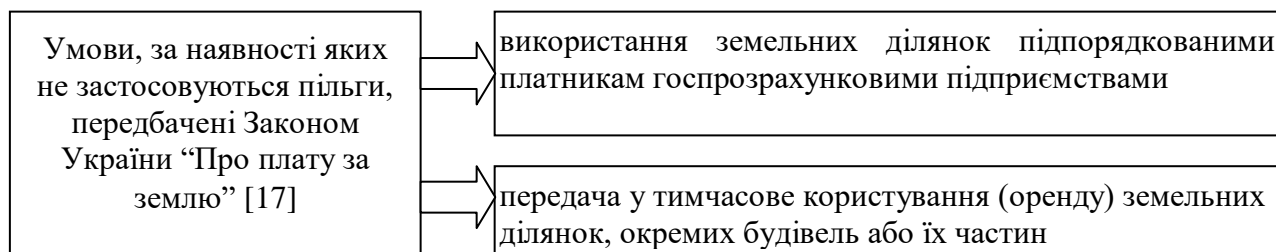
Статтею 121 Земельного кодексу України передбачено норми безоплатної передачі земельних ділянок громадянам, а саме для :

- ведення особистого селянського господарства – не більше 2,0 га;
- ведення садівництва – не більше 0,12 га;

- будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах – не більше 0,25 га, у селищах – не більше 0,15 га, у містах – не більше 0,10 га.

Земельні ділянки, набуті такими громадянами у порядку, встановленому цим Кодексом, у власність понад норми безоплатної передачі, обкладаються земельним податком на загальних підставах.

Крім того, підставами для втрати пільги є наступні (рис. 10.9)



**Рис. 10.9. Підстави для втрати права на податкові пільги**

### ***10.1.3. Ставки та механізм розрахунку земельного податку***

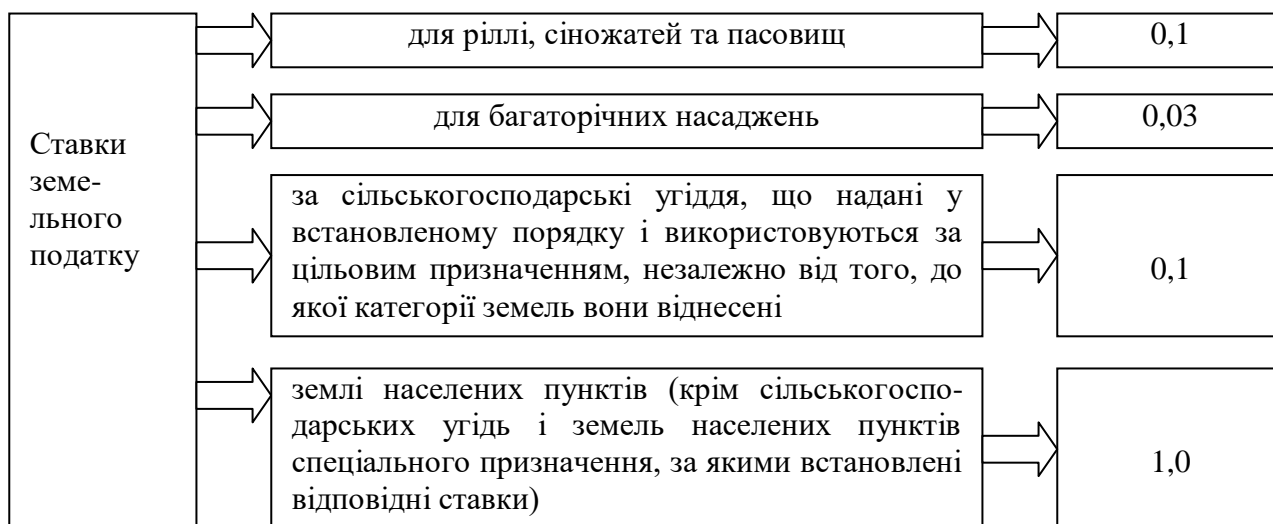
Чинним законодавством передбачено два варіанти визначення розміру земельного податку.

1. За наявності грошової оцінки землі сума податкових зобов'язань визначається шляхом множення грошової оцінки одиниці площі земельної ділянки на її розмір та на ставку податку, визначену в процентах від грошової оцінки землі.

2. У випадках відсутності грошової оцінки землі застосовуються фіксовані ставки плати за землю, встановлені у гривнях за одиницю площі земельної ділянки. При цьому податкові зобов'язання визначаються як добуток площі земельної ділянки на встановлену ставку з урахуванням коригуючи коефіцієнтів.

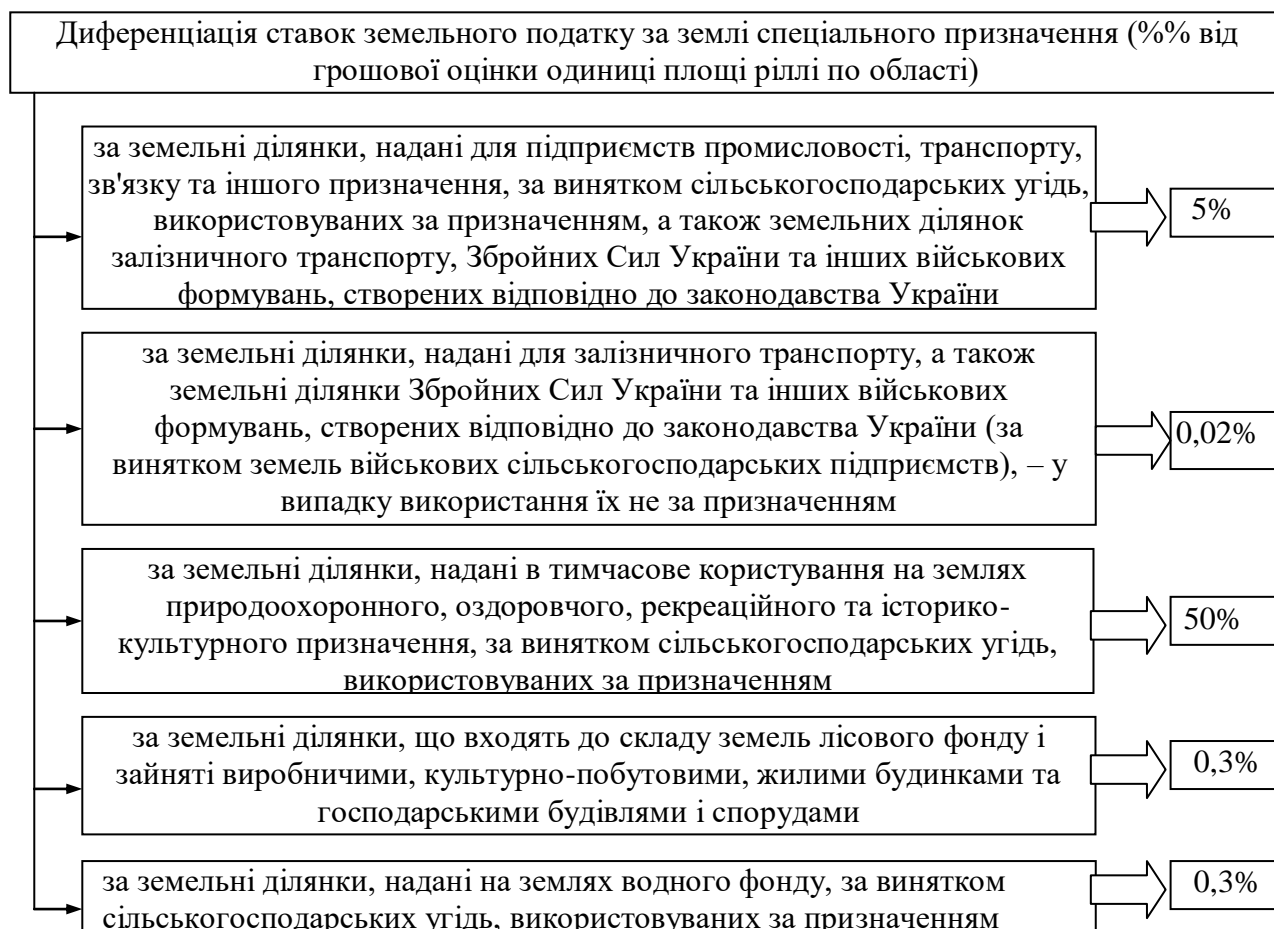
Під грошовою оцінкою розуміється капіталізований рентний дохід із земельної ділянки. Грошова оцінка проводиться Державним комітетом України по земельних ресурсах та його органами на місцях із залученням експертів, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Грошова ділянка земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації.

***Розміри адвалерних ставок*** плати за землю встановлені у відсотках до грошової (кадастрової) оцінки земельних ділянок з 1 га землі (рис. 10.10).



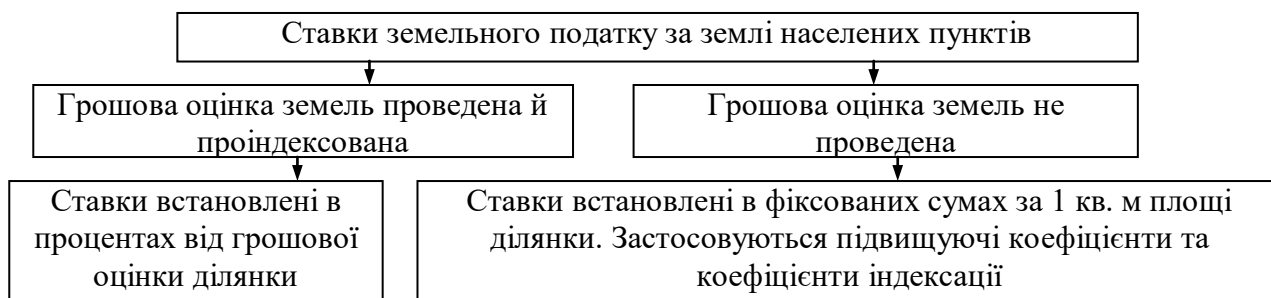
**Рис. 10.10. Ставки земельного податку при наявності грошової оцінки землі**

Крім базових ставок, чинним законодавством встановлені спеціальні диференційовані ставки земельного податку, розмір яких залежить від призначення земель (рис. 10.11).



**Рис. 10.11. Диференціація ставок земельного податку за землі спеціального призначення**

Для земель населених пунктів ставки встановлюються залежно від наявності грошової оцінки землі наступним чином (рис. 10.12).



**Рис. 10. 12. Механізм встановлення ставок в залежності від грошової оцінки землі**

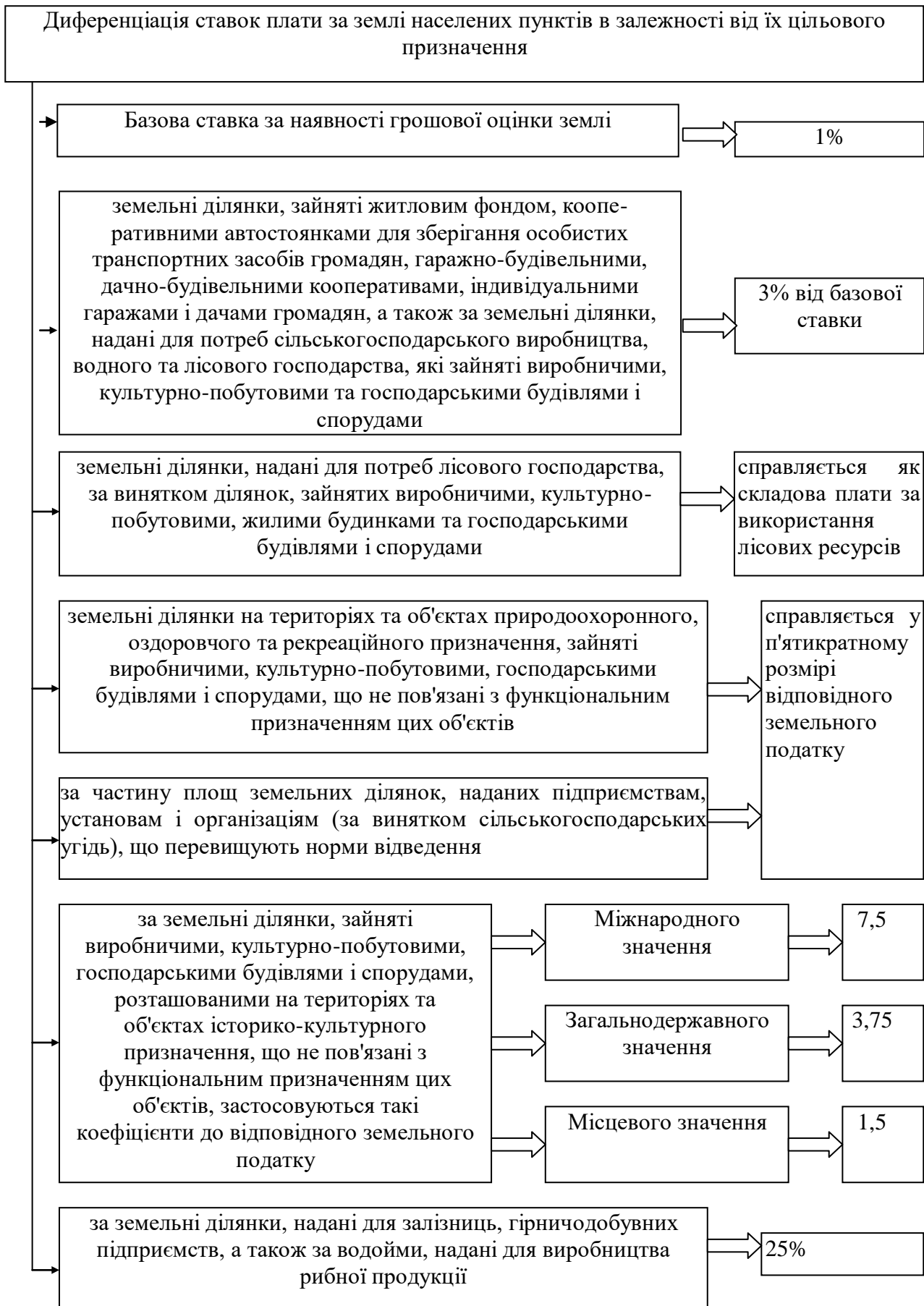
На сьогодні оцінку земель населених пунктів не завершено, а отже грошова оцінка конкретної земельної ділянки може бути не відома. У такому разі податок обчислюється виходячи з площі ділянки, до якої застосовуються ставки податку у розмірах, наведених у таблиці 10.3

Таблиця 10.3

**Середні ставки земельного податку на землі населених пунктів, грошова оцінка яких не встановлена**

Групи населених пунктів з чисельністю населення (тис. чол.)	Середня ставка податку (коп. за 1 м <sup>2</sup> )	Коефіцієнт, що застосовується у м. Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного підпорядкування
До 0,2	1,5	
Від 0,2 до 1	2,1	
Від 1 до 3	2,7	
Від 3 до 10	3,0	
Від 10 до 20	4,8	
Від 20 до 50	7,5	1,2
Від 50 до 100	9,0	1,4
Від 100 до 250	10,5	1,6
Від 250 до 500	12,0	2,0
Від 500 до 1000	15,0	2,5
Від 100 і більше	21,0	3,0

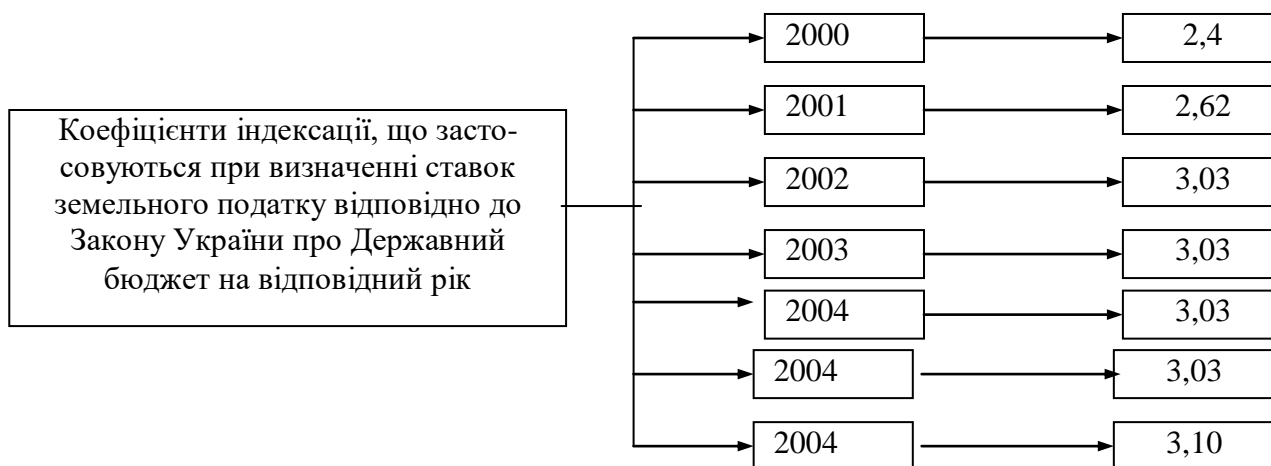
Чинним законодавством передбачена диференціація ставок земельного податку за землі населених пунктів в залежності від цільового призначення земель (рис. 10.13).



**Рис. 10.13 Диференціація ставок залежно від призначення ділянки**

Крім ставок податку, існує цілий ряд коефіцієнтів, які застосовуються до ставки податку залежно від місця розташування земельної ділянки та її цільового призначення:

- коефіцієнти індексації ставки податку (рис. 10.14);



**Рис. 10.14. Розміри коефіцієнтів індексації, що застосовуються при визначенні ставок земельного податку при відсутності грошової оцінки земельних ділянок**

- коефіцієнт збільшення (зменшення) ставки податку (див. рис. 10.13);
- додаткові коефіцієнти індексації ставок податку для населених пунктів, віднесених до курортних (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

**Коефіцієнти, на які збільшуються ставки податку в курортних місцевостях**

Землі населених пунктів, що розташовані:	Коефіцієнт
на Південному узбережжі Автономної Республіки Крим	3,0
на Південно-східному узбережжі Автономної Республіки Крим	2,5
на Західному узбережжі Автономної Республіки Крим	2,2
на Чорноморському узбережжі Миколаївської, Одеської та Херсонської областей	2,0
у гірських та передгірних в районах Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької областей, крім населених пунктів, які Законом України "Про статус гірських населених пунктів України" віднесені до категорії гірських	2,3
на узбережжі Азовського моря та в інших курортних місцевостях	1,5

Таким чином, сума податку на землі, грошова оцінка яких встановлена, розраховується за формулою:

$$П = (Плз \times Г_0 \times Сп / 100) \times Кп, \quad (10.1)$$

де

П – обчислена сума податку, грн.;

Плз – площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>;

Г<sub>0</sub> – грошова оцінка 1 м<sup>2</sup> земельної ділянки, грн.;

Сп – ставка податку у відсотках за грошової оцінки;

Кп – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

По іншому буде обчислюватись податок на землі, оцінку яких не проведено:

$$П = (Плз \times Сп \times К) \times Кп, \quad (10.2)$$

Де П – обчислена сума податку, грн.;

Плз – площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>;

Сп – ставка податку у відсотках за грошової оцінки;

К – коефіцієнт індексації ставки податку;

Кп – коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

#### ***10.1.4. Порядок сплати податку, відповідальність платників***

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Платники земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності (крім громадян) самостійно обчислюють суму земельного податку та орендної плати щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним податковим органом з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Платник податку має право подавати щомісячно нову звітну податкову декларацію, що не звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, у тому числі і за нововведені земельні ділянки, що не звільняє від обов'язку подання податкової декларації протягом місяця з дня

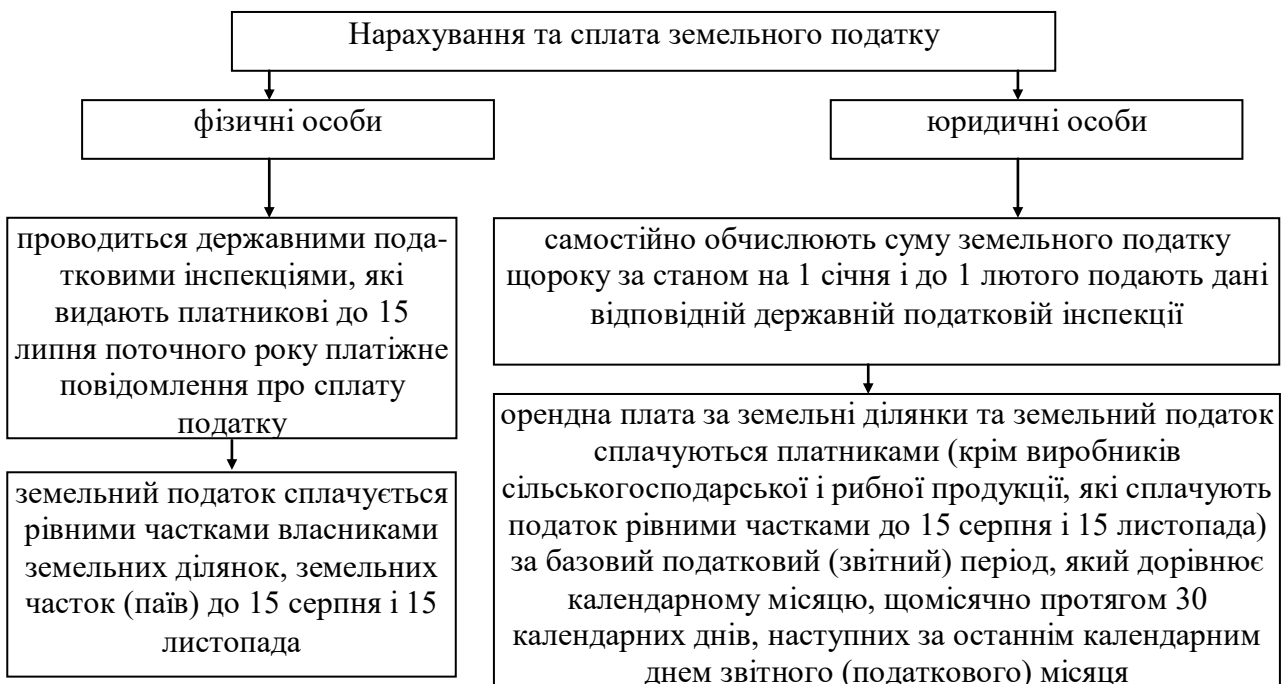
виникнення права на нововведену земельну ділянку, протягом 20 календарних днів місяця наступного за звітним.

Нарахування земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності проводиться органами державної податкової служби, які видають платникам до 15 липня поточного року платіжне повідомлення про внесення платежу.

Облік громадян – платників земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності і нарахування відповідних сум проводиться щороку станом на 1 травня.

Податкове зобов'язання по земельному податку, а також по орендній платі за землі державної та комунальної власності, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за базовий податковий (звітний) період, який дорівнює календарному місяцю, щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Громадяни сплачують земельний податок, а також орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності на підставі податкового повідомлення рівними частками у два терміни – до 15 серпня та до 15 листопада (рис. 10.15).



**Рис. 10.15. Порядок сплати земельного податку**



Несплата земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності виробниками сільськогосподарської і рибної продукції та громадянами протягом року, іншими платниками - протягом півроку вважається систематичною і є підставою для припинення права користування земельними ділянками.

За прострочення встановлених строків сплати податку встановлені фінансові санкції та пеня у розмірах, визначених законодавством.

Розмір пені за несвоєчасне внесення орендної плати передбачається у договорі оренди, проте він не може перевищувати ставки пені за несвоєчасну сплату земельного податку.

Контроль за правильністю обчислення і справляння земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності здійснюється органами державної податкової служби.

Надміру сплачені суми податку підлягають поверненню платнику за його письмовою заявою або за його бажанням зараховуються до сплати податку за наступний рік.

Плата за землю зараховується на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, на території яких знаходяться земельні ділянки.

Кошти від плати за землю, які поступили в місцеві бюджети повинні використовуватися виключно для наступних цілей:

- фінансування мір по раціональному використанню і охороні земель, підвищенню родючості ґрунтів;
- ведення державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель;
- відшкодування витрат власників землі чи землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості;
- економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за покращення якості земель, підвищення плодючості ґрунтів і продуктивності земель лісового фонду;
- надання пільгових кредитів, часткового погашення позик і компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації земель не по їх вині;
- проведення земельної реформи, а також для земельно-господарського устрою і розвитку інфраструктури населених пунктів.

## 10.2. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету

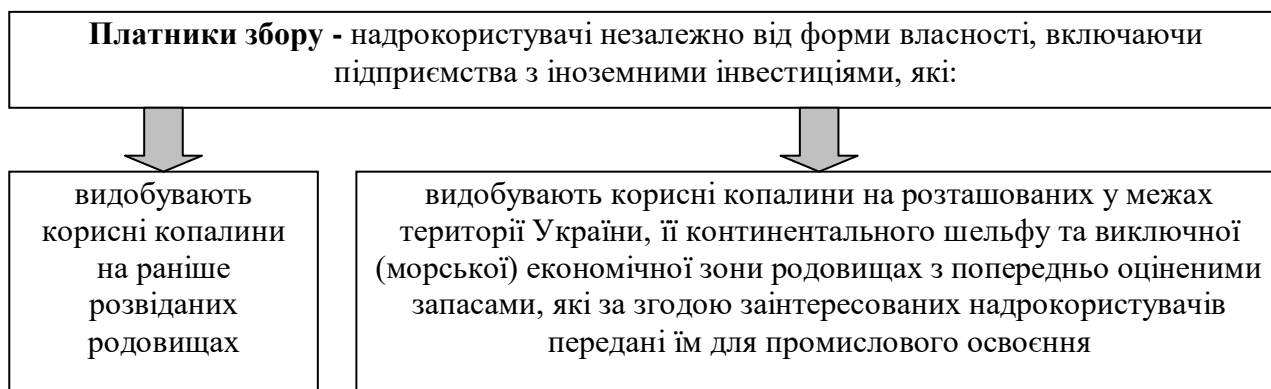
Згідно Кодексу України «Про надра» одним із видів плати за користування надрами є відрахування за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету. З цією метою в державі справляється збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (рис. 10.16). Цей платіж, певною мірою, слід розглядати як джерело фінансування понесених державою відповідних бюджетних витрат.



**Рис. 10.16. Загальні ознаки збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету**

Всі надрокористувачі, незалежно від форми власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, які видобувають корисні копалини на розташованих в межах території України, її територіального шельфу та виключної (морської) економічної зони родовищах є *платниками* збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (рис.10.17).

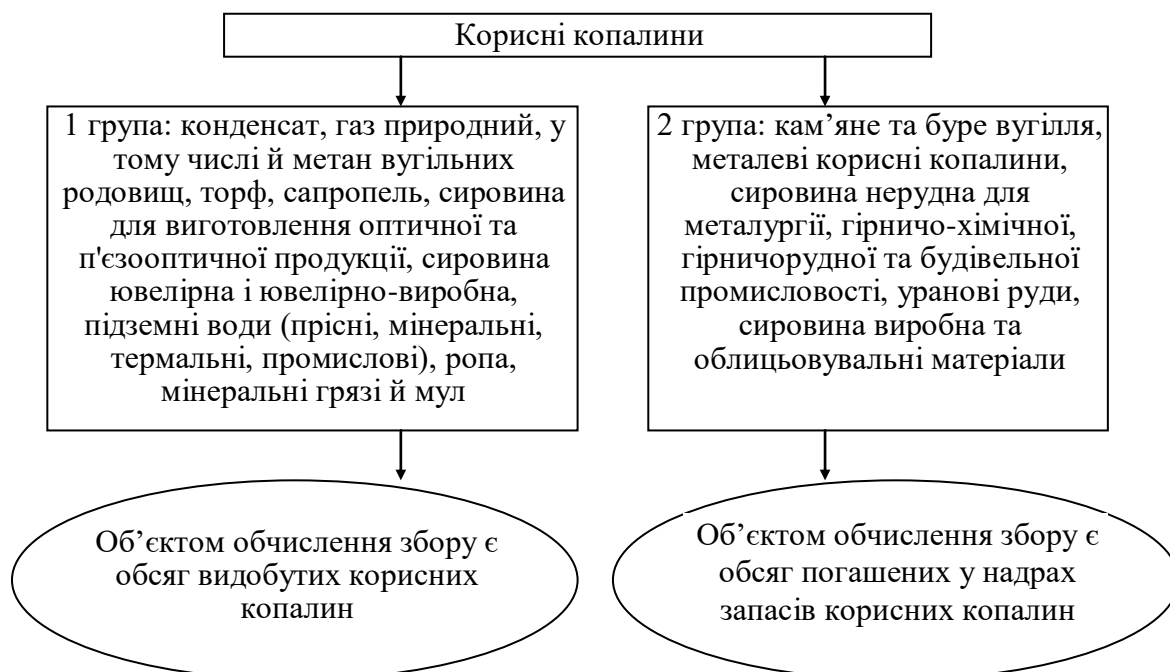
Сплата збору за геологорозвідувальні роботи не звільняє користувачів надр від сплати інших обов'язкових платежів, якщо інше не встановлено законодавчими актами України та міжнародними угодами.



**Рис. 10.17. Платники збору за геологорозвідувальні роботи**

Якщо до складу підприємства-надкористувача входять структурні підрозділи, які не мають статусу юридичної особи та здійснюють видобуток корисних копалин (шахти, рудники, кар'єри, цехи тощо), то платником збору є підприємство-надкористувач, до складу якого входять такі структурні підрозділи.

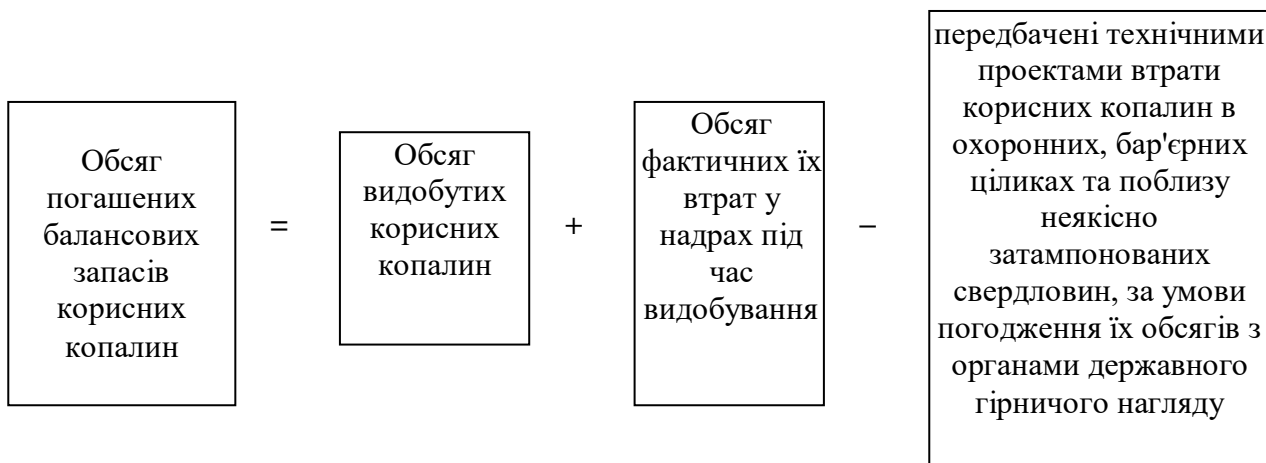
*Об'єктом обчислення збору* є обсяг видобутих корисних копалин, та обсяг погашених у надрах запасів корисних копалин (рис. 10.18).



**Рис. 10.18. Об'єкти обчислення збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету [56]**

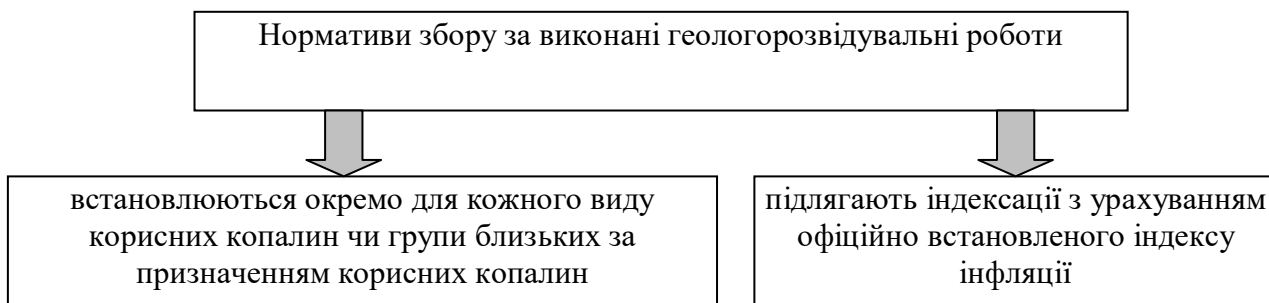
Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та їх фактичних втрат у надрах під час

видобування, за винятком передбачених протоколом Державної комісії з запасів корисних копалин або технічними проектами на розробку родовища втрат корисних копалин в охоронних, бар'єрних ціликах і поблизу неякісно затампованих свердловин, за умови погодження їх обсягів з органами державного гірничого нагляду (рис.10.19).



**Рис. 10.19. Порядок розрахунку обсягу погашених балансових запасів корисних копалин**

Збір за геологорозвідувальні роботи виконані за рахунок державного бюджету справляється за встановленими нормативами (рис.10.20).



**Рис. 10.20. Порядок встановлення та коригування нормативів**

Конкретні нормативи збору диференційовані в залежності від видів корисних копалин (додаток А). В 2006 році до нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок держбюджету, застосовується коефіцієнт 1,94.

Надрокористувачі, які проводять видобуток корисних копалин на родовищах, розвідку яких вони виконували частково власним коштом, збір обчислюють із застосуванням до нього відповідних коефіцієнтів (табл. 10.5).

**Коефіцієнти, що застосовуються для коригування нормативів збору  
за геологорозвідувальні роботи**

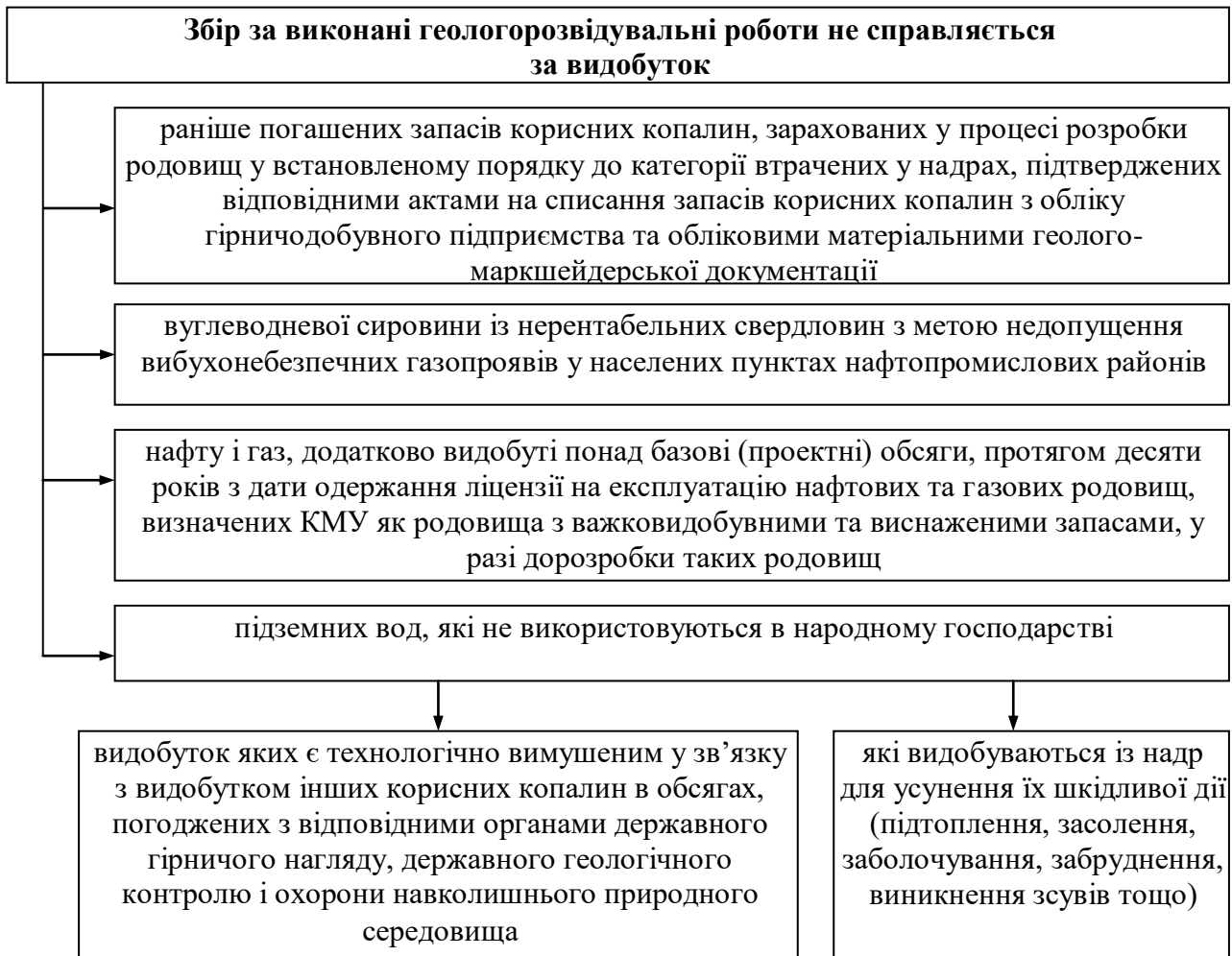
Умови для застосування коефіцієнту	Коефіцієнт
для родовищ, де виконано:	
загальні і детальні пошукові роботи та попередню розвідку за рахунок державного бюджету, а детальну розвідку за рахунок власних коштів	0,6
до розвідку запасів корисних копалин за рахунок власних коштів	
загальні і детальні пошукові роботи за рахунок державного бюджету, а попередню і детальну розвідку за рахунок власних коштів	0,4
загальні пошукові роботи частково за рахунок державного бюджету на стадії регіональних робіт, а детальні пошукові роботи, попередню і детальну розвідку за рахунок власних коштів	0,2
Інші випадки:	
Збір за супутньо залягаючі корисні копалини у випадку видобування більше одного виду корисних копалин, що супутньо залягають на одному родовищі	0,2
У разі розробки позабалансових запасів корисних копалин	
У разі розробки техногенних родовищ корисних копалин	
Збір за додаткові обсяги видобутку зазначених корисних копалин у разі видобування нафти, конденсату, природного газу та метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення, що перевищує затверджений Державною комісією по запасах корисних копалин	0,5

Однак, надрокористувачі, які здійснюють видобуток корисних копалин на тих родовищах, розвідка яких виконувалася повністю коштом державного бюджету, не мають підстав для застосування наведених вище коефіцієнтів.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи не справляється у наступних випадках (рис. 10.21).

Від сплати збору звільняються землевласники і землекористувачі, які здійснюють у встановленому порядку видобуток корисних копалин місцевого значення для власних потреб (тобто без реалізації видобутої мінеральної сировини чи продукції її переробки) або користуються надрами для господарських і побутових потреб на наданих їм у власність чи користування земельних ділянках.

Звітним податковим документом є Розрахунок збору за геологорозвідувальні роботи виконані за рахунок державного бюджету, який подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для їх видобування.



**Рис. 10.21. Корисні копалини, за видобуток яких не справляється збір за геологорозвідувальні роботи**

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи справляється від дати видобутку корисної копалини і сплачується протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу за місцем податкової реєстрації платника (рис. 10.22).



**Рис. 10.22. Порядок сплати збору за геологорозвідувальні роботи**

Виняток зроблено тільки для нафтогазовидобувних підприємств, які, прийнявши відповідне рішення, можуть уповноважити сплачувати збір безпосередньо філіям, які мають поточні рахунки, за місцем податкової реєстрації таких філій.

Крім того, як видно з рисунку 10.22, даний збір вноситься авансовими платежами до 20 числа першого місяця кварталу і до 20 числа третього місяці кварталу в розмірі третини суми збору, визначеного в попередньому розрахунку.

Збір в повному обсязі сплачується до державного бюджету.

### **10.3. Збори за спеціальне використання природних ресурсів**

Враховуючи те, що природні ресурси знаходяться у власності держави, за користування ними справляються збори за спеціальне використання природних ресурсів, які включають:

- плату за користування надрами;
- збір за спеціальне використання водних ресурсів та збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду.

#### ***10.3.1. Плата за користування надрами***

В Україні користування надрами є платним і здійснюється за наступною схемою (рис. 10.23).

Згідно Кодексу України «Про надра» [5] плата за користування надрами справляється у вигляді:

- 1) платежів за користування надрами;
- 2) відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- 3) збору за видачу спеціальних дозволів (ліцензій);
- 4) акцизного збору.

Плата за користування надрами не звільняє користувачів від сплати інших обов'язкових платежів, передбачених законодавчими актами України.



**Рис. 10.23. Схема надрокористування в Україні [56]**

До платежів за користування надрами відносяться:

- платежі за користування надрами для видобування корисних копалин;
- платежі за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням

корисних копалин

***Платежі за користування надрами для видобування корисних копалин***

На території України, в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, діють єдині правила справляння платежів за користування надрами для видобування корисних копалин для всіх суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, які здійснюють видобування корисних копалин.

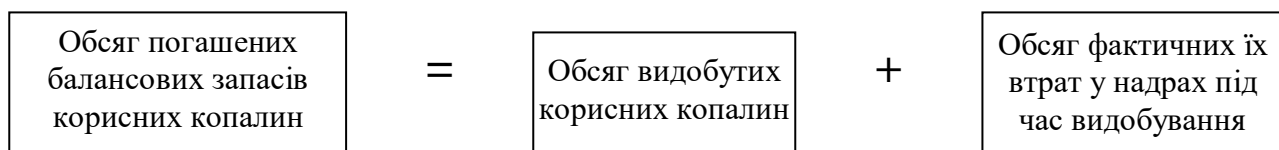
Плата справляється за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України. Загальна характеристика плати за користування надрами для видобутку корисних копалин представлена на рис. 10.24.





**Рис. 10.24. Загальні ознаки плати за користування надрами для видобування корисних копалин**

*Об'єктом справляння* є обсяг фактично погашених у надрах балансових та позабалансових запасів, який включає в себе як обсяг видобутку так і залишені не видобутими з надр обсяги корисних копалин (рис. 10.25).



**Рис. 10.25. Співвідношення обсягів погашених запасів та видобутих корисних копалин**

База оподаткування визначається видом корисних копалин (рис. 10.26).

Розрахована за базовими нормативами плата за користування надрами для видобування корисних копалин є мінімальною величиною, яку надрокористувачі сплачують незалежно від геологічних особливостей родовищ та умов їх експлуатації.

Плата стягується, виходячи із встановлених базових і диференційованих нормативів (рис.10.27).



**Рис. 10.26. Порядок розрахунку плати за окремими видами корисних копалин**

Базові нормативи плати за користування надрами для видобування корисних копалин подані в додатку Б.

Базові нормативи диференціюються. Зокрема:

- диференційовані нормативи плати за користування надрами для видобування мінеральних підземних вод і перелік родовищ мінеральних підземних вод за категоріями (додаток В);

- диференційовані нормативи плати за користування надрами для

видобування золоторудної (золото-поліметалічної) сировини з розсипних (табл. Д.1) та корінних (табл. Д.2) родовищ – додаток Д.



**Рис. 10.27. Встановлення і перегляд нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин**

Встановлені базові та диференційовані нормативи коригуються залежно від умов видобування (табл. 10.6).

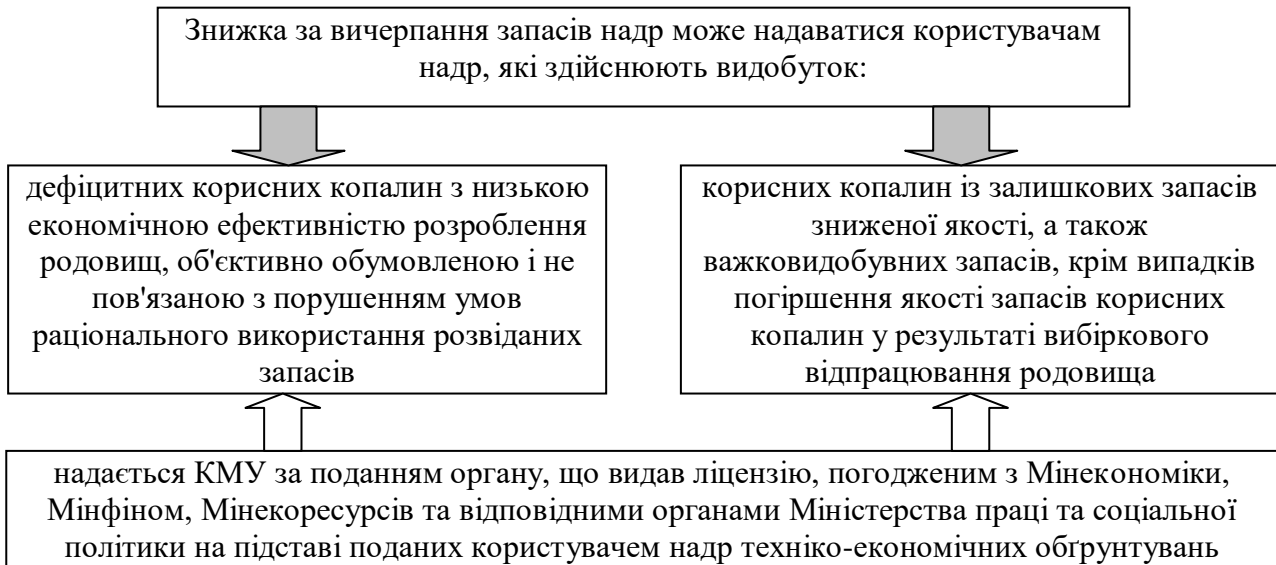
Таблиця 10.6

**Коригування базових та диференційованих нормативів в залежності від умов видобування**

Підстави для застосування коефіцієнту	Коефіцієнт
Наднормативні втрати корисних копалин під час їх видобування	2
Видобування понад встановлені квоти (ліміти)	
Видобування піщано-гравійної сировини в акваторіях морів, водосховищ, у річках та їх заплавах	0,85
На родовищах вуглекислих мінеральних підземних вод (гідро карбонатних) при визначенні обсягу води, що видобувається на свердловинах, не	

обладнаних стаціонарними газовідділювачами	
Видобування позабалансових обсягів запасів корисних копалин	0,5
Видобування корисних копалин на техногенних родовищах	
видобування нафти, конденсату та природного газу понад базові обсяги (рівні)	

В зв'язку з вичерпанням запасів надр платникам надаються знижки (рис. 10.28).



**Рис. 10.28. Умови для надання знижки у зв'язку з вичерпанням запасів надр**

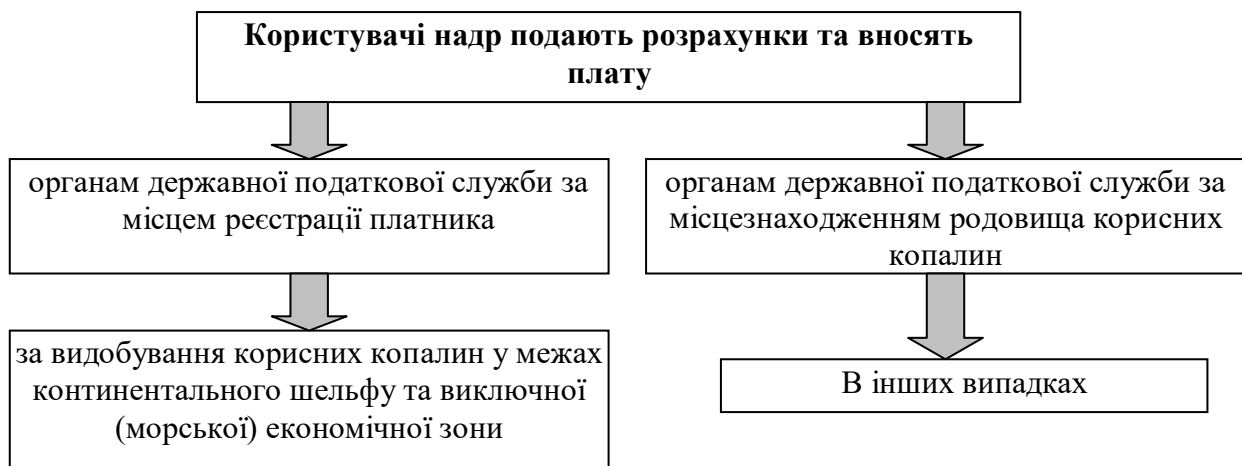
Щодо справляння плати за використання надр передбачається система пільг (рис. 10.29).



**Рис.10.29. Пільги щодо плати за використання надр**

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за користування надрами є календарний квартал. Розрахунок плати подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин, чи місцезнаходженням ділянки надр, що використовується в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Якщо ж платник плати зареєстрований в органі державної податкової служби іншого району, ніж місцезнаходження родовища чи ділянки надр, то йому необхідно додатково надіслати копію розрахунку до податкового органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Надсилати копію розрахунку потрібно так само протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (рис. 10.30).



**Рис. 10.30. Подання звітності та внесення плати у випадку, коли місце реєстрації платника інше, ніж місцезнаходженням родовища**

Плату за користування надрами для видобування корисних копалин необхідно сплатити протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, до бюджету за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення в повному обсязі сплачується до державного бюджету, а плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення – до місцевого бюджету.

**Платежі за користування надрами в цілях, не пов'язаних з  
видобуванням корисних копалин**

Щодо плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, то основи її справляння наступні (рис. 10.31).



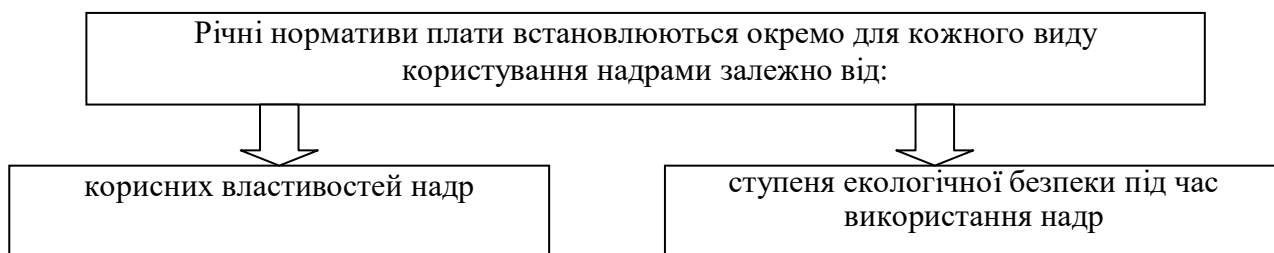
**Рис. 10.31. Загальні ознаки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин можуть бути і фізичні і юридичні особи (рис.10.32).



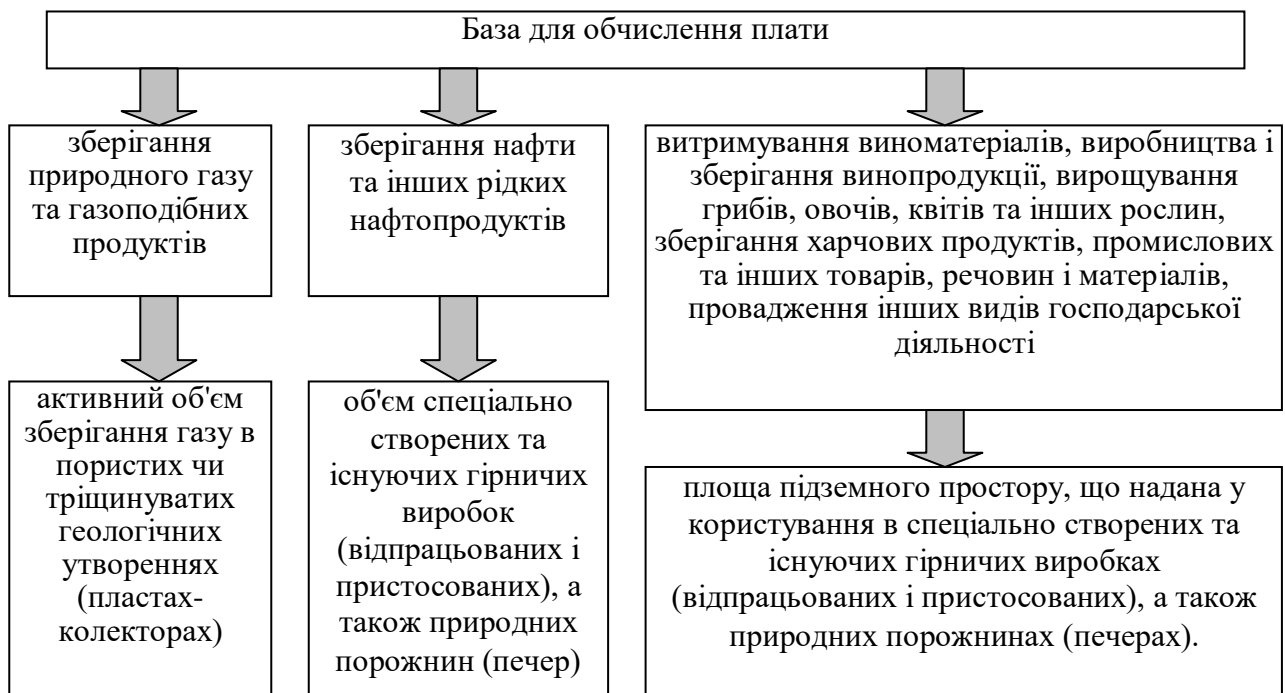
**Рис. 10.32. Суб'єкти плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

Плата справляється виходячи з нормативів, які встановлені окремо для кожного виду користування надрами (рис.10.33)



**Рис. 10.33. Умови, що враховуються при встановленні річних нормативів плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

База для обчислення плати за користування надрами залежить від того, з якими цілями використовуються надра (рис.10.34).



**Рис. 10.34. База для обчислення плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

Нормативи плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин подані в додатку Е.

Чинним законодавством передбачена система пільг для окремих платників та об'єктів оподаткування (рис.10.35).



**Рис. 10.35. Пільги з плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**

Крім того, від сплати збору звільняються землевласники і землекористувачі, які здійснюють у встановленому порядку видобуток



корисних копалин місцевого значення для власних потреб (тобто без реалізації видобутої мінеральної сировини чи продукції її переробки) або користуються надрами для господарських і побутових потреб на наданих їм у власність чи користування земельних ділянках.

Плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин необхідно сплачувати протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, до бюджету за місцезнаходженням ділянки надр, що використовується в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин в повному обсязі надходить до місцевих бюджетів.

### 10.3.2. Збори за використання водних ресурсів

Справляння зборів за використання водних ресурсів як загальнодержавного так і місцевого значення здійснюється згідно із Законом України „Про охорону навколишнього середовища” та «Водного Кодексу України» [2] за єдиними правилами згідно з порядком, встановленим Кабінетом Міністрів України.

Чинним законодавством передбачене справляння наступних видів збору (рис. 10.36).



Рис. 10.36. Система зборів за використання водних ресурсів

До спеціального використання водних ресурсів належить використання води для задоволення виробничих потреб за допомогою спеціальних пристроїв та установок або за використання води без їхнього застосування, яке може істотно вплинути на якісні і кількісні показники стану водних ресурсів, а також за користування водними об'єктами для потреб гідроенергетики та водного транспорту.

До водних ресурсів загальнодержавного значення належать відведені до басейнів річок поверхневі води, що розташовані або використовуються на території більш як однієї області, включаючи притоки всіх порядків та підземні води.

До водних ресурсів місцевого значення належать водні ресурси, не віднесені до ресурсів загальнодержавного значення, визначені переліком водних ресурсів місцевого значення і затверджені Державним комітетом з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

Загальна характеристика збору за спеціальне використання водних ресурсів наведена на рис. 10.37.



**Рис. 10.37. Загальні ознаки збору за спеціальне використання водних ресурсів**

**Платниками** збору за спеціальне використання водних ресурсів є підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також громадяни-підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води (первинні водокористувачі) та/або з водозабірних споруд первинних водокористувачів (вторинні водокористувачі).

**Об'єктом обчислення збору** є фактичний обсяг води, що використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Плата за спеціальне використання водних ресурсів справляється незалежно від того, чи надходили вони з водогосподарських систем безпосередньо, від інших користувачів, чи від підприємств комунального господарства. При цьому, крім названої плати, суб'єкти підприємницької діяльності сплачують постачальникам вартість послуг, пов'язаних з їх подачею.

**Розміри збору** за спеціальне використання водних ресурсів встановлюються відповідно до нормативів плати, обсягів використання води та лімітів її використання.

**Нормативи плати** диференційовані за двома ознаками (додаток Ж):

1. якщо вода забирається з поверхневих водних об'єктів – в залежності від водогосподарських мереж (табл. Ж.1);
2. якщо вода забирається з підземних вод – в залежності від адміністративно-територіальної одиниці (табл. Ж.2).

Особливості застосування обчислення та справляння збору наведені в табл. 10.7.

Таблиця 10.7

**Особливості обчислення та справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів**

Спеціальні умови	Особливості обчислення збору
Використання води, що надходить із змішаних джерел (поверхневі, підземні)	збір обчислюється виходячи з обсягів використання води з кожного виду джерела водопостачання окремо
Понадлімітне використання водних ресурсів	збір обчислюється у п'ятикратному розмірі і справляється за рахунок прибутку водокористувача
У разі відсутності вимірювальних приладів	обсяг використаної води, як виняток, визначається за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи надання послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних

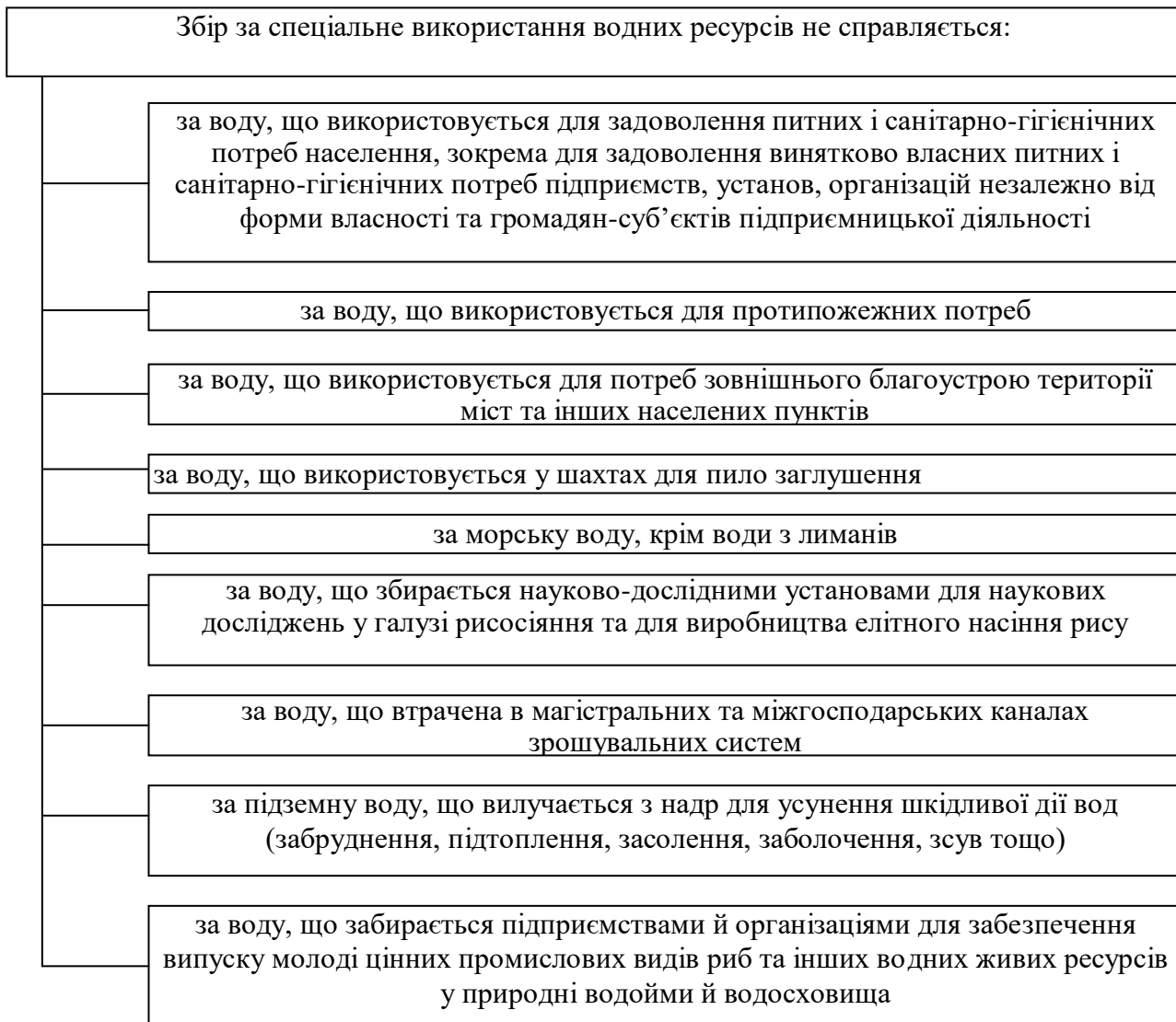
	труб за одиницю часу тощо)
Використання води, отриманої від інших споживачів	Збір справляється за обсяги фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання відповідно до встановлених нормативів

Під час використання води, що надходить із змішаних джерел (поверхневі, водні), норматив її використання обчислюється за середньозваженими вимірами з врахуванням установлених постачальникові лімітів використання води з різних джерел і відповідних нормативів плати.

**Кількість використаної води** визначається за показниками вимірювальних приладів. Якщо ж такі відсутні, то обсяг використаної води визначається, як виняток, за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виготовленої продукції, витрати електроенергії тощо).

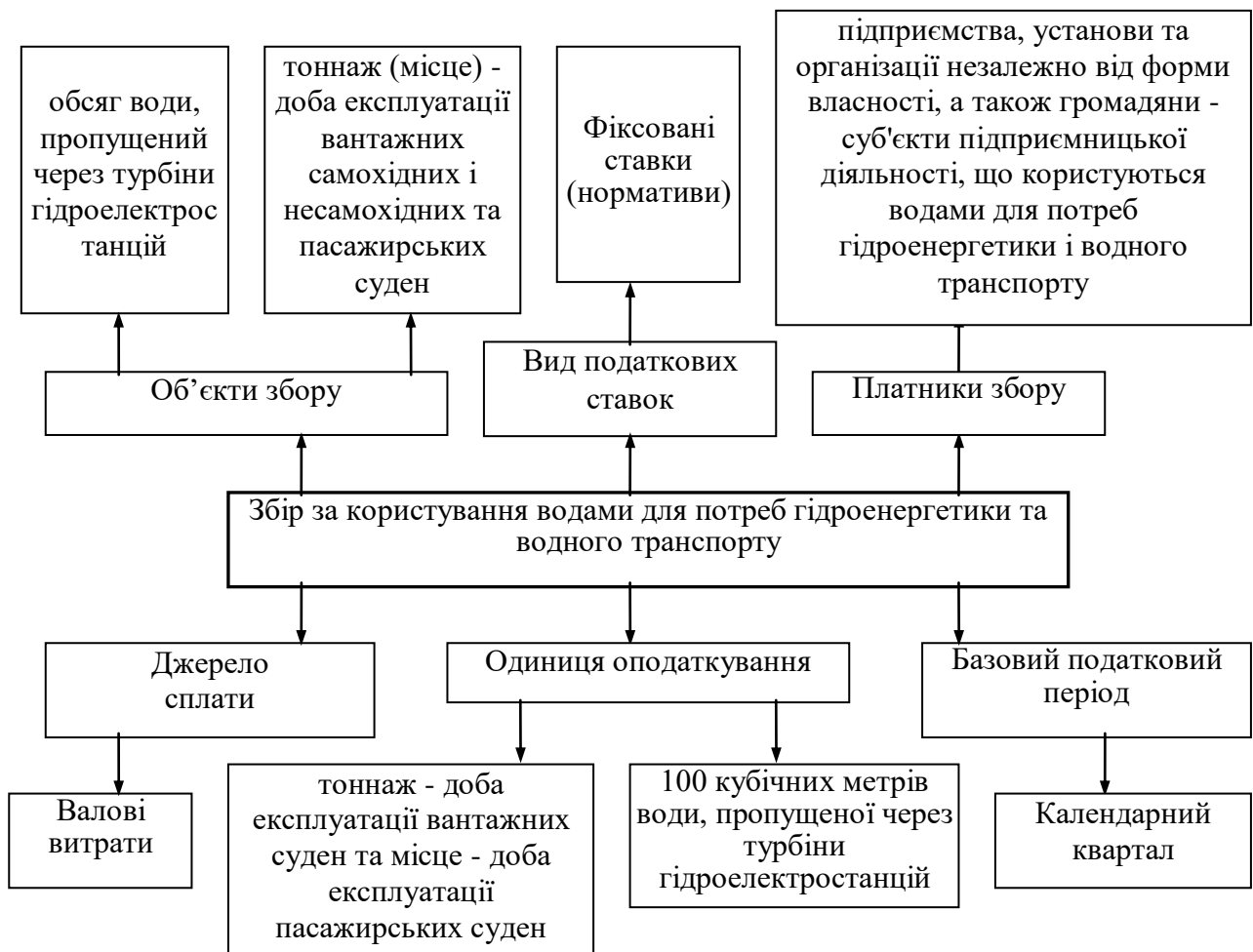
**Ліміти** та порядок видачі дозволів на спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення встановлює Кабінет Міністрів України, місцевого значення – Верховною Радою АР Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими Радами народних депутатів. За понадлімітне використання водних ресурсів плата обчислюється і справляється в 5-ти кратному розмірі.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів не справляється в наступних випадках (рис. 10.38).



**Рис. 10.38. Пільги зі збору за спеціальне використання водних ресурсів**

*Збір за користування водами для потреб гідроенергетики та водного транспорту характеризується наступними ознаками (рис. 10.39).*



**Рис. 10.39. Загальні ознаки збору за користування водами для потреб гідроенергетики та водного транспорту**

Підприємствам гідроенергетики та водного транспорту розміри платежів встановлюються на основі нормативів плати (додаток Ж):

- для підприємств водного транспорту – залежно від вантажопідйомності або пасажиромісткості транспортних засобів;
- для підприємств гідроенергетики – залежно від повного обсягу води, що пропускається через турбінні агрегати, в тому числі за води, які використовуються для змазування та охолодження вузлів гідроагрегатів.

Щодо збору за користування водами для потреб гідроенергетики та водного транспорту також передбачені пільги (рис. 10.40).

Спеціальні нормативи збору встановлені для підприємств житлово-комунального господарства, а також для потреб рибництва та виробництва напоїв (додаток Ж).



**Рис. 10.40. Пільги зі збору за використання води для потреб гідроенергетики та водного транспорту**

У межах встановленого ліміту платежі за використання водних ресурсів відносяться на витрати виробництва, а за понадлімітне використання – стягуються з прибутку, що залишається в розпорядженні суб'єкта підприємницької діяльності.

Звітним податковим документом є Розрахунок збору за використання водних ресурсів. Розрахунок збору подається до органів ДПС за місцем податкової реєстрації платника протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Розрахунок збору за користування водами для потреб водного транспорту за 1 квартал не подається, і, відповідно, не проводиться сплата цього збору за даний період.

Водокористувачі, які отримали дозволи на спеціальне водокористування та здійснюють передачу води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають органам державної податкової служби перелік таких водокористувачів. Цей перелік складається з назви, місцезнаходження,

ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ, ТРДПАУ або номера з ДРФО водокористувача, доведеного водокористувачу ліміту на використання води та джерела водопостачання.

Сплачується збір протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору, тобто протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу за місцем перебування на податковому обліку платника.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення та їх понадлімітне використання, а також збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту зараховується платниками в повному обсязі до Державного бюджету України. Решта збору за спеціальне використання водних ресурсів місцевого значення та їх понадлімітне використання зараховується платниками в повному обсязі до місцевих бюджетів.

### ***10.3.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду***

За використання лісових ресурсів та земельних ділянок лісового фонду в Україні справляється збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду (лісовий дохід).

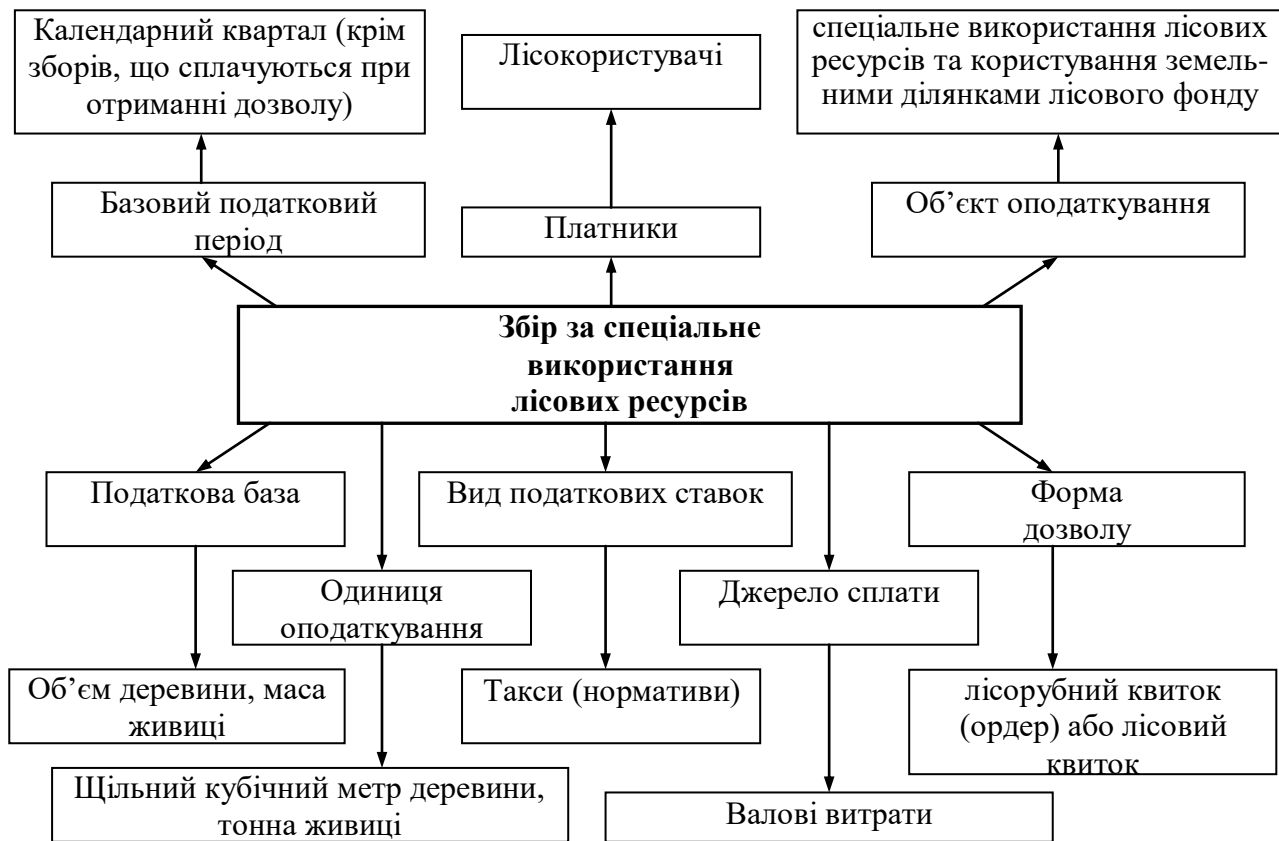
До спеціального використання лісових ресурсів відносять використання лісових ресурсів державного значення і лісових ресурсів місцевого значення (рис. 10.41).



**Рис. 10.41. Види спеціального використання лісових ресурсів**



Загальна характеристика збору за елементами наведена на рис. 10.42.



**Рис. 10.42.** Загальні ознаки збору за спеціальне використання лісових ресурсів

*Платниками збору* є юридичні та фізичні особи, яким надано в постійне або тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду (лісокористувачі) – рис. 10.43.



**Рис. 10.43.** Класифікація лісокористувачів

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється на наданій земельній ділянці лісового фонду за спеціальним дозволом – лісорубним квитком (ордером) або лісовим квитком.

Лісорубний квиток (ордер) видається:

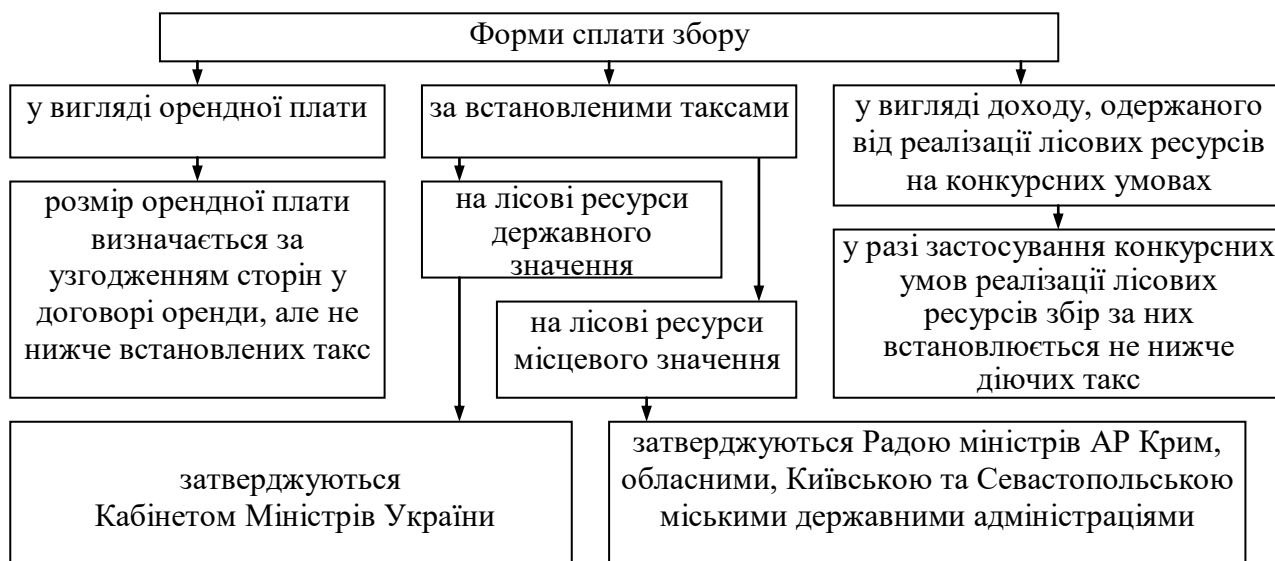
- на використання лісових ресурсів державного значення (на заготівлю деревини при рубках головного користування і лісовідновних рубках та на заготівлю живиці в лісах, які перебувають у державній власності);
- на використання лісових ресурсів місцевого значення (на заготівлю деревини при рубках головного користування і лісовідвідних рубках в лісах, що перебувають в колективній і приватній власності, і на заготівлю другорядних лісових матеріалів – пеньків, лубу, кори, деревної зелені тощо).

Лісорубний квиток видається також на проведення рубок догляду за лісом, санітарних та інших рубок, пов'язаних з проведенням лісгосподарських заходів, і в разі розчищення лісових земель у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо, на сінокосіння, випасання худоби, розміщення вуликів і пасік, на заготівлю дикорослих плодів, ягід, грибів, горіхів, лікарських рослин і технічної сировини, на використання лісових ділянок з науково-дослідною метою, на тимчасове використання земель лісового фонду для сільськогосподарського виробництва, крім сільськогосподарських угідь, що входять до складу земель лісового фонду, а також на використання лісових ресурсів для потреб мисливського господарства, на розміщення туристських таборів, баз відпочинку та інших подібних об'єктів із спорудженням будівель некапітального типу строком до одного року.

Загальне використання лісових ресурсів є безплатним. Платним є спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, спортивних і з туристичною метою та для проведення науково-дослідних робіт.

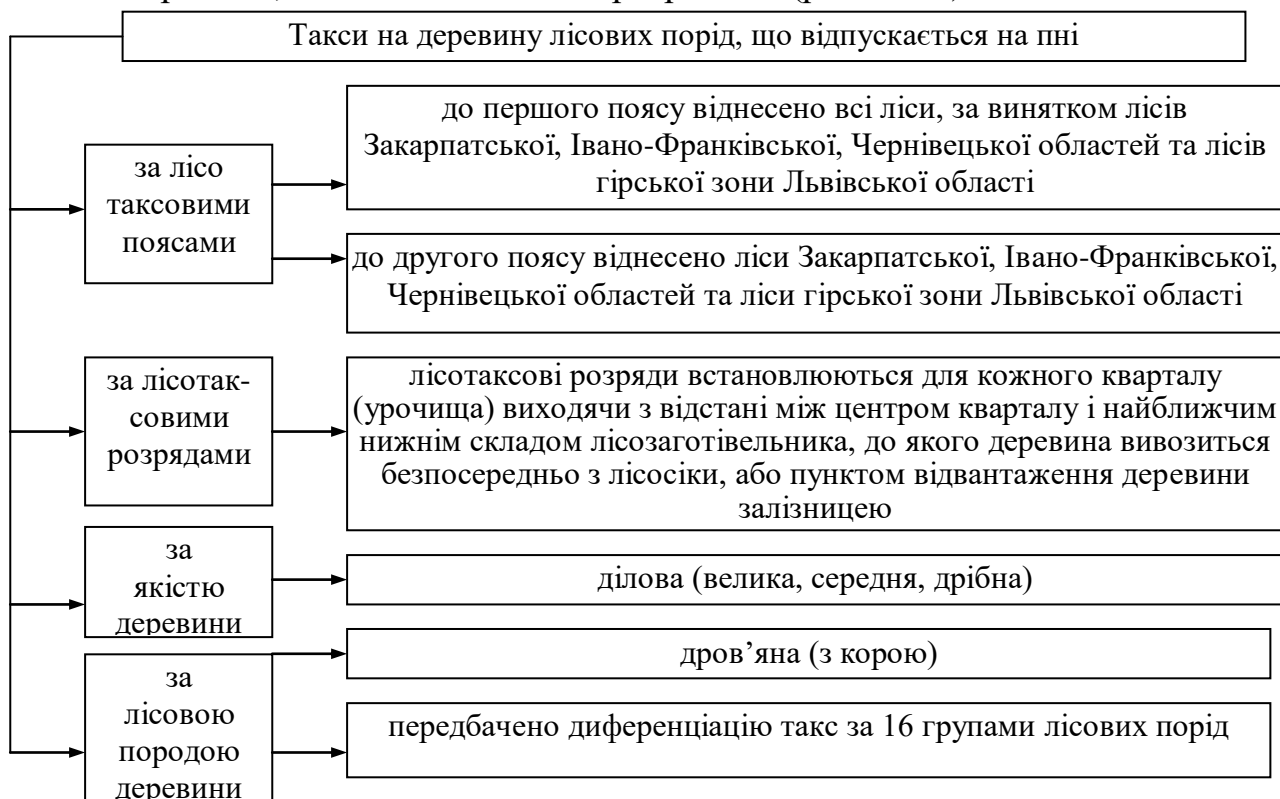
**Об'єктом обчислення збору** є деревина, що відпускається на пні, живиця, другорядні лісові матеріали, продукти побічного користування та окремі земельні ділянки лісового фонду.

Збір справляється за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах (рис. 10.44).



**Рис. 10.44. Форми сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду**

Такси збору встановлюються Кабінетом Міністрів України (додаток 3) і диференціюються за: лісотаксовими поясами; видами основних порід лісу; якістю деревини; лісозаготівельними розрядами (рис.10.45).



**Рис. 10.45. Класифікація такс на деревину лісових порід**

Починаючи з 1 січня 2007 р. наростаючим підсумком проводиться щорічна індексація нормативів збору за спеціальне використання лісових ресурсів відповідно до порядку індексації, встановленому для нормативів плати за використання природних ресурсів.

До встановлених розмірів такс на деревину лісових порід, що відпускається на пні застосовуються коефіцієнти (табл. 10.8)

Таблиця 10.8

**Коефіцієнти, що застосовуються до встановлених розмірів такс на деревину лісових порід, що відпускається на пні**

Умови для коригування	Коефіцієнт
На дров'яну деревину для технологічних потреб	0,25
На деревину вибіркового рубок головного користування	0,80
На деревину рубок, пов'язаних з веденням лісового господарства, та інших рубок	0,70
Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини може коригуватися залежно від геоморфологічних умов місцевості за такими коефіцієнтами:	
у лісах з рівнинним рельєфом	1,10
у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами	1,25
у лісах з гірським рельєфом	1,50

Таким чином, на деревину вибіркового рубок головного користування такси знижуються на 20 %, а вибіркового рубок, пов'язаних із веденням лісового господарства, та вибіркового інших рубок – на 30 %. Знижки у відсотках обчислюються окремо.

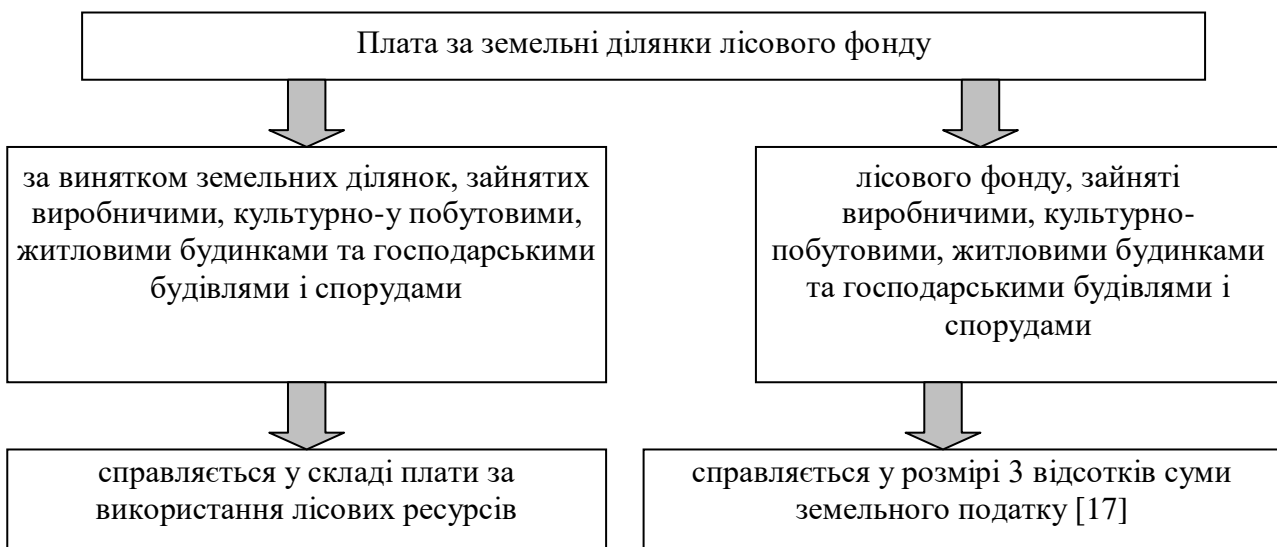
На дров'яну деревину для технологічних потреб встановлюється плата в розмірі 25 % такси на ділову дрібну деревину відповідної лісової породи. Такси на лік від із крони застосовуються в розмірі 40 %, а на порубкові залишки, що мають збут – 20 % від такс на дров'яну деревину відповідної лісової породи.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно – оздоровчих, спортивних і туристичних цілей та для проведення науково-дослідних робіт встановлюється, виходячи з лімітів їх використання і такс на лісову продукцію та послуги, з врахуванням їх якості і доступності.

У випадку застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів збір за них встановлюється не нижче встановлених такс.

Розмір орендної плати визначається за узгодженням сторін у договорі оренди, але не нижче встановлених такс.

В складі плати за використання лісових ресурсів справляється плата за земельні ділянки, надані на землях лісового фонду, за винятком земельних ділянок, зайнятих виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами (рис. 10.46).



**Рис. 11.46. Особливості справляння плати за земельні ділянки лісового фонду**

Плата за земельні ділянки лісового фонду в межах населених пунктів, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, справляється в розмірі 3 % від суми земельного податку, а за межами населених пунктів – 0,3 % від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Плата за земельні ділянки лісового фонду, зайняті сільськогосподарськими угіддями, встановлюється у відсотках від їх грошової оцінки в таких розмірах:

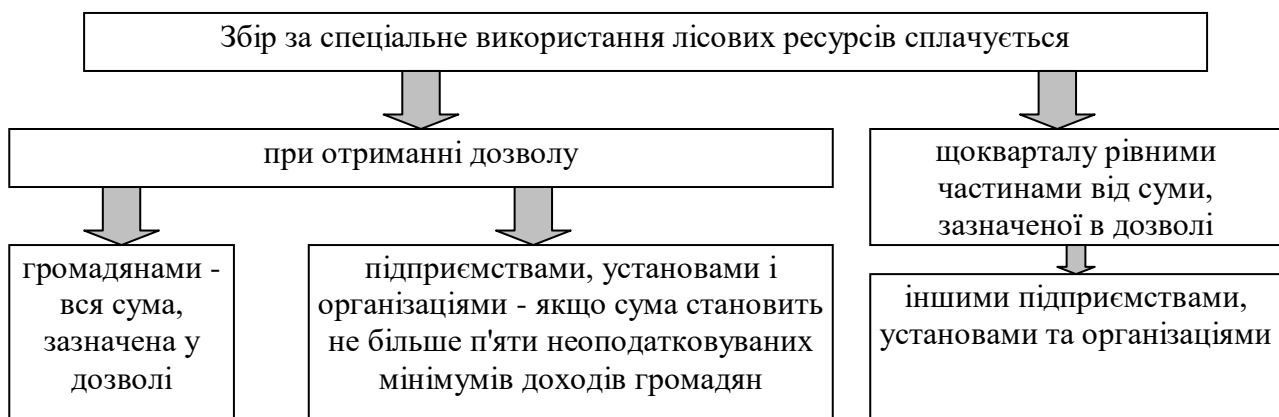
- для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 ;
- для багаторічних насаджень – 0,03.

Сума збору обчислюється постійними лісокористувачами та проставляється в лісорубних квитках (ордерах) і лісових квитках. Дана сума підлягає перерахунку: якщо загальна кількість фактично заготовленої деревини

під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку більше ніж на 10 %, то лісокористувач обчислює і сплачує середньозважену таксову вартість додатково заготовленої деревини.

Звітним податковим документом є Розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Розрахунки збору подаються протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду. Сплата проводиться протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору (рис. 10.47).



**Рис. 10.47. Варіанти сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів**

Збори за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення перераховуються платниками в розмірі 100% до державного бюджету за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду.

Збори за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт перераховуються платниками в розмірі 100 % до бюджету АР Крим та місцевих бюджетів за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду.

Відповідальність за правильність обчислення та своєчасність і повноту надходження лісового доходу до бюджету покладено на лісгоспи, які здійснюють управління лісозаготовками.

#### 10.4. Збір за використання радіочастотного ресурсу України

Відносини у сфері управління і використання радіочастотного ресурсу України регулюються Законом України «Про радіочастотний ресурс України» [29], іншими законами України та нормативними актами, прийнятими відповідно до нього.

Згідно даного закону радіочастотний ресурс - частина радіочастотного спектра, придатна для передавання та/чи приймання електромагнітної енергії. Використання радіочастотного ресурсу в Україні здійснюється на платній основі.

З метою формування джерела коштів на фінансування заходів щодо ефективного використання радіочастотного ресурсу стягується збір за використання радіочастотного ресурсу України (рис.10.48).

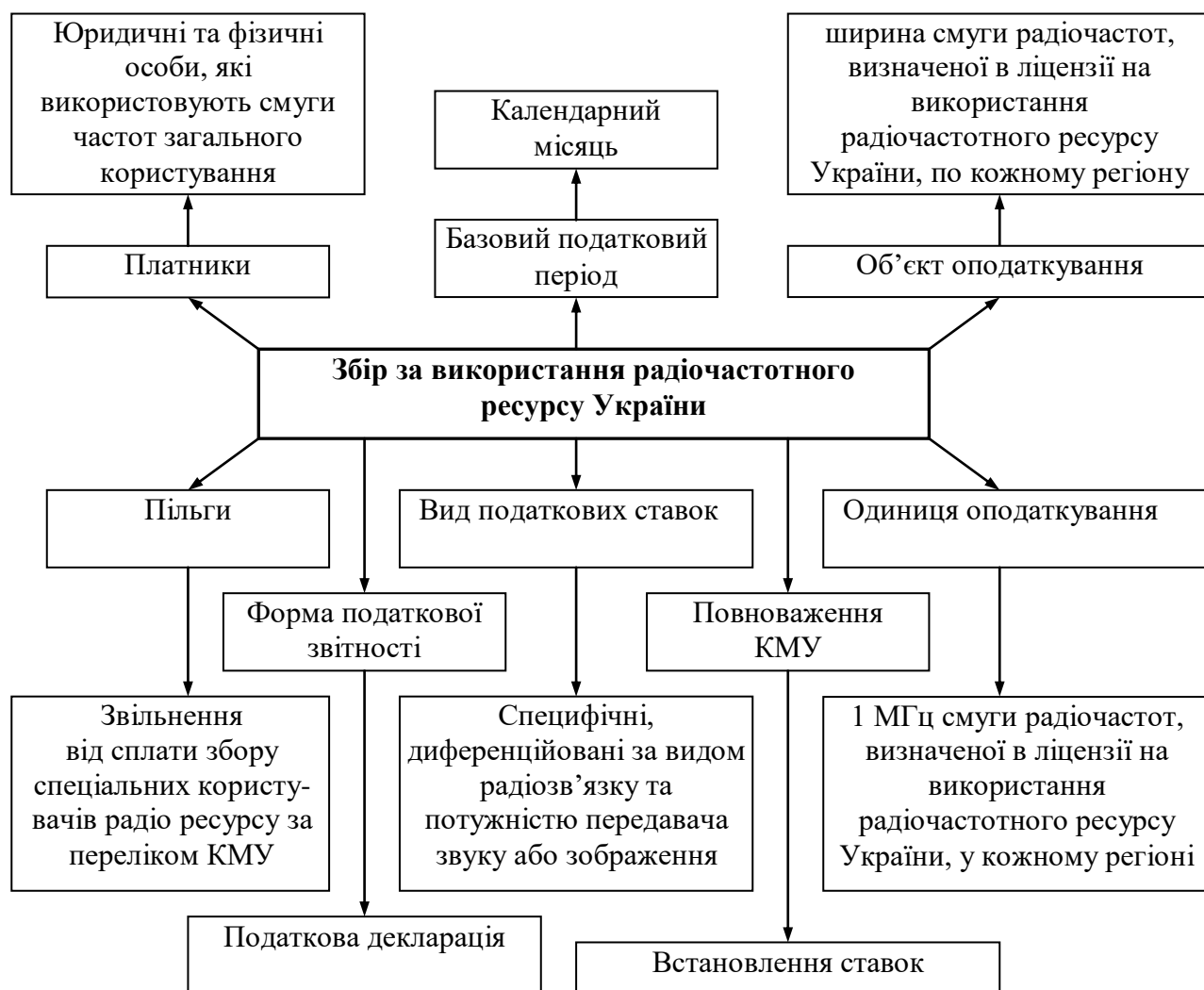


Рис. 10.48. Загальні ознаки збору за використання радіочастотного ресурсу України

Користувачі радіочастотного ресурсу України сплачують такі збори і платежі:

- одноразовий платіж за видачу ліцензії на використання радіочастот;
- щомісячний збір за використання радіочастотного ресурсу (додаток

И).

Спеціальні користувачі радіочастотного ресурсу в Україні звільняються від сплати перелічених зборів і платежів.

До спеціальних користувачів радіочастотного ресурсу України відносяться підрозділи і організації Міністерства оборони України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства з надзвичайних ситуацій України та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Управління державної охорони, Державного департаменту з питань виконання покарань, Державної податкової адміністрації України (у частині застосування радіоелектронних засобів податковою міліцією), якщо їх діяльність пов'язана з використанням радіоелектронних засобів виключно для виконання функціональних обов'язків і за умови їх фінансування виключно за рахунок Державного бюджету України, а також Міністерства транспорту України в частині застосування радіоелектронних засобів об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху України та забезпечення польотів.

Кошти, що надходять від користувачів радіочастотного ресурсу України у вигляді зборів і платежів, зараховуються до Державного бюджету України.

Ставки одноразових платежів за видачу ліцензії на використання радіочастот та щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу (додаток И) визначаються Кабінетом Міністрів України не частіше одного разу на рік.

Платежі Центру "Укрчастотнагляд" за роботи, пов'язані з частотними присвоєннями, міжнародно-правовим захистом радіочастотного ресурсу, забезпеченням електромагнітної сумісності радіоелектронних засобів і радіо випромінювальних пристроїв та державним наглядом за використанням радіочастотного ресурсу України, здійснюються на підставі діючих тарифів, встановлених відповідно до антимонопольного законодавства.



З метою забезпечення фінансування заходів щодо ефективного використання радіочастотного ресурсу України, здійснення державного управління у сфері його використання, проведення конверсії та перерозподілу смуг радіочастот в межах Національної таблиці розподілу смуг радіочастот України, впровадження та утримання системи радіочастотного моніторингу у Державному бюджеті України окремим рядком передбачаються відповідні видатки у розмірі не менше 30 відсотків зарахованих коштів від платежів і зборів за використання радіочастотного ресурсу України. Розпорядником цих коштів є АЗРЧ.

Користувачі радіочастотного ресурсу України до 15 числа кожного поточного місяця сплачують щомісячний збір за його використання.

За несвоєчасну сплату щомісячного збору за використання радіочастотного ресурсу України справляється пеня згідно з законами України.

У разі несплати щомісячного збору протягом шести місяців відповідна ліцензія на використання радіочастотного ресурсу України, а також дозволи на використання відповідних радіоелектронних засобів і радіо випромінювальних пристроїв анулюються без компенсації збитків користувачу із стягненням суми заборгованості у судовому порядку.

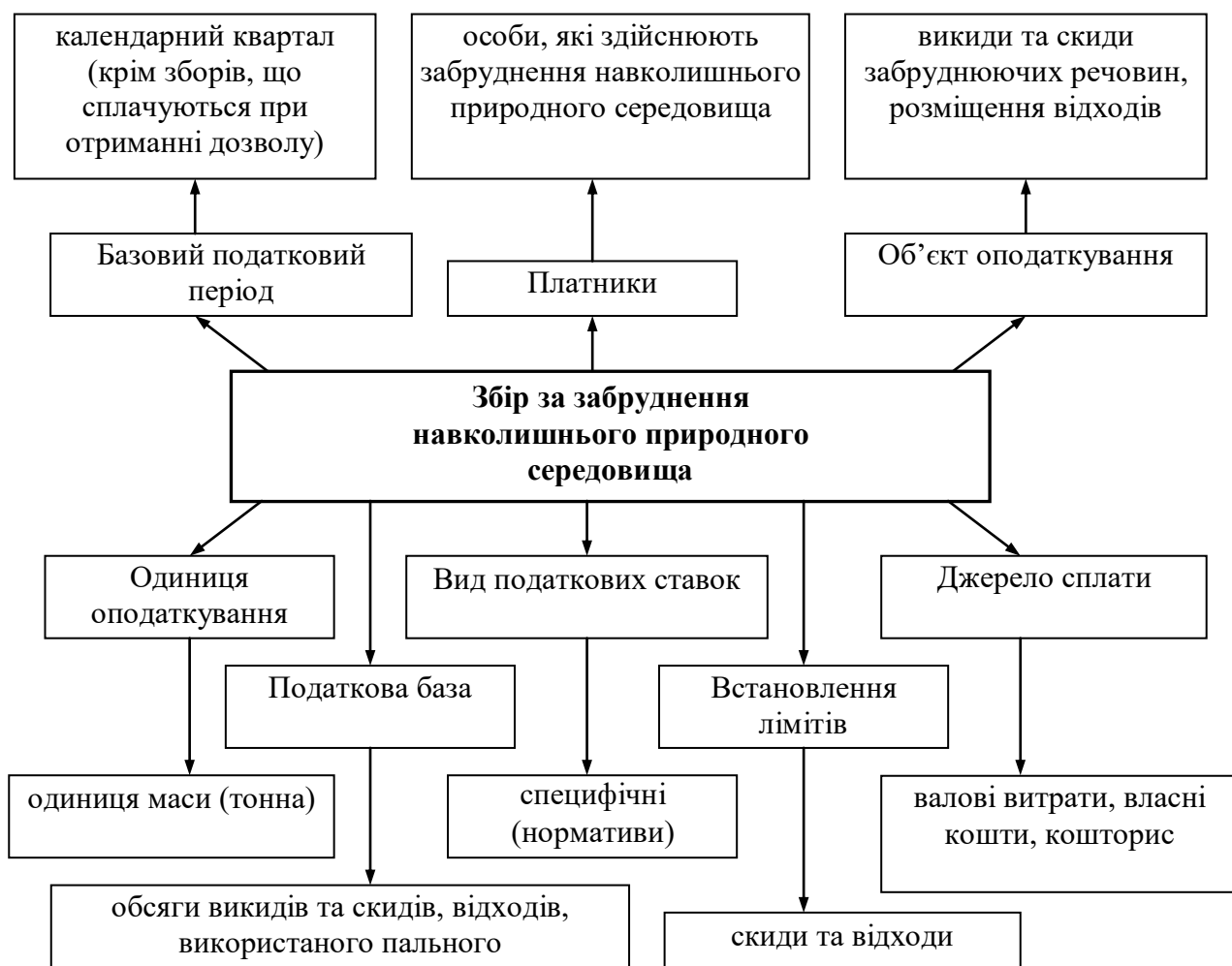
Особи, винні в порушенні законодавства у сфері радіочастотного ресурсу, несуть відповідальність в порядку, визначеному законами України.

### **10.5. Збір за забруднення навколишнього природного середовища**

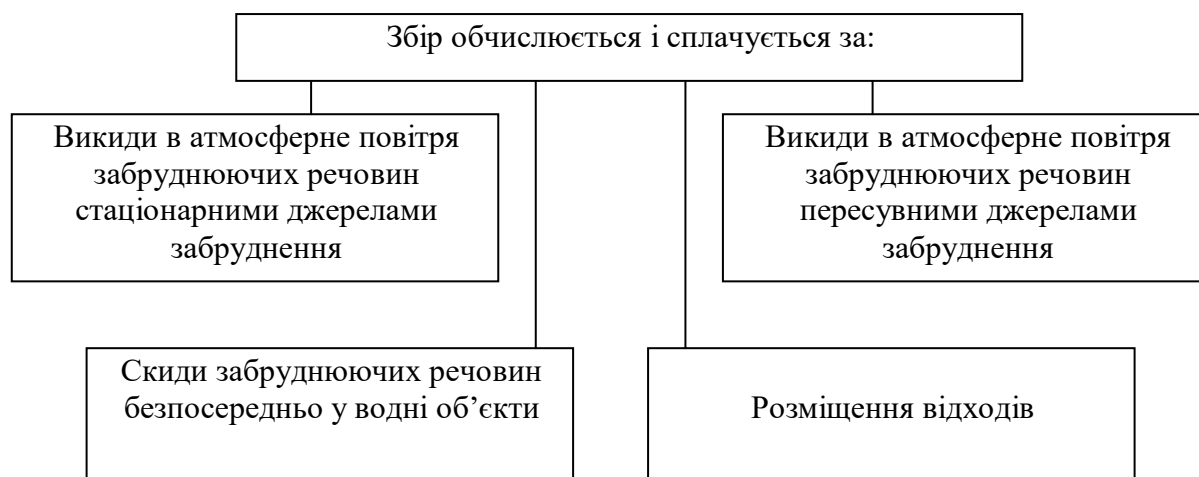
Збір за забруднення навколишнього природного середовища, який справляється згідно Закону України „Про охорону навколишнього природного середовища” від 25 червня 1991 року № 1264-ХІІ включений в перелік загальнодержавних податків і зборів, які справляються в Україні. Єдині правила встановлення нормативів даного збору викладені в затвердженій Постанові Кабінету Міністрів України від 01.03.99 р. № 303 „Про затвердження порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору” [98].

Загальна характеристика збору за елементами наведена на рис. 10.49.

Збір встановлюється на основі фактичних обсягів викидів, лімітів скидів забруднюючих речовин в навколишнє природне середовище і розміщення відходів (рис. 10.50).

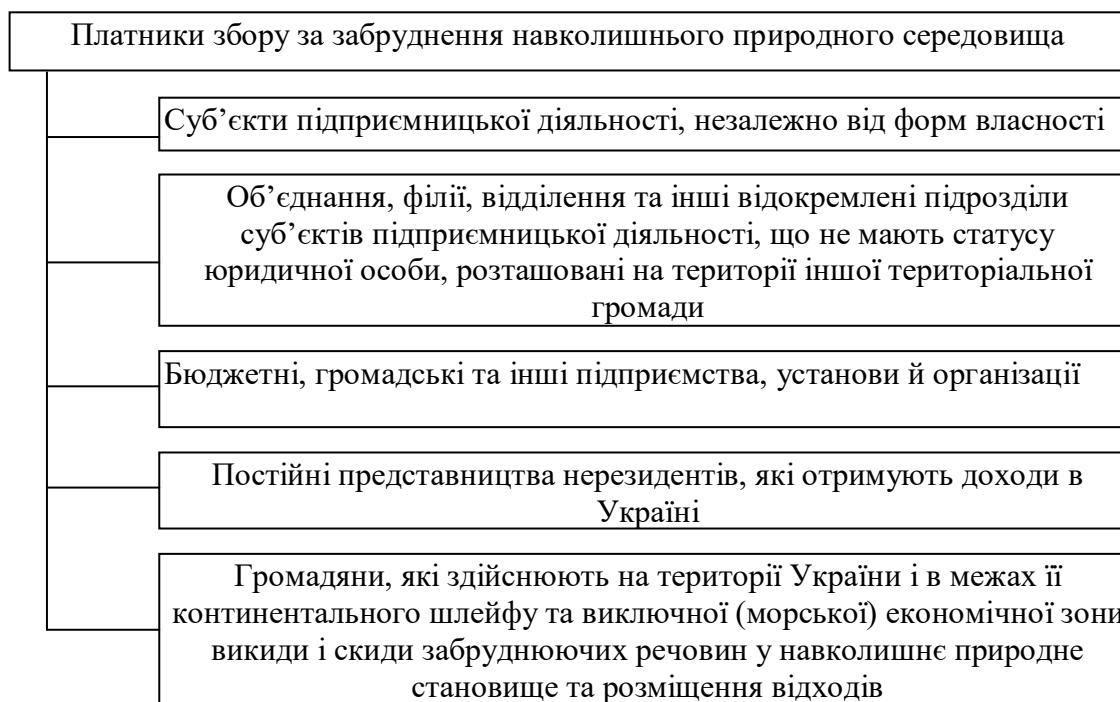


**Рис. 10.49. Загальні ознаки збору за забруднення навколишнього природного середовища**



**Рис. 10.50. Види забруднення, за які сплачується збір**

**Платниками збору** є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, які здійснюють на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) зони викиди і скиди забруднених речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів (рис. 10.51).



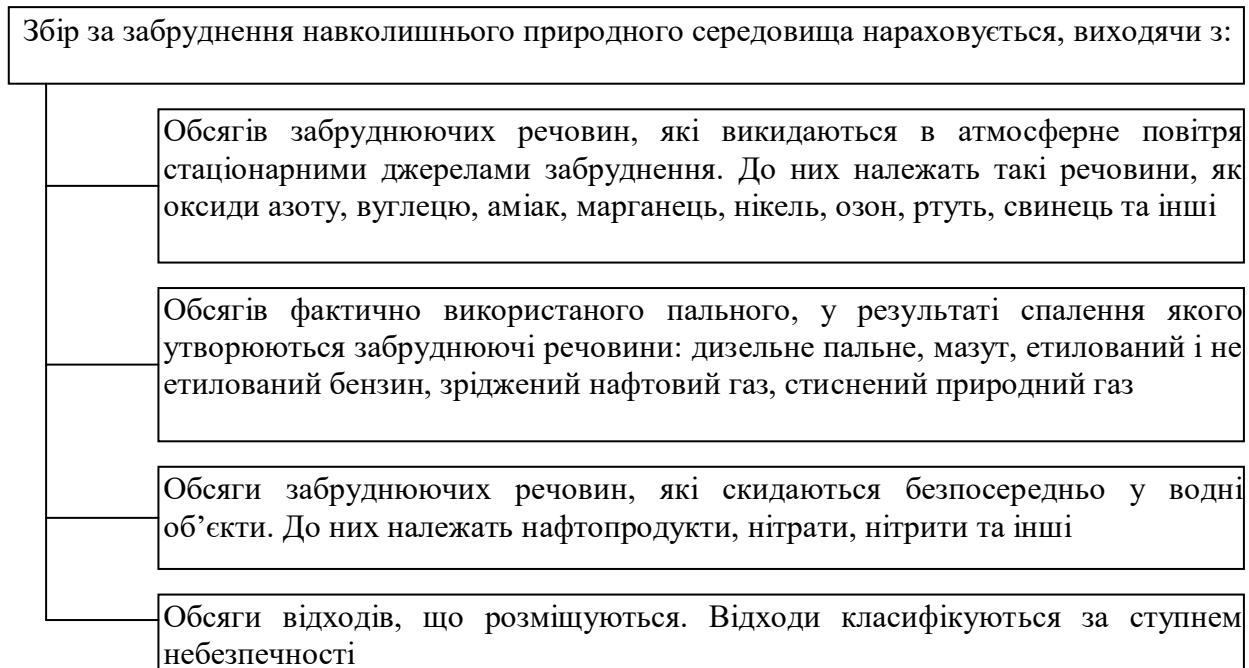
**Рис. 10.51. Платники збору за забруднення навколишнього природного середовища**

Перелік платників збору визначає Міністерство екологічної безпеки України разом з органами місцевого самоврядування чи місцевими державними адміністраціями.

**Об'єктами справляння збору** є:

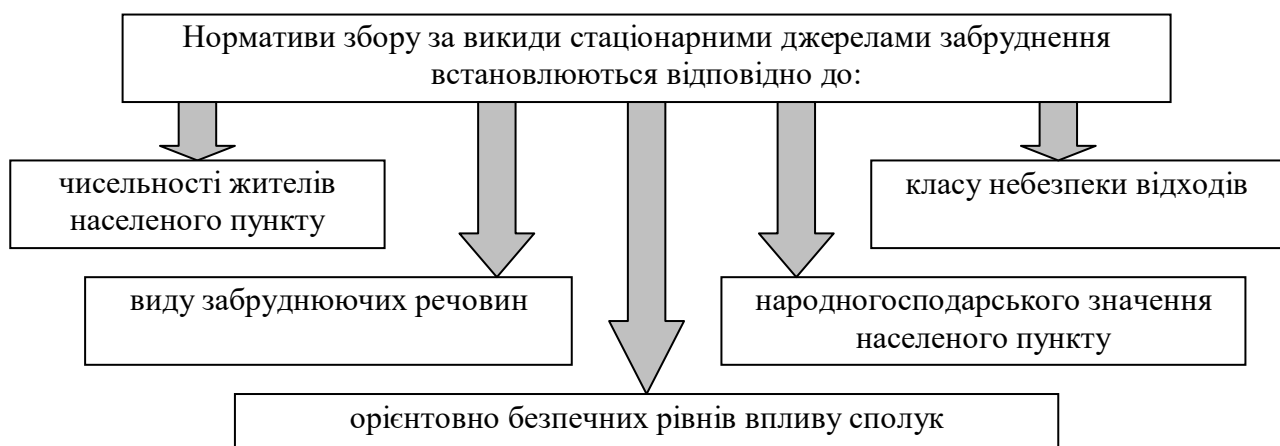
- для стаціонарних джерел забруднення – обсяги забруднених речовин, які викидаються в атмосферу або скидаються безпосередньо у водний об'єкт, та обсяги відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;
- для пересувних джерел забруднення – обсяги фактично використаних видів пального, внаслідок спалення яких утворюються забруднювальні речовини (рис. 10.52).

**Нормативи збору** встановлюються як фіксовані суми в гривнях за одиницю основних забруднювальних речовин та розміщення відходів.



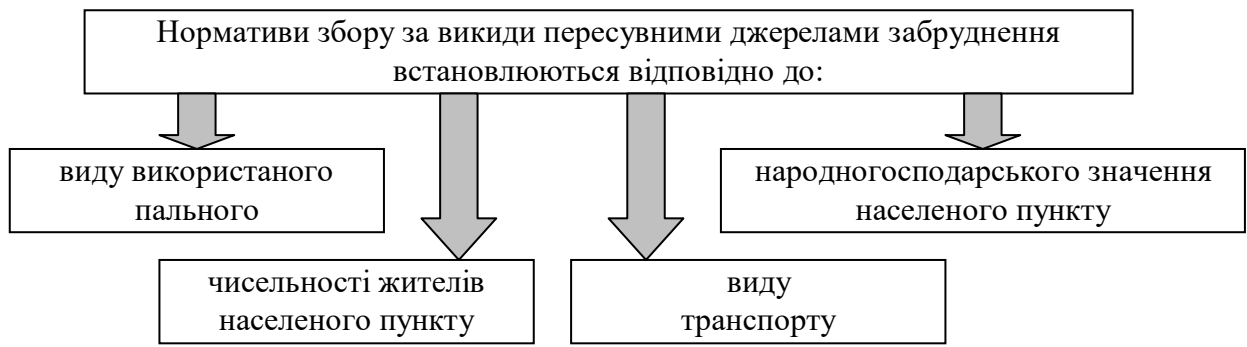
**Рис. 10.51. База для нарахування збору за забруднення навколишнього природного середовища**

Нормативи збору, що справляється за викиди основних забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення диференціюються залежно від установлених орієнтовно-безпечних рівнів впливу (рис. 10.53).



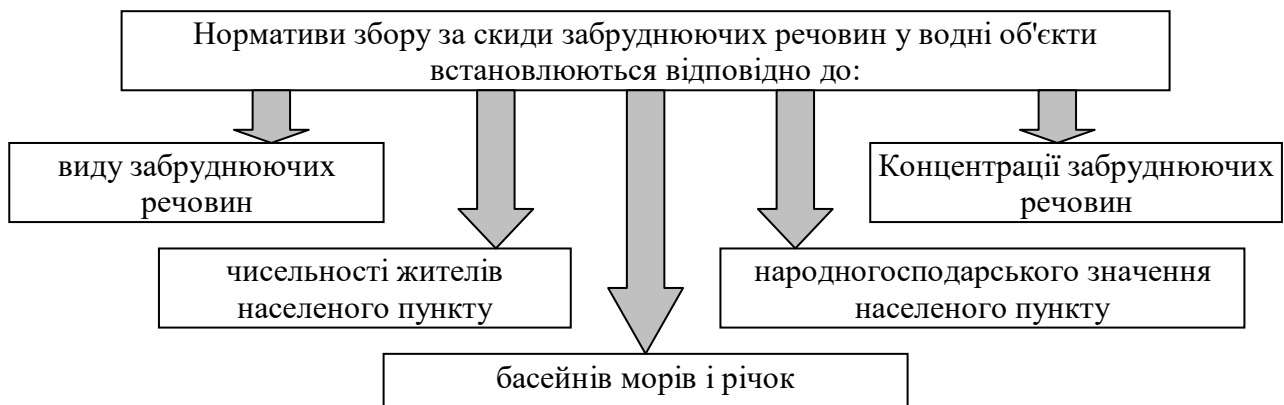
**Рис. 10.53. Принципи встановлення нормативів збору за викиди стаціонарними джерелами забруднення**

Нормативи збору, що справляється за викиди в атмосферу забруднювальних речовин автомобільним транспортом, морськими та річковими суднами, залізничним транспортом диференціюються залежно від видів пального (рис. 10.54).



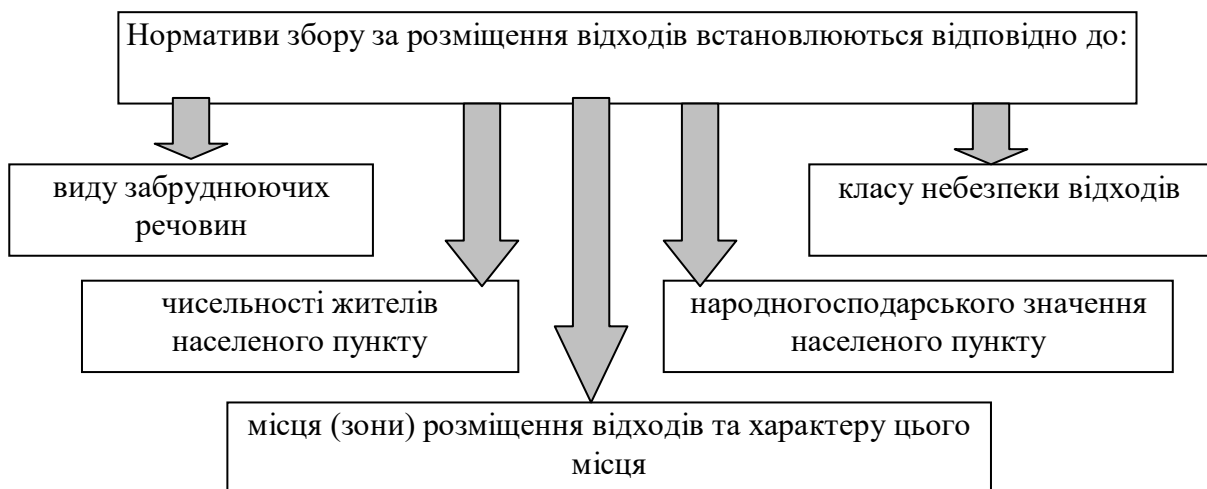
**Рис. 10.54. Принципи встановлення нормативів збору за викиди пересувними джерелами забруднення**

Нормативи збору, що справляється за скиди забруднювальних речовин у водні об'єкти диференціюються залежно від концентрації забруднювальних речовин (рис. 10.55).



**Рис. 10.55. Принципи встановлення нормативів за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти**

Нормативи збору, що справляється за розміщення відходів диференціюються залежно від виду забруднюючих речовин (рис. 10.56).



**Рис. 10.56. Принципи встановлення нормативів за розміщення відходів**

Суми збору, що справляється за скиди, викиди пересувними джерелами забруднення та розміщення відходів, обчислюються платниками щоквартально нарастаючим підсумком від початку року на підставі затверджених лімітів (рис. 10.57), виходячи з фактичних обсягів скидів, нормативів збору (додаток К) та коригувальних коефіцієнтів.



**Рис. 10.57. Порядок встановлення лімітів на скиди та розміщення відходів**

Щорічні розрахунки збору на наступний рік (прогнозні) подаються платниками до органів державної податкової служби за попереднім погодженням з органами Мінкобезпеки до 1 липня поточного року.

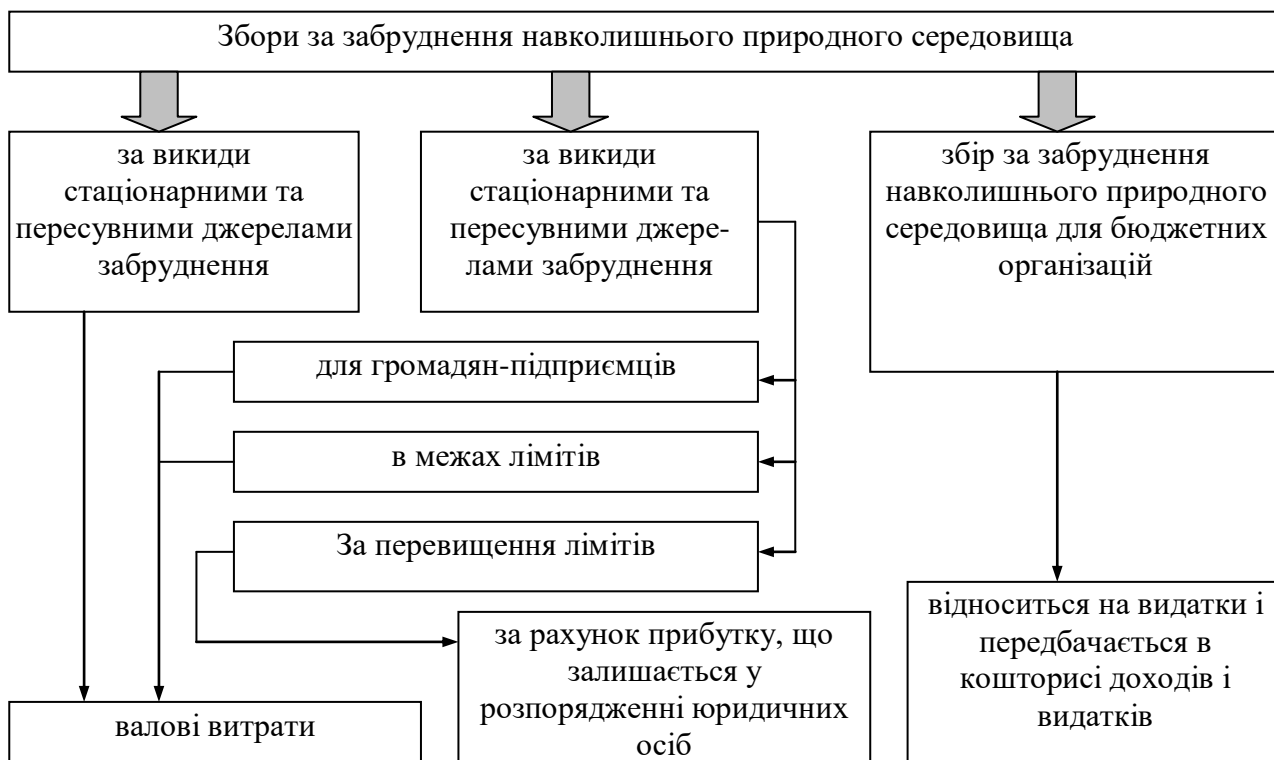
Платники щокварталу складають розрахунки збору за встановленою формою та подають до органів державної податкової служби в строки, передбачені законодавством для квартальної звітності.

За четвертий квартал звітного року розрахунок збору (остаточний розрахунок за звітний рік) подається платниками, з обов'язковим попереднім погодженням з органами Мінкобезпеки, до органів державної податкової служби в 10-денний строк після подання платниками річної статистичної звітності про кількість викидів, скидів, розміщених відходів і використаного пального не пізніше 20 січня року, наступного за звітним. Платники, що не складають статистичну звітність, подають річний розрахунок збору та довідку про фактичні обсяги скидів, викидів, розміщення відходів, використаного

пального на погодження до органів Мінекобезпеки. Погоджений розрахунок збору подається до органів державної податкової служби до 15 січня року, наступного за звітним.

Збір сплачується платниками щокварталу в терміни передбачені законодавством для відповідної сплати.

Збір, що справляється за викиди стаціонарними джерелами забруднення, скиди та розміщені відходи в межах лімітів, зараховується на валові витрати виробництва та обігу, а за перевищення цих лімітів – справляється за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні платників. Платники – фізичні особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності, сплачують даний збір зі свого доходу. Збір, що справляється за викиди пересувними джерелами, зараховується на валові витрати виробництва та обігу. Для платників – бюджетних організацій – збір зараховується на видатки і передбачається в кошторисі доходів і видатків (рис. 10.58).



**Рис. 10.58. Джерела фінансування сплати зборів**

## 10.6. Рентні платежі

Згідно Закону України від 05.02.2004 р. №1456-IV „Про рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат” [36] *рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат* - це загальнодержавні обов’язкові платежі, які сплачуються з вартості обсягів нафти, природного газу і газового конденсату, видобутих у межах території України (рис. 10.59).

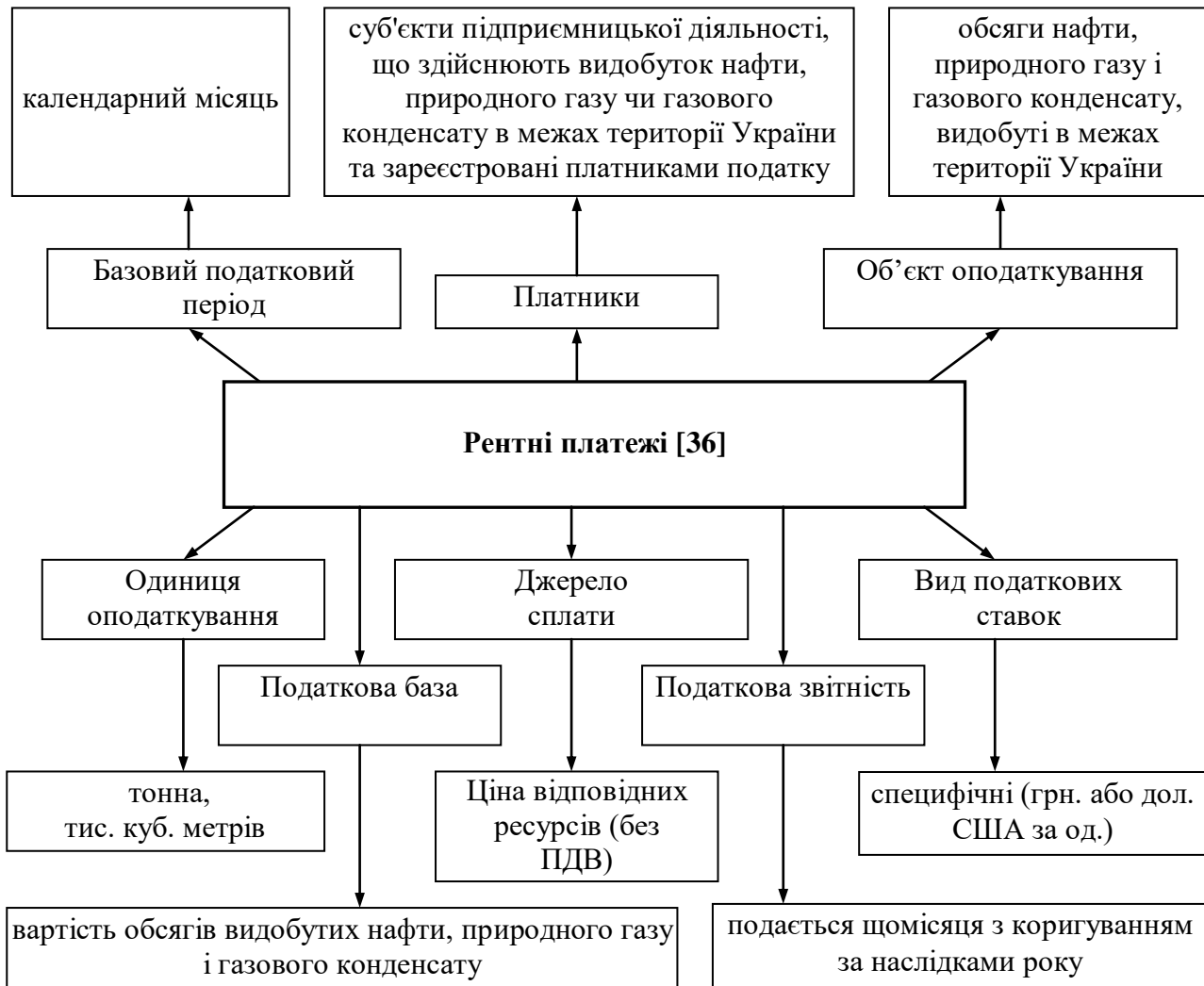


Рис. 10.59. Загальні ознаки рентних платежів

*Платниками* рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат є суб’єкти підприємницької діяльності, що здійснюють видобуток нафти, природного газу чи газового конденсату в межах території України та зареєстровані платниками податку.



**Об'єктом оподаткування** для рентних платежів за нафту, природний газ і газований конденсат є обсяги нафти, природного газу і газового конденсату, видобуті в межах території України у звітному податковому періоді, за винятком обсягів фактичних витрат і виробничо - технологічних витрат нафти, природного газу і газового конденсату при їх видобуванні, підготовці до транспортування і транспортуванні, але не більше нормативних обсягів витрат і виробничо-технологічних витрат (рис. 10.60).

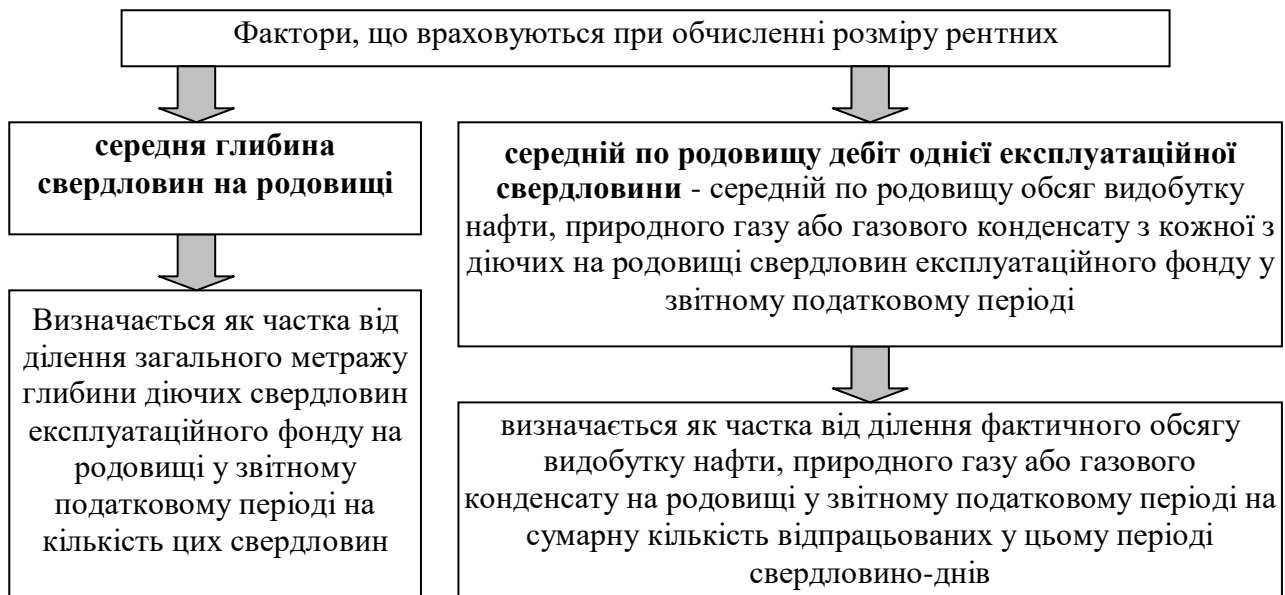


**Рис. 10.60. Об'єкти оподаткування для рентних платежів**

Перелік та порядок визначення розмірів нормативних витрат та виробничо - технологічних витрат нафти, природного газу і газового конденсату при їх видобуванні, підготовці до транспортування і транспортуванні встановлюються органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

**Базою оподаткування** для рентних платежів за нафту природний газ і газовий конденсат є вартість обсягів видобутих нафти, природного газу і газового конденсату.

При обчислення розміру рентних платежів враховуються наступні фактори (рис. 10.61).



**Рис. 10.61. Критерії диференціації ставок рентних платежів**

Вартість обсягів нафти, природного газу і газового конденсату визначається за договірними цінами, але не нижчими за середні ринкові ціни у звітному податковому періоді, або за регульованими цінами, без урахування вартості послуг на постачання і транспортування та податку на додану вартість (ПДВ). Порядок визначення середніх ринкових цін встановлюється органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України (табл. 10.9) .

Таблиця 10.9

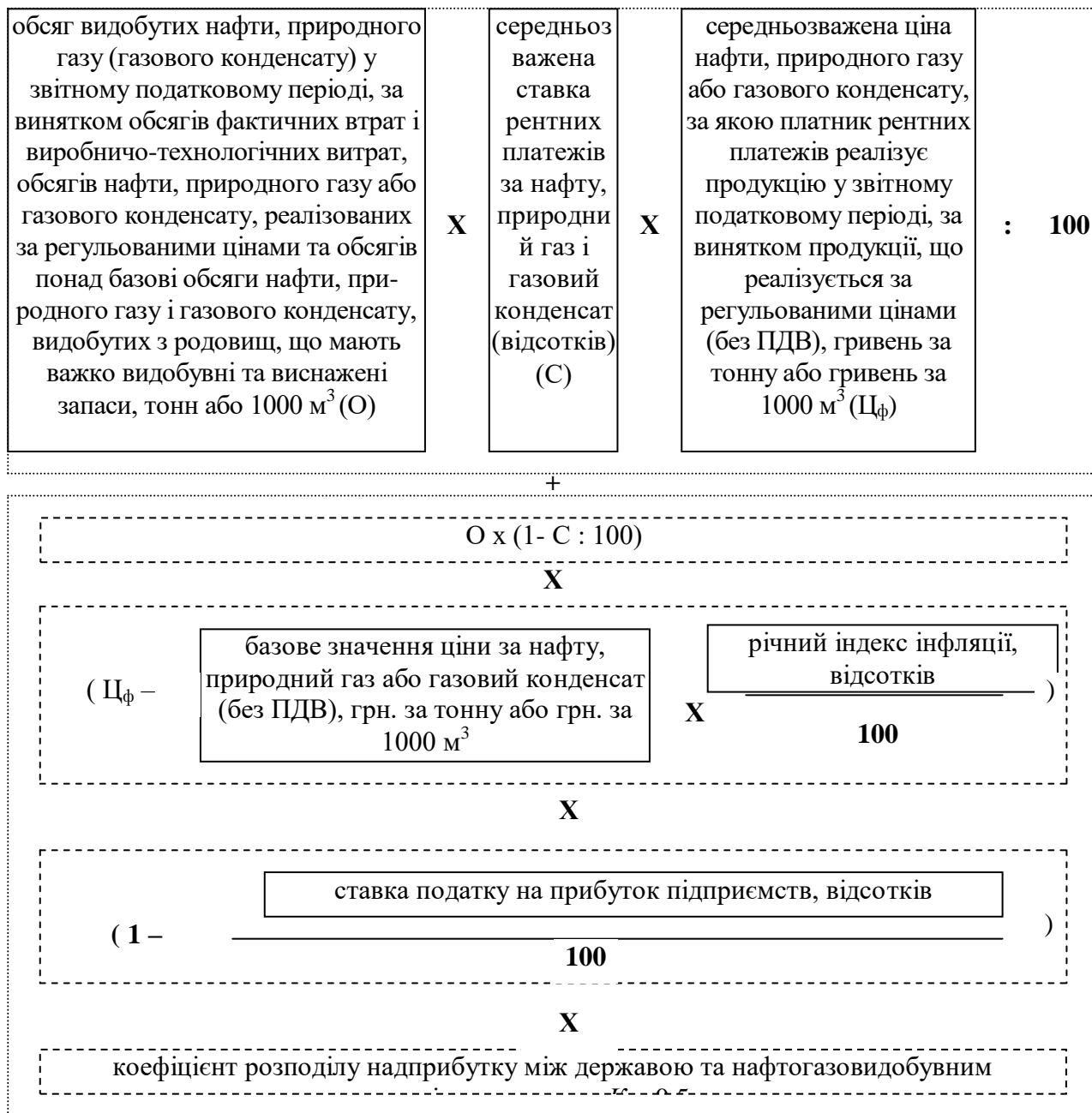
**Базове значення цін на ресурси для визначення рентних платежів**

Вид ресурсу	Базове значення ціни (без ПДВ)
Нафта, грн. за тону	600
Природний газ, грн. за 1000 м <sup>3</sup>	275
Газовий конденсат	760

Рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат включаються до їх ціни (без ПДВ) у звітному податковому періоді, у якому відбувся видобуток продукції нафтогазовидобувними підприємствами.

Рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат визначаються, виходячи з обсягів видобутих нафти, природного газу і газового конденсату, гірничо-геологічних умов їх видобутку та ціни реалізації.

Сума рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат, що підлягає сплаті платником рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат, розраховується в такому порядку (рис. 10.62):



**Рис. 10.62. Загальна схема визначення суми рентного платежу**

Середньозважена ставка рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат (відсотків) визначається за формулою (рис. 10.63):

$$\begin{array}{l}
 \text{середньозважена ставка рентах платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат (відсотків) (С)} \\
 \Sigma ( \text{обсяг нафти, природного газу, газового конденсату, видобутий з } n\text{-го родовища у звітному періоді, тонн або } 1000 \text{ м}^3 \text{ x диференційована ставка рентах платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат для } n\text{-го родовища з } i\text{-тим середнім дебітом нафти, природного газу або газового конденсату та з } l\text{-тою середньою глибиною свердловин на родовищі, } C_{i,l,n} \text{ )} \\
 = \frac{\Sigma \text{ обсяг нафти, природного газу, газового конденсату, видобутий з } n\text{-го родовища у звітному податковому періоді, тонн або } 1000 \text{ м}^3}{\Sigma}
 \end{array}$$

**Рис. 11.63 Алгоритм розрахунку середньозваженої ставки рентах платежів**

При цьому, диференційована ставка рентах платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат для  $n$ -го родовища з  $i$ -тим середнім дебітом нафти, природного газу або газового конденсату та з  $l$ -тою середньою глибиною свердловин на родовищі визначається згідно з таблицями Л.1 та Л.2 додатку Л.

Для обсягів нафти, природного газу або газового конденсату, що реалізуються за регульованими цінами, які встановлюються відповідними державними органами, розрахунок рентах платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат проводиться окремо за формулою:

$$P = \frac{O_p \times C \times C_p}{100} \quad (10.3)$$

де  $O_p$  - обсяг нафти, природного газу або газового конденсату, що реалізується за регульованими цінами у звітному податковому періоді, тонн або 1000 куб.м. Обсяги нафти, природного газу або газового конденсату, що реалізуються за регульованими цінами у звітному податковому періоді, встановлюються органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України;

$C_p$  - регульована ціна (без ПДВ та вартості послуг з транспортування і постачання), гривень за тонну або гривень за 1000 куб. м.

Від оподаткування рентах платежами за нафту, природний газ і газовий конденсат звільняються обсяги нафти, природного газу і газового конденсату (рис. 10.64).

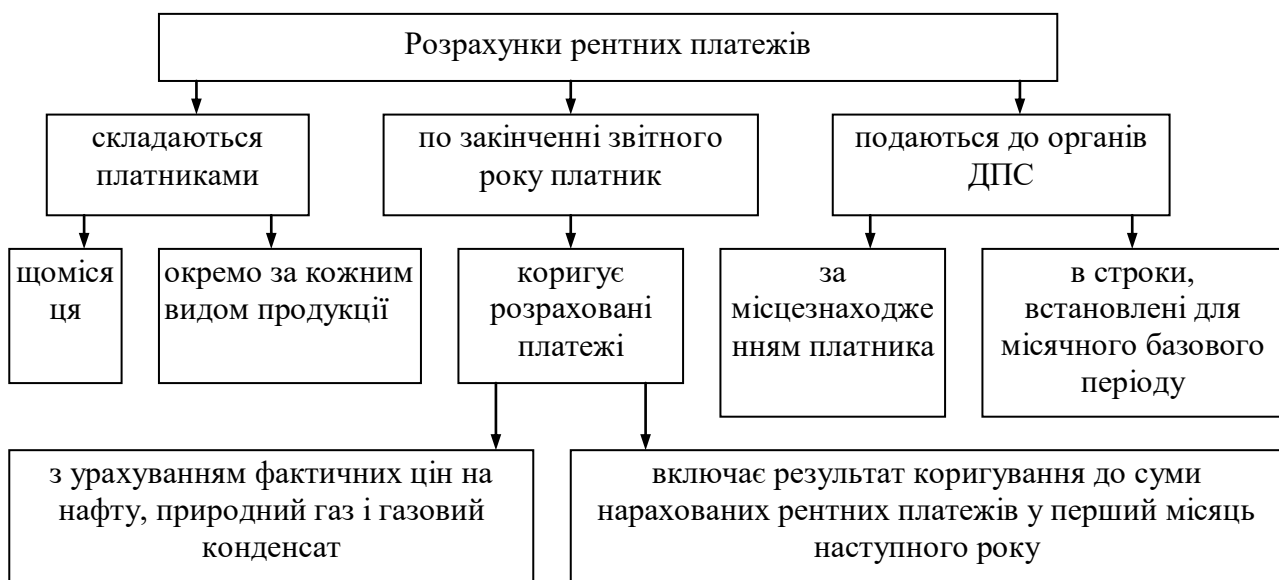


**Рис. 10.64. Пільги з рентних платежів**

Розмір сум рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат, що підлягають сплаті, визначається платниками рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат самостійно.

Звітний податковий період для рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат дорівнює календарному місяцю.

Розрахунки рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат складаються платниками щомісяця (окремо за кожним видом продукції) і подаються до органів державної податкової служби за місцезнаходженням платника рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового періоду (рис. 10.65).



**Рис. 10.65. Особливості подання податкової звітності**

По закінченні звітного року платник рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат коригує суму розрахованих протягом року рентних платежів з урахуванням фактичних цін на нафту, природний газ і

газовий конденсат, включаючи результат коригування до суми нарахованих рентних платежів у перший місяць наступного року.

Сума рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат у повному обсязі, обчислена відповідно до розрахунку за звітний місяць, повинна бути внесена платником до Державного бюджету України протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат.

На період до введення в дію Закону України «Про рентні платежі» ставки рентної плати встановлюються щорічно бюджетними законами. Так, на 2006 рік встановлені наступні розміри рентної плати:

- за **природний газ** (у т.ч. нафтовий (попутний) газ) – 30,6 грн. за 1.000 куб. м добутого природного газу (у тому числі за базові й понадбазові обсяги, добути з родовищ із важко добувними й виснаженими запасами, а також за нафтовий (попутний) газ), крім обсягів природного газу (у тому числі й нафтового (попутного) газу), добутих з покладів, повністю розташованих на глибині понад 5.000 метрів;

- за **природний газ** (у тому числі й нафтовий (попутний) газ) з покладів, повністю розташованих на глибині понад 5.000 метрів, – 15 грн. за 1.000 куб. м (для порівняння: в 2005 році 10 грн. за 1.000 куб. м);

- за **нафту** (у т.ч. за базові й понад базові обсяги, з родовищ із складно добувними й виснаженими запасами) і **газовий конденсат** – від 325 до 876,17 грн. за одну тонну залежно від глибини покладів.

### **10.7. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію**

Збір у вигляді цільової надбавки до тарифу на електричну та теплову енергію був введений як додаткове джерело формування спеціального фонду державного бюджету в 2003 році та набув статусу загальнодержавного збору, починаючи з 2004 року.

Справляння цього збору регламентовано не спеціальним податковим законом, а Законом України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР «Про електроенергетику», а також нормативними актами Кабінету Міністрів України:

- Механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 2002 [86];

- Порядок зарахування та використання надходжень від збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 2005 р. № 89.

За класифікаційними ознаками цей збір може бути класифікований як:

- загальнодержавний;
- непрямий. Виходячи з самої назви він додається до тарифу на електричну і теплову енергію та сплачується, в кінцевому рахунку споживачами цих видів енергії;
- спеціальний. Кошти, отримані від збору спрямовуються в спеціальний фонд Державного бюджету України;
- розкладний. Розмір збору встановлюється НКРЕ виходячи із сум збору, затверджених законом України про державний бюджет на відповідний рік.

Загальна характеристика збору за елементами наведена на рис. 10.66.



**Рис. 10.66. Загальні ознаки збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на електричну та теплову енергію**

*Платниками збору* є Державне підприємство "Енергоринок" та юридичні особи - виробники електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії, включаючи акціонерну енергетичну компанію "Київенерго".

*Об'єктом обчислення збору є:*

- для Державного підприємства "Енергоринок" - вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість;
- для юридичних осіб - виробників електричної і теплової енергії, включаючи акціонерну енергетичну компанію "Київенерго", - вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та теплової енергії без урахування податку на додану вартість.

Розмір збору на 2006 рік встановлений Постановою Національної комісії регулювання електроенергетики України від 21 грудня 2005 р. N 1170 для виробників електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії, розмір збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну енергію - 22,61 грн./МВт·год. Цільова надбавка застосовується до тарифу на електричну енергію, що продається поза оптовим ринком електричної енергії України.

Суми збору включаються до складу валових доходів і валових витрат платника збору відповідно до законодавства

Базовий податковий (звітний) період для збору відповідає календарному місяцю. Платники збору подають органам державної податкової служби розрахунки збору за формою, встановленою Державною податковою адміністрацією, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, за місцем їх реєстрації як платників податку.

Крім того, платники збору - виробники електричної енергії зобов'язані надавати НКРЕ інформацію щодо сум коштів, які надійшли у розрахунковому місяці в рахунок оплати електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії, та сум коштів, перерахованих на рахунки, відкриті у відповідних управліннях Державного казначейства, - до третього банківського дня місяця, наступного за розрахунковим.



Державне підприємство "Енергоринок" сплачує збір виходячи з фактично оплачених обсягів електричної енергії, відпущених у відповідному звітному періоді, не пізніше наступного дня після отримання плати за них.

Податкове зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період для Державного підприємства "Енергоринок" визначається виходячи з розміру збору, встановленого НКРЕ на відповідний звітний період, і фактично оплачених обсягів електричної енергії та сплачується ним з урахуванням внесених за цей період сум збору протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання розрахунку.

Юридичні особи - виробники електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії, включаючи акціонерну енергетичну компанію "Київенерго", сплачують збір виходячи з фактично оплачених обсягів електричної та теплової енергії не пізніше наступного дня після отримання плати за них.

Податкове зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період для зазначених юридичних осіб визначається виходячи з розміру збору і фактично оплачених обсягів електричної та теплової енергії і сплачується ними з урахуванням внесених за цей період сум збору протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання розрахунку.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю подання розрахунків, повнотою та своєчасністю сплати збору здійснюється органами державної податкової служби відповідно до законодавства.

### **10.8. Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності**

Законодавчою основою появи цього збору в переліку загальнодержавних податків і зборів були зміни, внесені в Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» Законом України від 25 березня 2005 року № 2505-IV. Порядок внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11 червня 2005 року № 442.

Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності є загальнодержавним непрямим

окладним збором. Загальна його характеристика за елементами наведена на рис. 10.67.



**Рис. 10.67. Загальні ознаки збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ**

**Розмір цільової надбавки** дорівнює 2 відсоткам до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. При цьому для цілей нарахування цього збору під діючим тарифом слід розуміти ціну природного газу для відповідної категорії споживачів без урахування тарифів на його транспортування і постачання споживачам та суми податку на додану вартість.

**Базою для обчислення збору** є вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів у звітному періоді, яка визначається на підставі актів приймання-передачі газу, підписаних платником та відповідним споживачем (для населення - на підставі облікових документів), з урахуванням відповідного тарифу.

Платниками збору визначені суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність з постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів.

Споживачами є такі категорії: населення, бюджетні організації та установи, підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб'єктів господарювання, в тому числі блочні (модульні) котельні, інші суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які використовують природний газ для виробництва товарів та надання послуг, на інші власні потреби.

Платники подають розрахунок суми збору до органу державної податкової служби за місцем перебування на податковому обліку щомісяця протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду, за формою, що встановлена постановою Кабінету Міністрів України від 11 червня 2005 року № 442.

В формі розрахунку передбачено визначення сум збору за 6 категоріями споживачів:

- населення (без наявності в будинках (квартирах) лічильників);
- населення (за наявності в будинках (квартирах) лічильників);
- бюджетні організації та установи;
- підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб'єктів господарювання, в тому числі блочні (модульні) котельні;
- промислові споживачі;
- інші суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які використовують природний газ

Сума збору за звітний (податковий) період вноситься платниками до спеціального фонду державного бюджету на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства, протягом десяти календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку, для подання розрахунку суми збору.

Відповідальність за правильність обчислення і своєчасність подання розрахунків збору до органів державної податкової служби, повноту і своєчасність його внесення до спеціального фонду державного бюджету несуть платники збору відповідно до законодавства.

Контроль за правильністю обчислення, своєчасністю подання розрахунків збору і повнотою його внесення здійснюють органи державної податкової служби у порядку, встановленому законодавством.

## 10.9. Державне мито

*Державне мито* є платою, яка стягується за здійснення юридично значимих дій уповноваженими на це компетентними органами в інтересах юридичних та фізичних осіб та за видачу їм відповідних документів, які мають правове значення

Особливості сплати державного мита регулюються Декретом Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21 січня 1993 року [43] із змінами і доповненнями. Сплачується і зараховується державне мито за місцем розгляду та оформлення до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, яке зараховується до державного бюджету України (справляється з позовних заяв) – рис. 10.68.



Рис. 10.68. Загальні ознаки державного мита

*Платниками державного мита* на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на це органами (рис. 10.69).

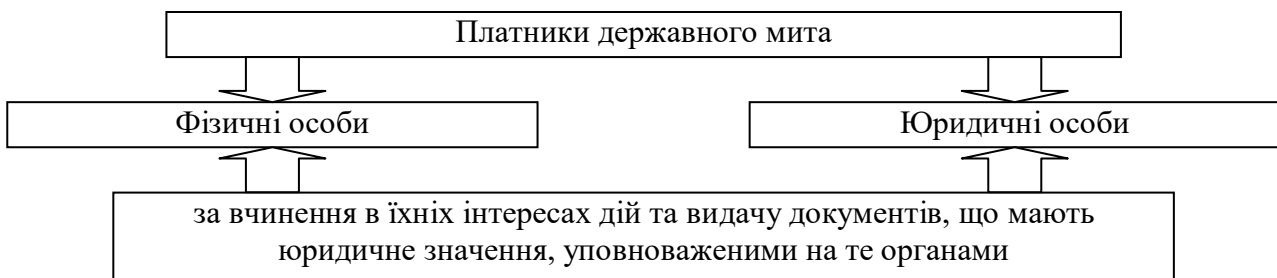
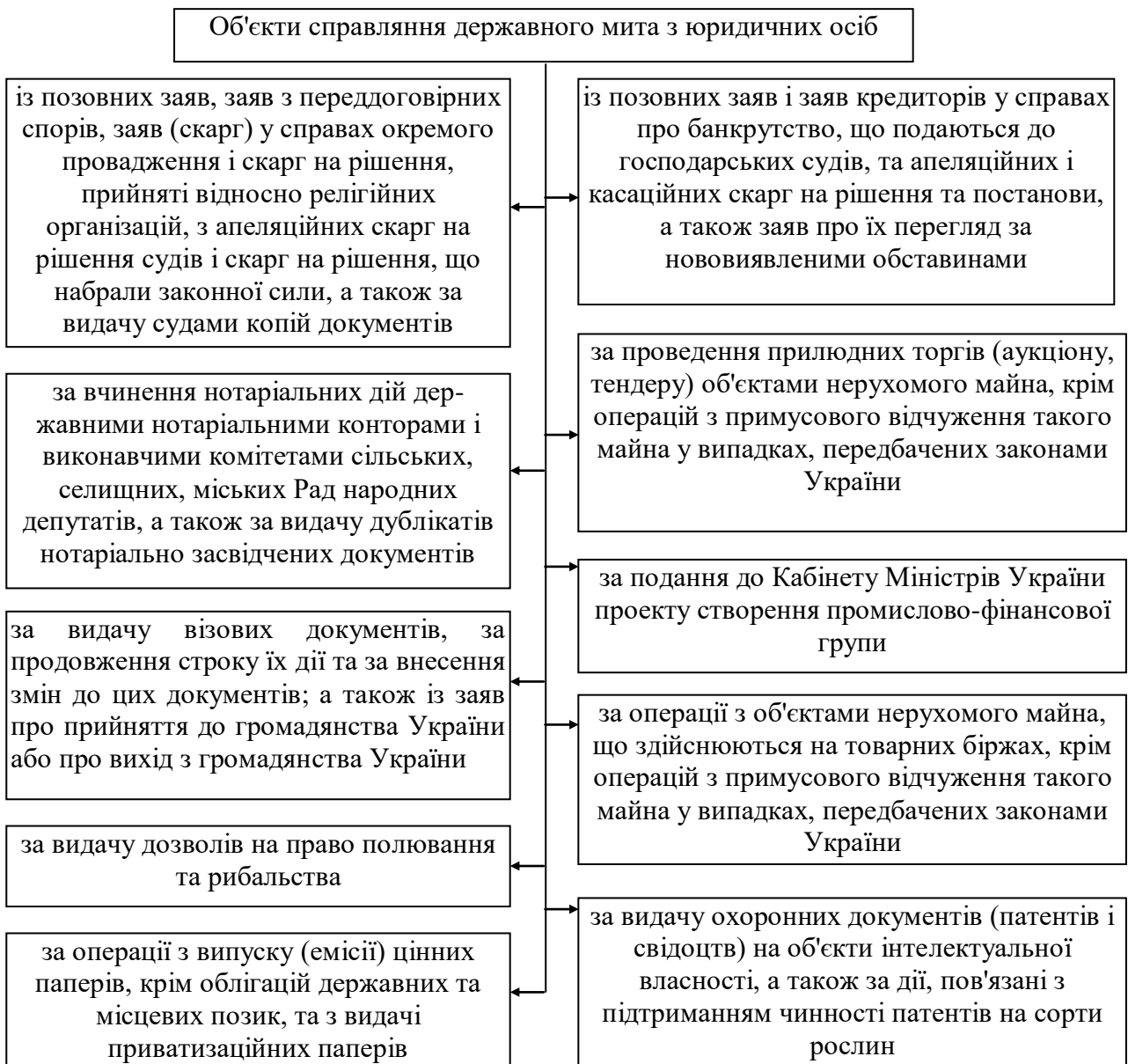


Рис. 10.69. Платники державного мита

### Об'єкти справляння державного мита (рис. 10.70):



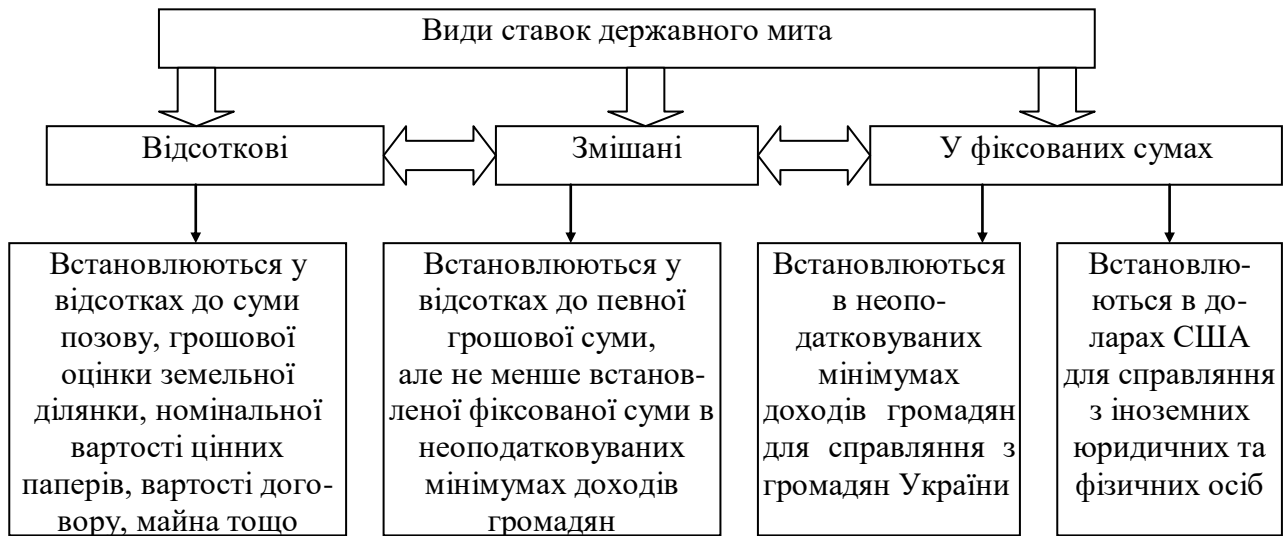
**Рис. 10.70. Об'єкти, з яких справляється державне мито**

Фізичні особи сплачують державне мито: із заяв і скарг, що подаються до суду, та за видачу судом копій документів; за нотаріальні дії, вчинювані державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських Рад народних депутатів, та за межами цих установ; за вчинення актів громадянського стану та за вчинення деяких інших дій.

**Ставки** державного мита визначаються в розмірах відповідно до переліку, визначеного Декретом:

- в процентах (до ціни, угоди, вартості майна, позову і т.д.);

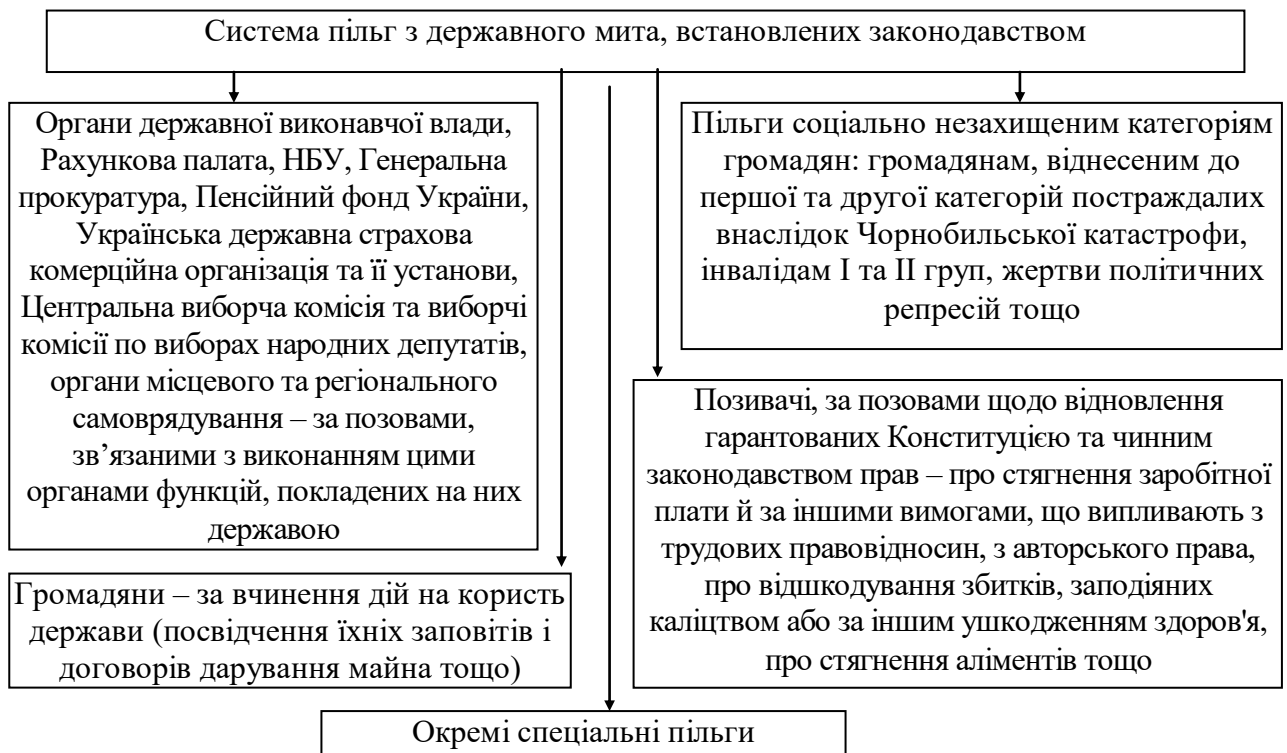
- у фіксованих сумах (абсолютних, обчислених у відповідних долях до офіційно встановлених показників – мінімальної заробітної плати, неоподаткованого мінімуму доходів) – рис. 10.71.



**Рис. 10.71. Види ставок державного мита**

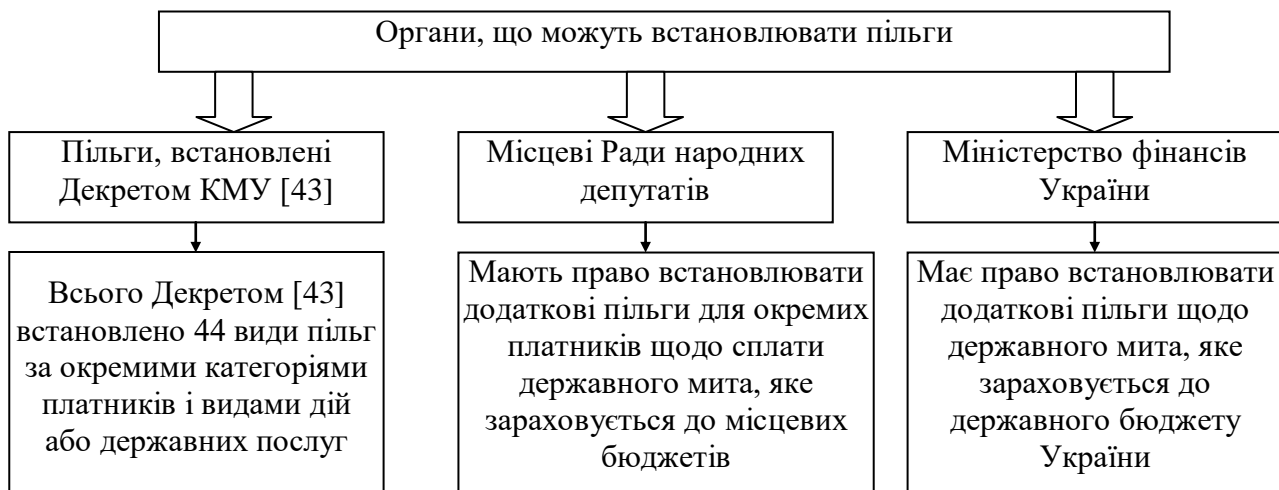
Перелік ставок державного мита достатньо великий, так як вони встановлюються диференційовано за назвами документів і дій, за які справляється мито (додаток М).

Система пільг зі сплати державного мита наведена на рис. 10.72:



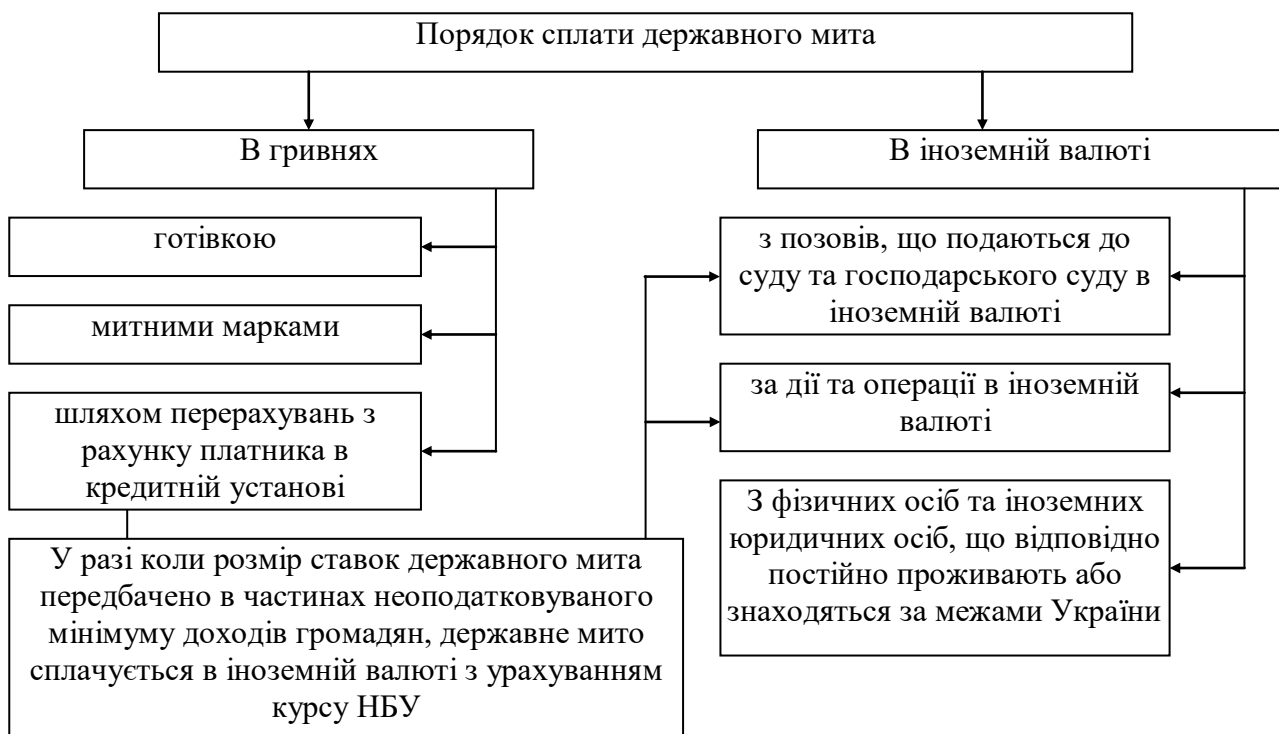
**Рис. 10.72. Система пільг з державного мита, встановлених законодавством**

Місцеві ради народних депутатів мають право, крім зазначених пільг, встановлювати додаткові пільги для окремих платників із сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а Міністерство фінансів України щодо державного мита, яке зараховується до державного бюджету України (рис. 10.73).



**Рис. 10.73. Повноваження щодо встановлення пільг з державного мита**

Державне мито сплачується готівкою, митними марками і перерахуванням із рахунку платника у кредитній установі (рис. 10.74).



**Рис. 10.74. Порядок сплати державного мита**

З позовів, що подаються до суду та господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. У разі, коли розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

Фізичні особи та іноземні юридичні особи, що постійно проживають або знаходяться за межами України сплачують мито за дії пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримання їх чинності у вільноконвертованій валюті, виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян, еквівалентного 600 долларам США, або іншій валюті та розмірах, якщо це передбачено угодами з Україною.

Порядок сплати державного мита встановлюється Міністерством фінансів України.

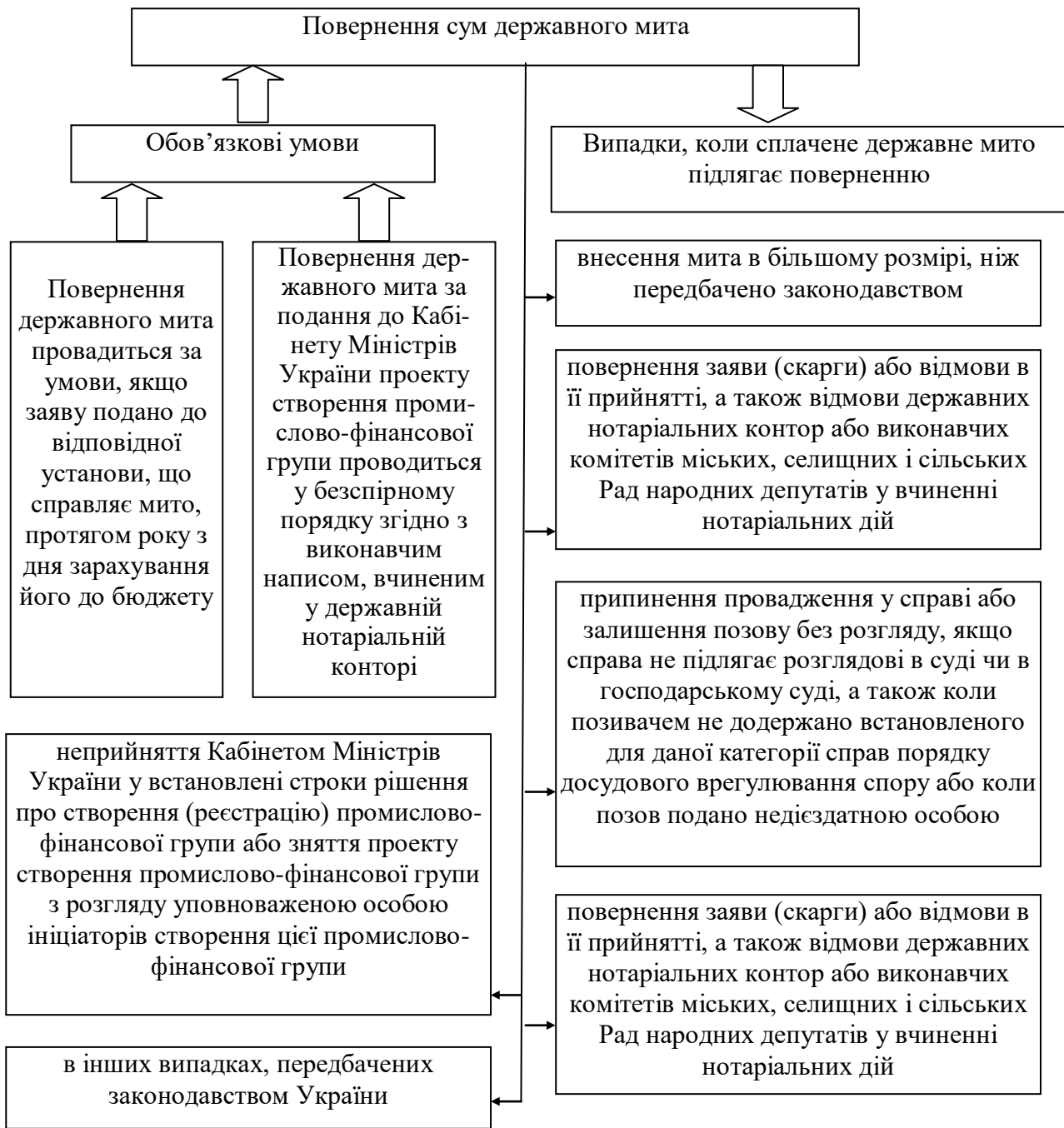
Якщо державне мито внесено в більшому розмірі, ніж передбачено чинним законодавством, або платнику було відмовлено у вчиненні нотаріальних дій державними нотаріальними конторами або виконавчими комітетами міських, селищних і сільських Рад народних депутатів та в інших випадках, передбачених законодавством, сплачене державне мито підлягає поверненню частково або повністю.

Повернення державного мита проводиться за умови, якщо заяву подано до відповідної установи, що справляє мито, протягом року з дня зарахування його до бюджету (рис. 10.75).

За невчасне та неповне внесення державного мита до бюджету стягується пеня за кожний день прострочення в розмірі, передбаченому законодавством.

Відповідно до цивільно-процесуального кодексу України у складі загальнодержавних податків і зборів, починаючи з 2004 року передбачений новий вид загальнодержавного збору – судовий збір, який буде введено замість державного мита з позовних заяв до судів. Але до набрання чинності законом, який регулює порядок сплати і розміри судового збору, судовий збір при зверненні до суду сплачується у порядку і розмірах, встановлених законодавством для державного мита.





**Рис. 10.75. Умови й випадки повернення державного мита**

### 10.10. Плата за патенти

З 1996 р. в Україні запроваджено такий податковий платіж, як плата за патенти на право здійснення окремих видів підприємницької діяльності. З одного боку, цей обов'язковий платіж є платою за дозвіл на здійснення певних видів підприємницької діяльності (тобто має спільні риси з платою за ліцензією), а з іншого, - розглядається як своєрідний «авансовий внесок» з податку на

прибуток підприємств (для юридичних осіб), або податку з доходів від здійснення підприємницької діяльності – для громадян-підприємців.

Загальна характеристика елементів плати за патенти як податкового платежу наведена на рис. 10.76.



**Рис. 10.75. Загальні ознаки плати за патенти**

Згідно Закону України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23 березня 1996 року N 98/96-ВР зі змінами і доповненнями [14] **патентуванню підлягають** такі види діяльності:

- торгівельна діяльність (за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток) в усіх пунктах продажу;
- діяльність з обміну готівкових валютних цінностей;
- діяльність із надання послуг в сфері грального бізнесу;

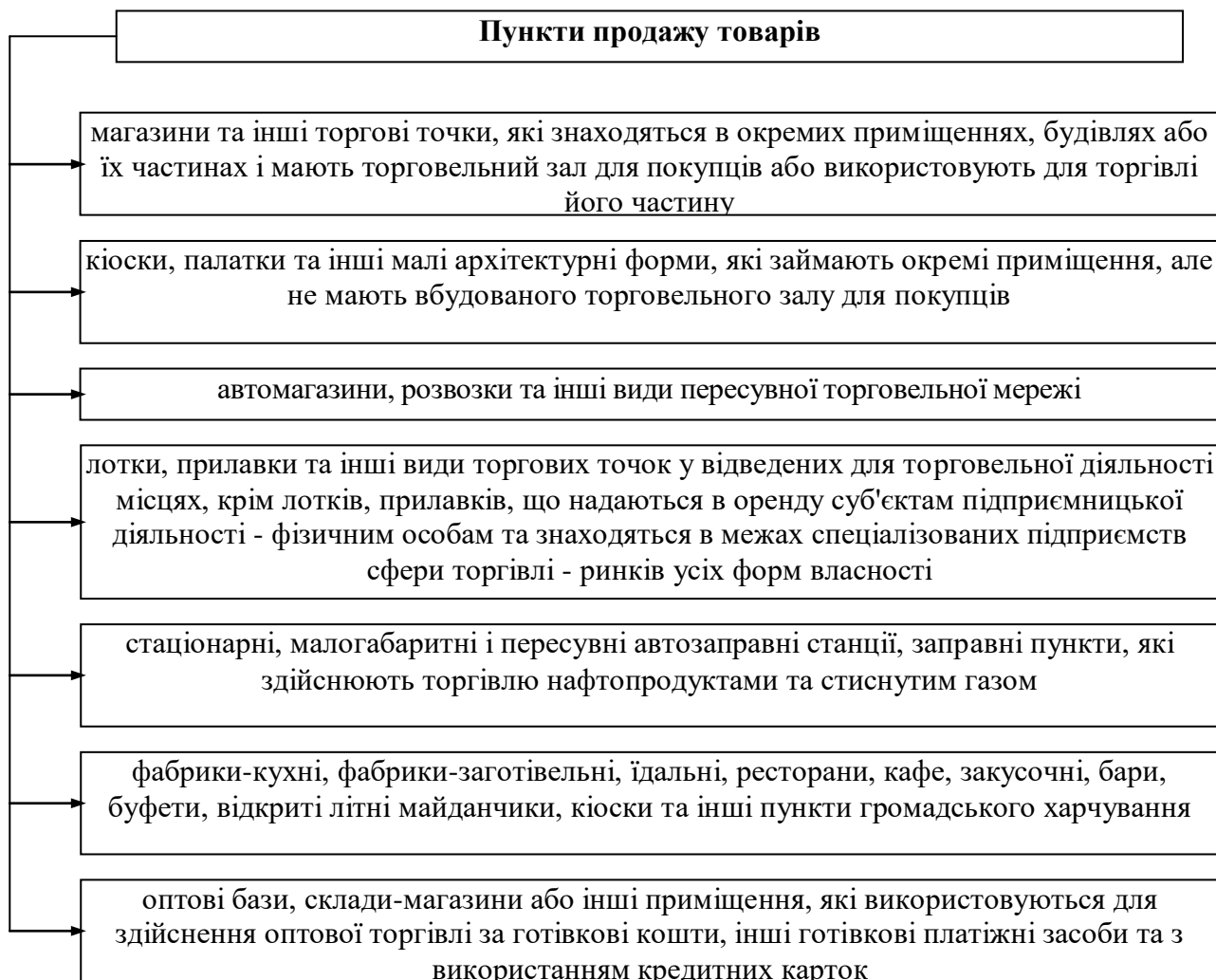
- діяльність із надання побутових послуг.

Патентуванню підлягає не будь-яка торговельна діяльність, а лише та, що відповідає встановленим ознакам (рис. 10.76).



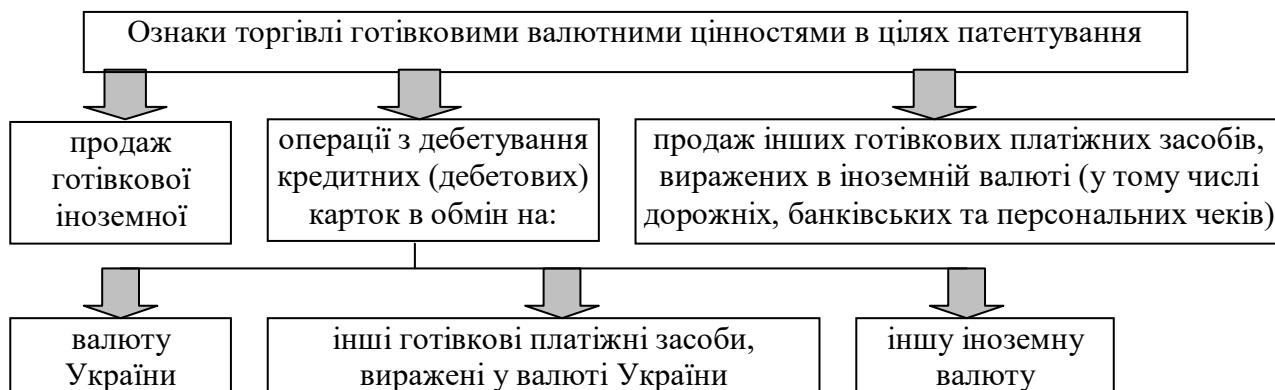
**Рис. 10.76. Критерії торговельної діяльності, що підлягає патентуванню**

При цьому Законом визначений конкретний перелік пунктів продажу товарів (рис. 10.77).

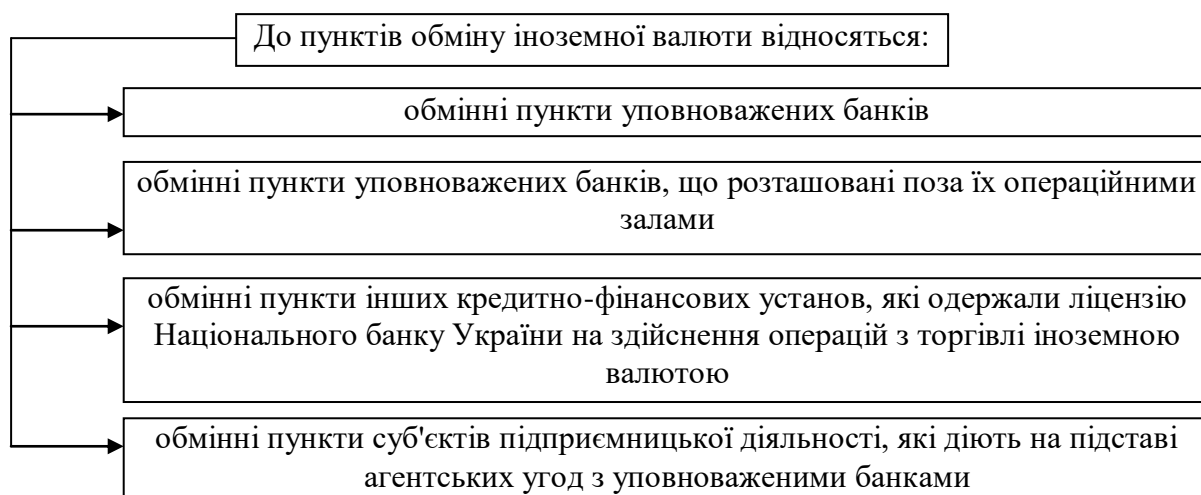


**Рис. 10.77. Види пунктів продажу товарів**

Ознаки торгівлі готівковими валютними цінностями в цілях патентування наведені на рис. 10.78, а пунктів обміну валюти – на рис. 10.79.

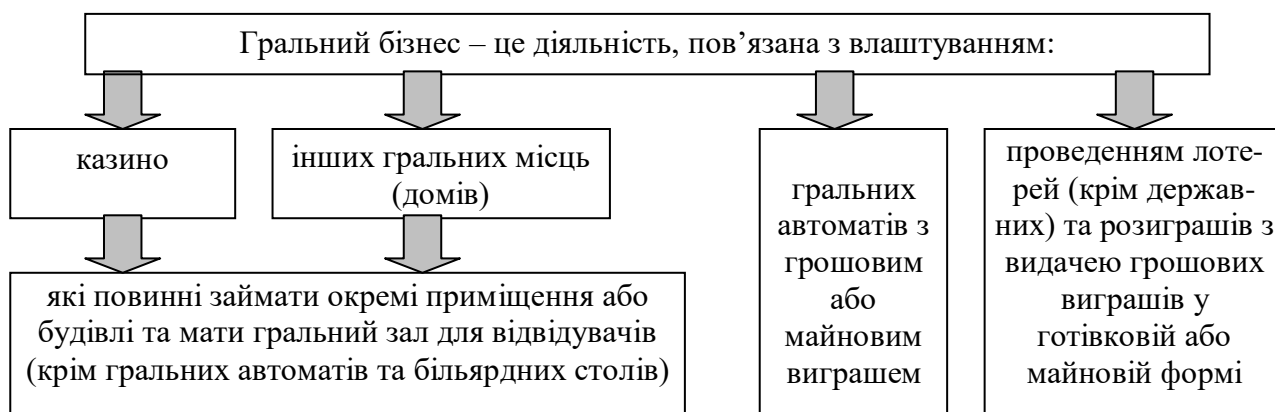


**Рис. 10.78. Ознаки торгівлі готівковими валютними цінностями в цілях патентування**



**Рис. 10.79. Пункти обміну іноземної валюти, торгівля готівковими валютними цінностями в яких підлягає патентуванню**

Ознаки грального бізнесу, як об'єкту патентування, наведені на рис. 10.80.



**Рис. 10.80. Ознаки грального бізнесу в цілях патентування**

Особливості визначення терміну «побутові послуги» в цілях патентування наведені на рис. 10.81, а перелік таких послуг – в табл. 10.10.



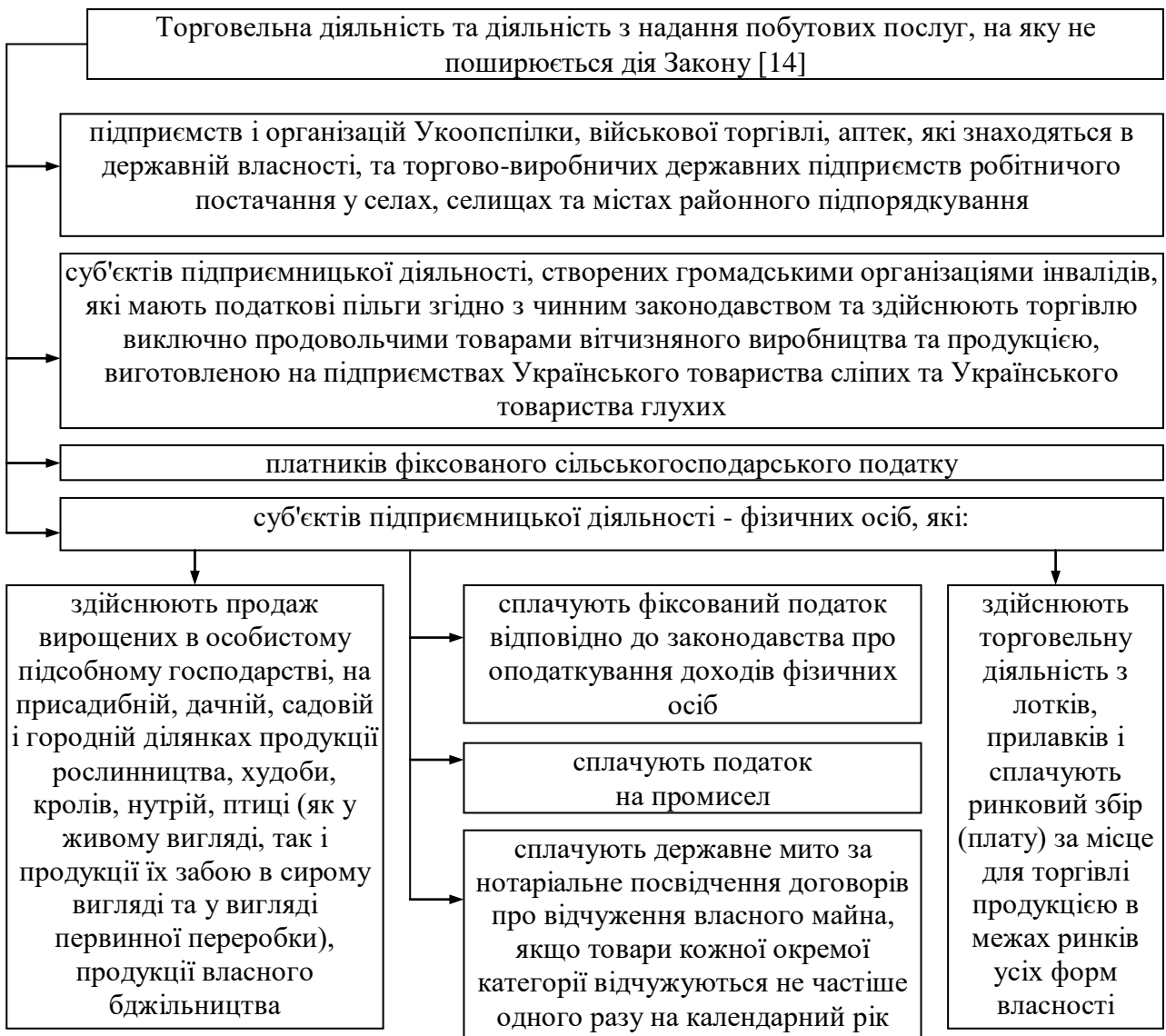
**Рис. 10.81. Ознаки побутових послуг в цілях патентування**

Таблиця 10.10

**Перелік послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню [115]**

Вид послуг	Код виду послуг згідно з класифікатором «Платні послуги населенню 1 89 188»
Пошиття тентів, чохлаів, штор, драпіровок	12232, 12233
ремонт радіотелевізійної, аудіо- та відеоапаратури (крім структурних підрозділів, розташованих у сільській місцевості)	13101 – 13161
Заміна елементів живлення	код відсутній
Ремонт та виготовлення ювелірних виробів	13446 – 13468
Ремонт і виготовлення металовиробів	13401 – 13445, 13469, 13470
Ремонт і будівництво індивідуального житла (квартир), садових будиночків, гаражів	17101 – 17118, 17201 – 17235, 17301 – 17307
Ремонт та технічне обслуговування транспортних засобів, що належать громадянам	14101 – 14106, 14201 – 14205, 14301 – 14313, 14401 – 14403
Перукарські послуги (тільки на території міст Києва і Севастополя, обласних центрів)	18201 – 18256
Прокат аудіо-, відеокасет, CD-дисків	код відсутній
Прокат автотранспортних засобів	18307 – 18309
Прокат весільного вбрання та одягу для урочистих подій	18327
Послуги ломбардів	18601 – 18629
фото послуги та послуги фотокінолабораторій	19101 – 19125
Послуги аудіо-, відеозапису	код відсутній

Торговельна діяльність та діяльність з надання побутових послуг, на яку не поширюється патентування охарактеризована на рисунку 10.82.



**Рис. 10.82. Торговельна діяльність та діяльність з надання побутових послуг, на яку не поширюється патентування**

**Торговий патент** – державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності займатися тим чи іншим видом діяльності. Порядок подання заявки та отримання патенту регламентований Законом [14] (рис. 10.83).

Торговий патент містить такі реквізити (рис. 10.84):

Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним податковим органом України.

Додаткові реквізити, які містить спеціальний торговий патент, встановлюються центральним податковим органом України.



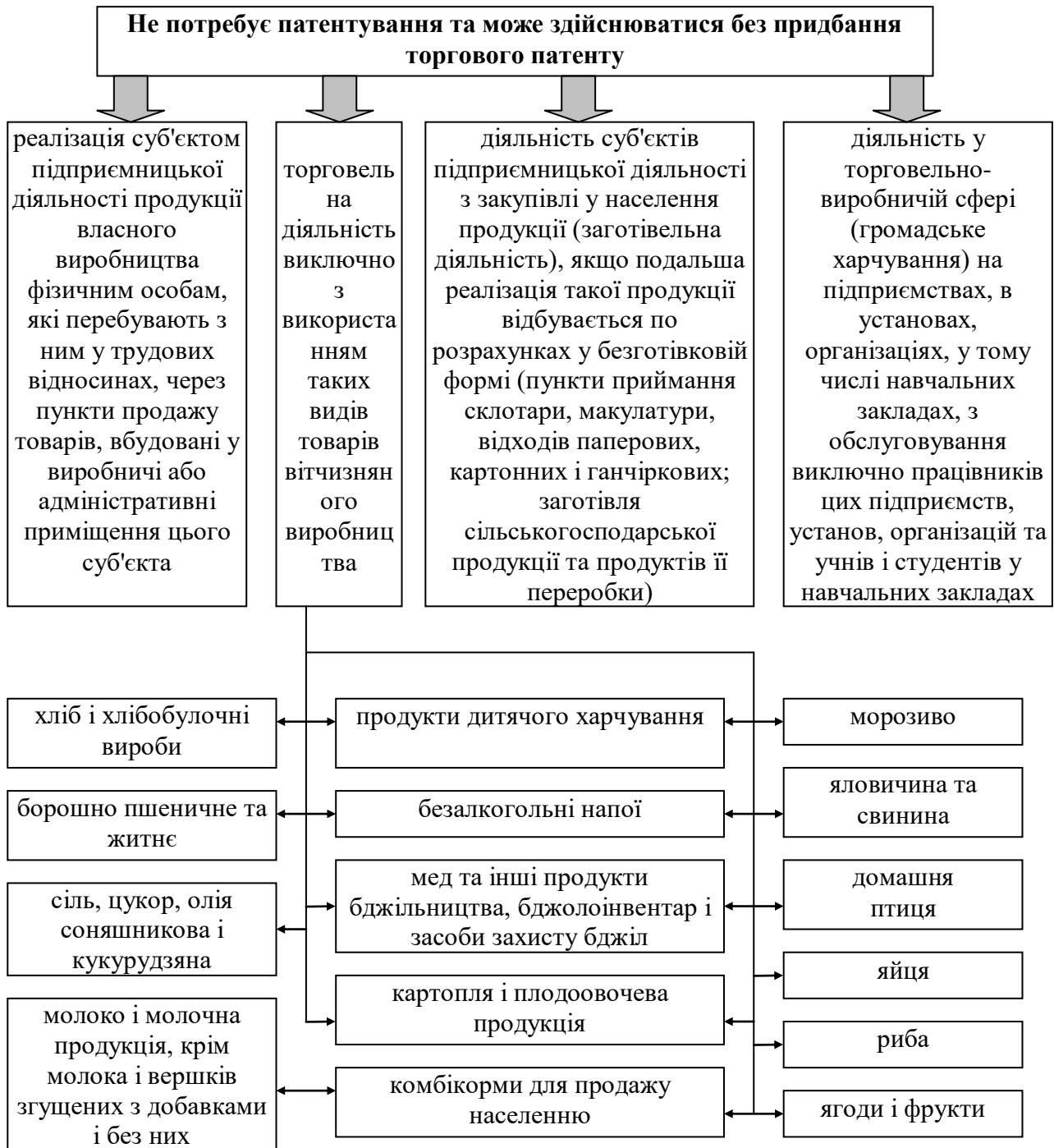
**Рис. 10.83. Порядок подання заявки та отримання торгового патенту**



**Рис. 10.84. Реквізити торгового патенту**

**Платниками** за торговий патент є юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, - резиденти і нерезиденти, а також їх відокремлені підрозділи, які займаються підприємницькою діяльністю, що є об'єктом сплати за торговий патент.

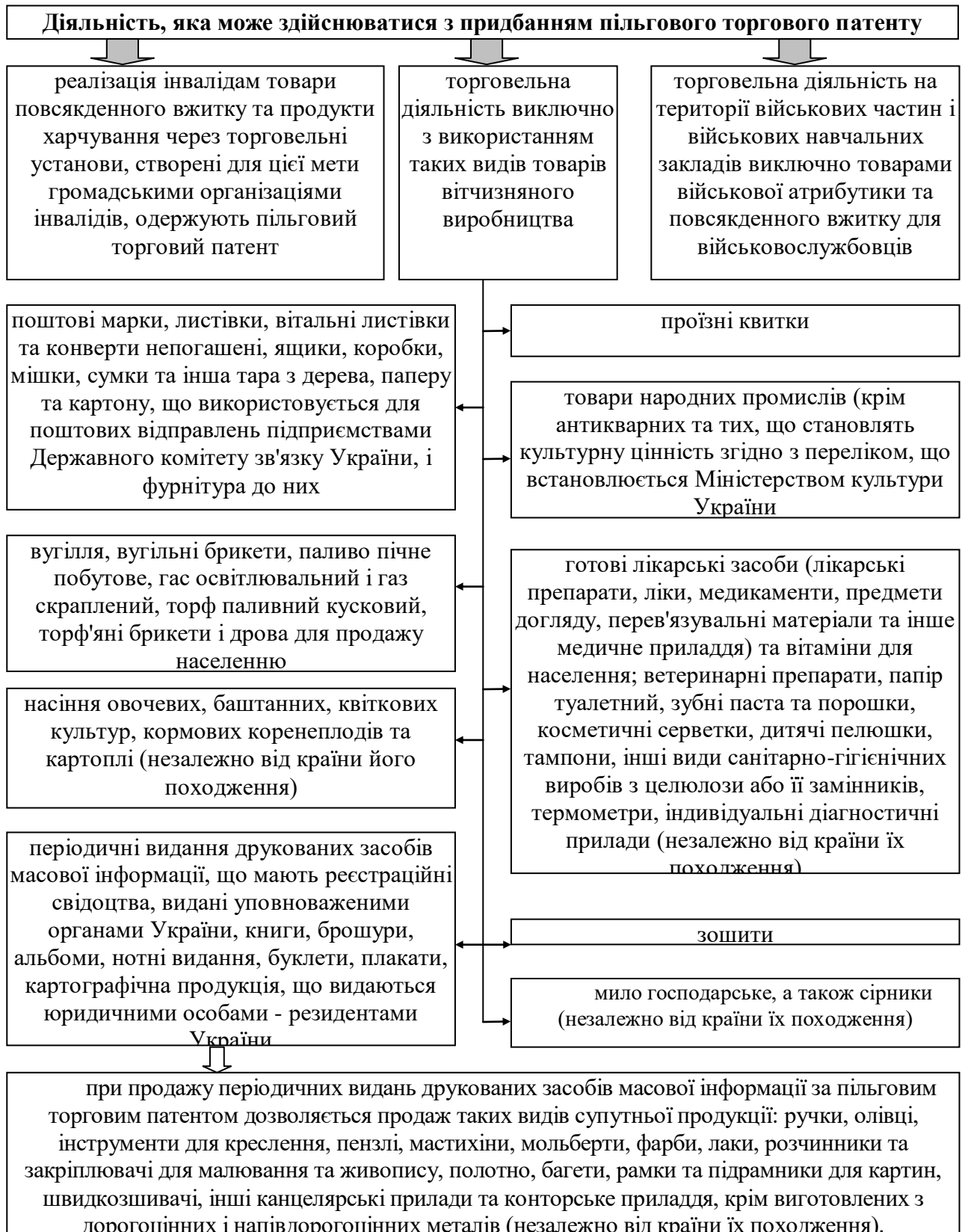
Законом передбачається **торгівельна діяльність без придбання торгового патенту** (рис. 10.85):



**Рис. 10.85. Торговельна діяльність, яка може здійснюватися без придбання патенту**



**Пільговий торговий патент** видається суб'єктам підприємницької діяльності або їх структурним підрозділам, які здійснюють торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва (рис. 10.86):



**Рис. 10.86. Торговельна діяльність, яка може здійснюватися з придбанням пільгового торгового патенту**

**Вартість торгового патенту** встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від виду діяльності, місця знаходження пункту продажу та асортименту товарів в межах таких граничних рівнів (за календарний місяць):

- на території м. Києва, обласних центрів – від 60 до 320 гривень;
- на території м. Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів – від 30 до 160 гривень;
- на території інших населених пунктів – до 80 гривень.

Якщо пункти продажу товарів розташовані в курортних місцевостях або на територіях, прилеглих до митниць, інших пунктів переміщень через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовується плата за торговий патент, можуть прийняти рішення щодо збільшення плати за торговий патент, але не більше 320 гривень за календарний місяць.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями встановлюється у фіксованому розмірі 960 гривень за календарний місяць.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу встановлюється у фіксованому розмірі (за рік):

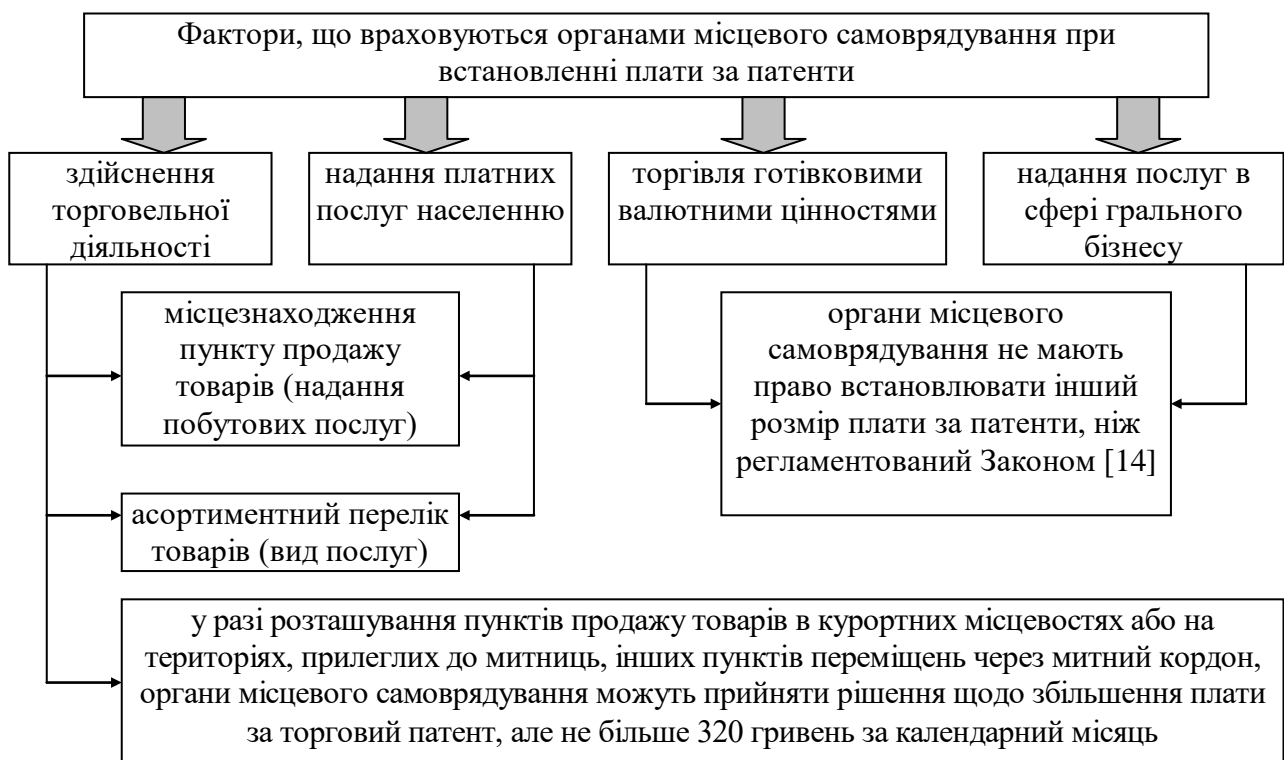
- для використання грального автомату з грошовим або майновим виграшем – 4 200 гривень;
- для використання грального столу з кільцем рулетки – 192 000 гривень;
- для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярду) – 144 000 гривень за кожний стіл;
- для використання кегельбанів, що вводяться у дію за допомогою жетона, монети чи без них, - 6 000 гривень за кожний гральний жолоб (доріжку);
- для використання столів для більярду, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети чи без них, крім столів для більярду, що використовуються для спортивних аматорських змагань, - 1 800 гривень за кожний стіл для більярду;
- для провадження інших видів грального бізнесу, включаючи розіграші з видачею грошових вигравів у готівковій формі поза банківськими

установами або в майновій формі на місці, - 7 200 гривень за кожний окремий вид (місце) грального бізнесу.

Торговий патент на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу має бути виданий на кожне окреме гральне місце (гральний автомат, гральний стіл).

У разі придбання пільгового торгового патенту суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату у розмірі 25 гривень за весь термін дії патенту.

Торговий патент видається за оплату суб'єктам підприємницької діяльності державними податковими органами за місцем знаходження цих суб'єктів чи місцем знаходження їх структурних підрозділів, суб'єктам підприємницької діяльності, які займаються торгівельною діяльністю чи надають побутові послуги (крім пересувної торгівельної сітки), - за місцем знаходження пункту продажу товарів чи пункту по наданню побутових послуг, а суб'єктам підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю через пересувну торгівельну сітку, - за місцем реєстрації цих суб'єктів (рис. 10.87).



**Рис. 10.87. Фактори, що враховуються органами місцевого самоврядування при встановленні плати за патенти**

*Термін дії торгового патенту* складає (табл. 10.11):

Таблиця 10.11

**Види і термін дії торгових патентів**

Вид патенту	Сфера застосування	Термін дії
"Звичайний" торговий патент на право здійснення торговельної діяльності, діяльності з надання побутових послуг населенню, діяльності в сфері торгівлі іноземною валютою, діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу	торгівля	12 календарних місяців
	побутові послуги населенню	12 календарних місяців
	обмін готівкових валютних цінностей	36 календарних місяців
	гральний бізнес	60 календарних місяців
Пільговий патент	торгівля	12 календарних місяців
Короткотерміновий патент	торгівля	Від 1 до 15 днів

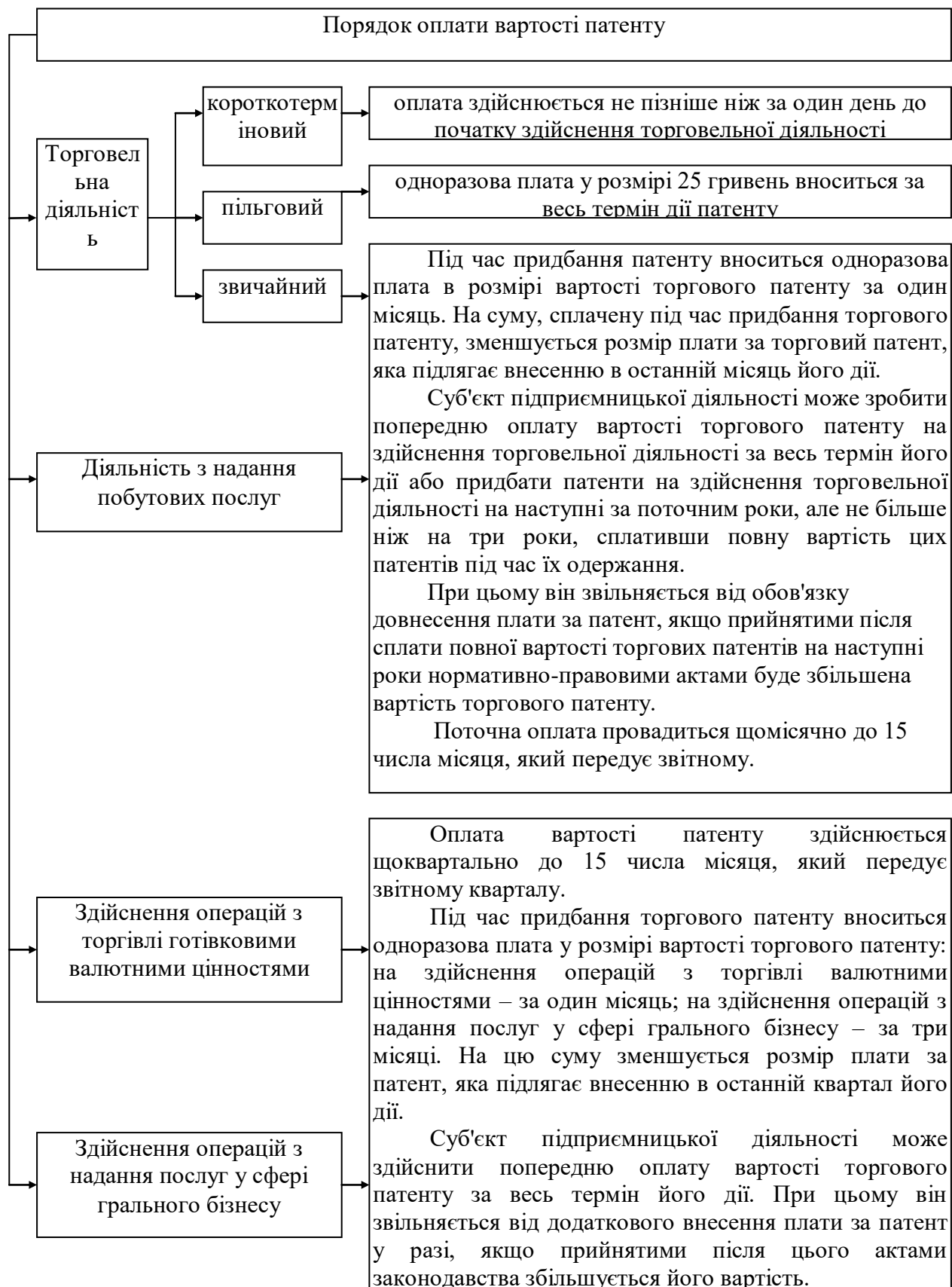
Торговий патент оплачується щомісяця до 15 числа місяця який передує звітному, а короткотерміновий, не пізніше ніж за один день до початку здійснення торговельної діяльності.

Оплата вартості торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями та надання послуг у сфері грального бізнесу проводиться щоквартально до 15 числа місяця, що передує звітному кварталу (рис. 10.88).

Торговий патент не звільняє від сплати податків та податкових платежів, а лише дає дозвіл на здійснення того чи іншого виду діяльності. Сума плати за патент зменшує належну до сплати суму податку з прибутку. Вимоги щодо використання торгового патенту відображені на рисунку 10.89.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торговельну діяльність, операції з торгівлі готівковими валютними цінностями, операції з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг, у разі порушення вказаних вимог несуть таку відповідальність (рис. 10.90).

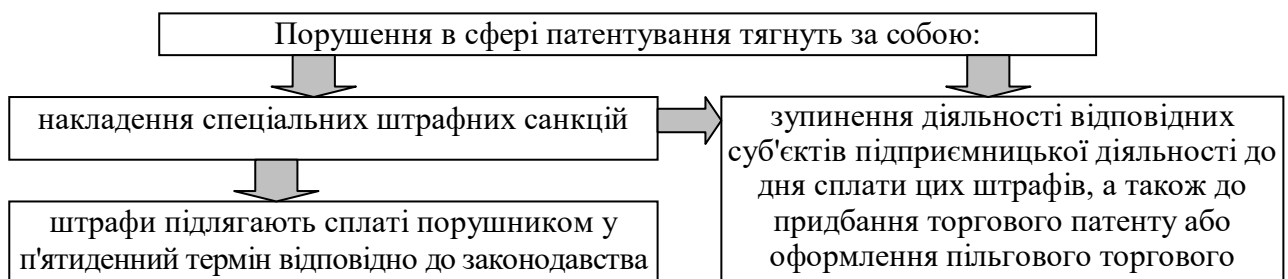
Враховуючи особливий характер плати за патенти як загальнодержавного податку, чинним законодавством передбачена спеціальна система фінансових санкцій за порушення вимог законодавства про патентування (табл. 10.12).



**Рис. 10.88. Порядок оплати вартості торгового патенту**



**Рис. 10.89. Вимоги щодо використання торгового патенту**



**Рис. 10.90. Відповідальність платників за порушення в сфері патентування**

Таблиця 10.12

**Система штрафних санкцій за порушення вимог законодавства про патентування**

Вид порушення	Санкції
Порушення термінів сплати або неповне внесення чергових платежів	Пеня на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України на день виникнення такого податкового боргу або на день його (частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті

Порушення порядку використання торгового патенту в частині вимог до його розміщення і доступності	Штраф у розмірі вартості торгового патенту за один календарний місяць
Здійснення операцій, що підлягають патентуванню, без одержання торгових патентів	Штраф у подвійному розмірі вартості торгового патенту за повний термін діяльності суб'єктів підприємницької діяльності із зазначеним порушенням
Порушення порядку використання торгового патенту: здійснення діяльності на іншій території, передача патенту	
Здійснення операцій по реалізації товарів без одержання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку його використання	Штраф у п'ятикратному розмірі вартості пільгового торгового патенту.
Здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту.	Штраф у подвійному розмірі вартості короткотермінового патенту за повний термін діяльності із зазначеним порушенням.

До дня сплати вказаних штрафів, а також до придбання торгового патенту або оформлення пільгового торгового патенту діяльність відповідних суб'єктів підприємницької діяльності зупиняється.

Кошти, одержані від продажу торгових патентів через органи податкової служби зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування.

### **10.11. Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України**

Єдиний збір введений згідно Закону України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» від 4 листопада 1999 року № 1212-ХІУ (в редакції Закону України від 12 липня 2001 р. N 2659-III), щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, і справляється:

- за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон України митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного,

ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів;

- за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України;
- за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням

встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та габаритних параметрів (рис. 10.91).

справляється за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон України відповідно до законодавства України митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів



**Рис. 10.91. Загальна характеристика єдиного збору**

Єдиний збір справляється одноразово залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит) за єдиним платіжним документом в залежності від виду, місткості або загальної маси транспортних засобів.

Щодо єдиного збору передбачені пільги (рис. 10.92).

Порядок справляння єдиного збору визначається Кабінетом Міністрів України. Ставки збору встановлені в євро і диференціюються залежно від виду



транспортного засобу, місткості або загальної маси транспортного засобу з вантажем (додаток Н).



**Рис. 10.92. Система пільг з єдиного збору**

Єдиний збір справляється у національній валюті України за офіційним курсом Національного банку України на день сплати.

Єдиний збір не може перевищувати вартість витрат, пов'язаних із здійсненням митного, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, та витрат, пов'язаних з відновленням автомобільних доріг.

Контроль щодо відповідності ставок зборів фактичним витратам на здійснення усіх видів контролю вантажів і транспортних засобів здійснюється Кабінетом Міністрів України.

Єдиний збір перераховується до Державного бюджету України в повному обсязі. Координація діяльності органів державної влади, пов'язаної із забезпеченням справляння єдиного збору, здійснюється центральним органом влади митної служби України.

***Питання для самоперевірки:***

1. *Перелічіть збори, що відносяться до складу ресурсних платежів в Україні.*
2. *Охарактеризуйте механізм справляння плати за землю.*
3. *Які особливості справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету?*
4. *Назвіть елементи справляння збору за забруднення навколишнього природного середовища.*
5. *Які збори відносять до зборів за спеціальне використання природних ресурсів і який порядок їх справляння.*
6. *Охарактеризуйте механізм нарахування і сплати рентних платежів.*
7. *Які збори у вигляді цільової надбавки використовуються в Україні і які особливості їх справляння?*
8. *Дайте загальну характеристику механізму застосування державного мита.*
9. *Які види діяльності підлягають обов'язковому патентуванню в Україні і який порядок справляння плати за патент?*
10. *Який порядок застосування єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України?*

## РОЗДІЛ XI. ІНШІ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

### 11.1. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів в Україні справляється відповідно до Закону України „Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11 грудня 1991 року в редакції Закону від 18.02.1997 р. зі змінами та доповненнями [9].

Податкові надходження з власників деяких наземних і водних транспортних засобів, самохідних машин та механізмів є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування і проведення природоохоронних заходів на водоймищах. Загальна характеристика основних елементів податку наведена на рис. 11.1.

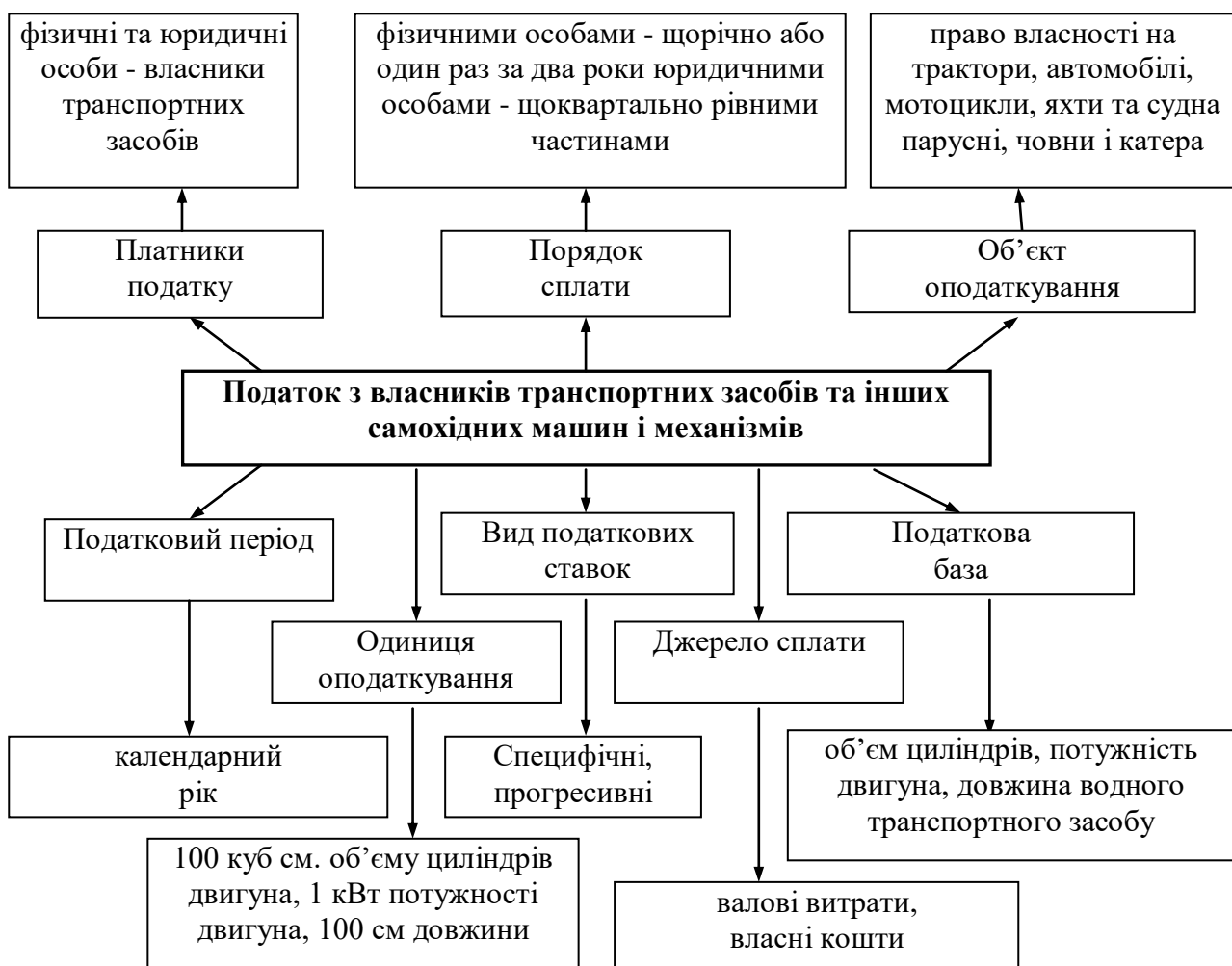
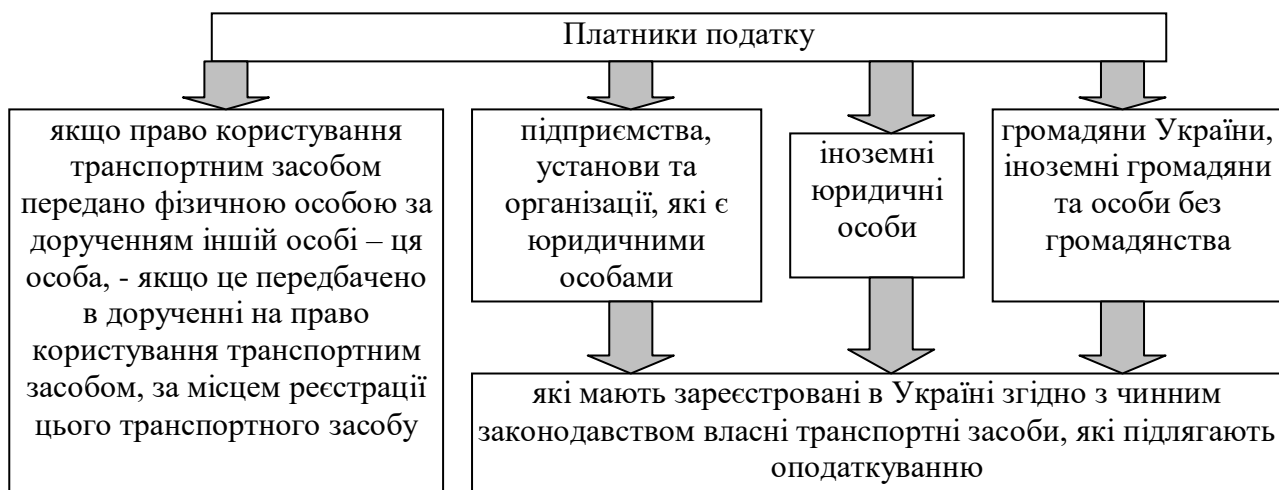


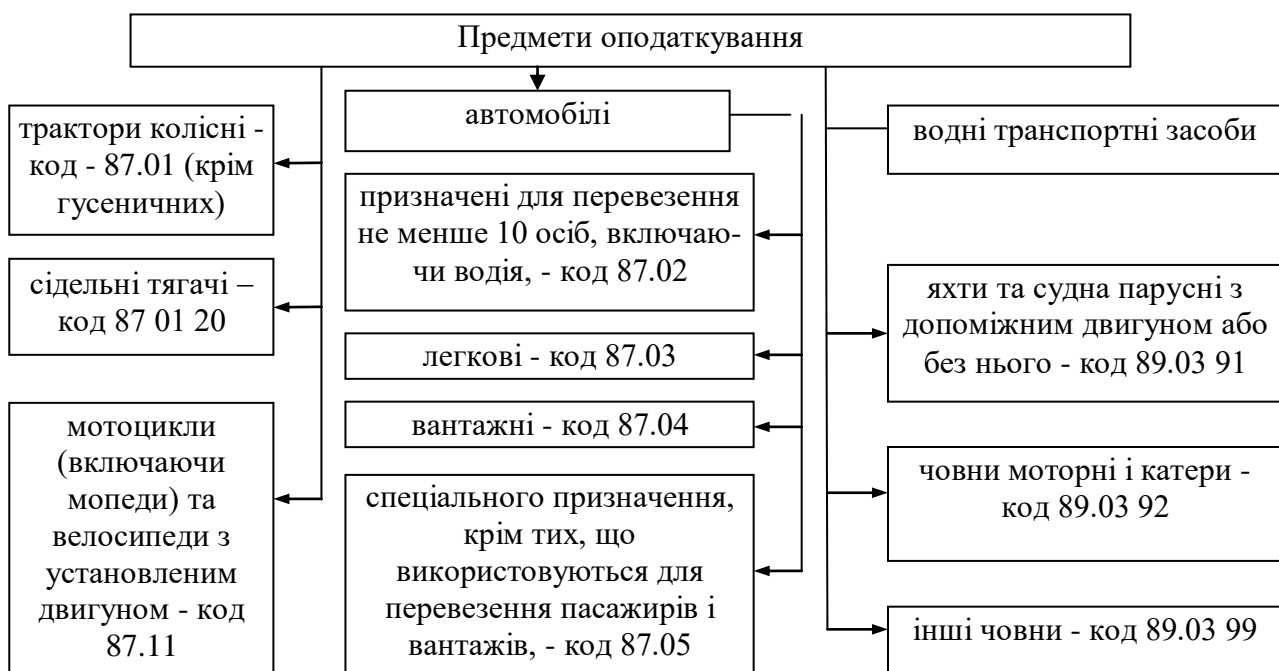
Рис. 11.1. Загальні ознаки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

**Платниками податку** з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (транспортного податку) є юридичні особи (резиденти та нерезиденти), а також фізичні особи (громадяни України, іноземці та особи без громадянства), які мають зареєстровані на Україні транспортні засоби (рис.11.2).



**Рис. 11.2. Платники податку з власників транспортних засобів**

Слід відзначити, що в тексті Закону [9] об'єктами оподаткування визначені не права власності, хоча це безпосередньо впливає з сутності та економічного змісту податку, а конкретні види транспортних засобів, тобто – предмети оподаткування (рис. 11.3):



**Рис. 11.3. Транспортні засоби, які є предметом оподаткування**

**Не належать до об'єктів оподаткування права власності на такі транспортні засоби (рис. 11.4):**



**Рис. 11.4. Транспортні засоби, які не є предметом оподаткування**

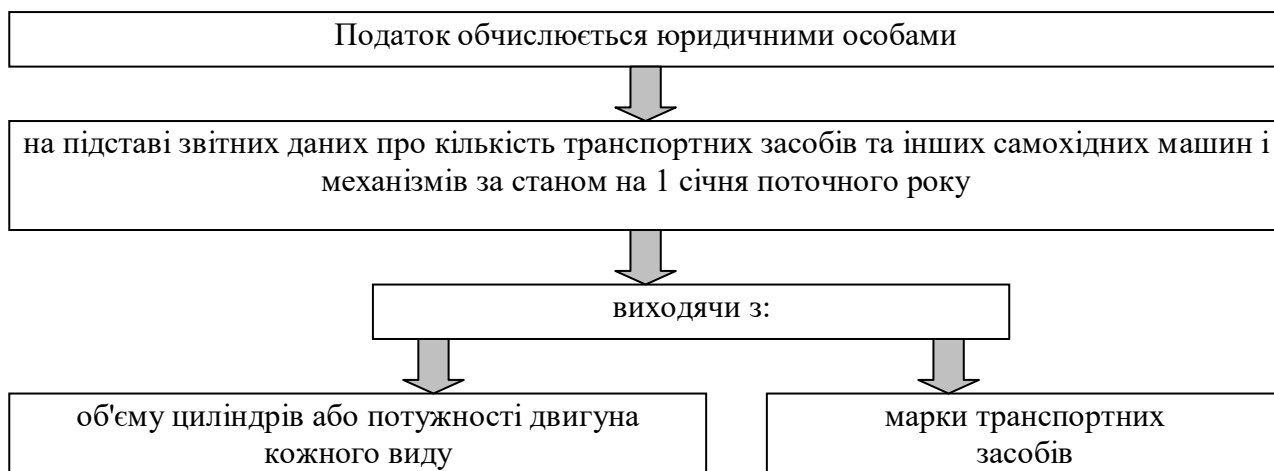
**Ставки податку** з власників транспортних засобів диференційовані за видами транспортних засобів (об'єктами оподаткування) та об'ємом двигуна. Ставки встановлені на рік зі 100 см<sup>3</sup> об'єму циліндрів двигуна, з 1 кВт потужності двигуна - для автомобілів з електродвигуном; або з сантиметра довжини - для яхт, суден, човнів, катерів (табл. 11.1). За методом встановлення ставок податок з власників транспортних засобів класифікується як прогресивний.

Юридичні особи за даними про наявність у них транспортних засобів станом на 1 січня обчислюють розмір транспортного податку як суму податків за кожний транспортний засіб, що є об'єктом оподаткування. Обчислення податку з власників наземних транспортних засобів провадиться виходячи з об'єму циліндрів або потужності двигуна кожного виду і марки транспортних засобів, а податок з власників водних транспортних засобів – виходячи з довжини транспортного засобу за встановленими ставками (рис. 11.5).

У порядку визначеному податковими органами, юридичні особи подають за місцем свого знаходження та за місцем постійного базування транспортних засобів до податкових органів, у строки, визначені законом для річного звітного періоду, на основі бухгалтерського звіту (балансу) Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів за формою, затвердженою центральним податковим органом України.

## Ставки податку з власників транспортних засобів

Код за ТН ЗЕД	Опис об'єктів оподаткування	Ставка податку на рік (зі 100 куб. см об'єму циліндрів двигуна, із 1 кВт потужності двигуна або 100 см. довжини)
87.01	трактори колісні (крім гусеничних)	2,5 грн. з 100 см <sup>3</sup>
87.01 20	сідельні тягачі	15 грн. з 100 см <sup>3</sup>
87.02	Автомобілі для перевезення не менше 10 чоловік, включаючи водія	5 грн. зі 100 куб. см
87.03	Автомобілі легкові (крім автомобілів з електродвигуном - код 87.03 901000) з об'ємом циліндрів двигуна:	
	до 1000 куб. см	3 грн. зі 100 куб. см
	від 1001 до 1500 куб. см	4 грн. зі 100 куб. см
	від 1501 до 1800 куб. см	5 грн. зі 100 куб. см
	від 1801 до 2500 куб. см	10 грн. зі 100 куб. см
	від 2501 до 3500 куб. см	25 грн. зі 100 куб. см
87.03 901000	Автомобілі з електродвигуном	0,5 грн. з 1 кВт
87.04	Автомобілі вантажні з об'ємом циліндрів двигуна:	
	до 8200 куб. см	15 грн. зі 100 куб. см
	від 8201 до 15000 куб. см	20 грн. зі 100 куб. см
	від 15001 куб. см та завбільшки	25 грн. зі 100 куб. см
87.05	Автомобілі спеціального призначення (окрім пожежних і швидкої допомоги)	5 грн. зі 100 куб. см
87.11	Мотоцикли (мопеди), велосипеди з двигуном (крім тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб. см - код 87.11 10 00 00 з об'ємом циліндрів двигуна:	
	до 500 см <sup>3</sup>	3 грн. зі 100 куб. см
	від 501 до 800 см <sup>3</sup>	5 грн. зі 100 куб. см
	від 801 см <sup>3</sup> і більше	10 грн. зі 100 куб. см
Яхти і судна парусні із допоміжним двигуном або без нього (окрім спортивних)		
89.03 911000	морські	14 грн. зі 100 см довжини
89.03 919100, 89.03 919300	інші із масою до 100 кг	7 грн. зі 100 см довжини
	інші із довжиною корпусу до 7,5 м	
89.03 919900	інші із довжиною корпусу понад 7,5 м	140 грн. зі 100 см довжини
Човни моторні та катери, окрім човнів із підвісним двигуном (окрім спортивних)		
89.03 921000	морські	14 грн. зі 100 см довжини
89.03 929100	інші із довжиною корпусу до 7,5 м	7 грн. зі 100 см довжини
89.03 929900	інші із довжиною корпусу понад 7,5 м	14 грн. зі 100 см довжини
Плаваючі засоби (крім спортивних)		
89.03 991000, 89.03 999100	з масою не більш як 100 кг	7 грн. зі 100 см довжини
	завдовжки не більш як 7,5 м та масою понад 100 кг	
89.03 999900	завдовжки понад 7,5 м та масою понад 100 кг	14 грн. зі 100 см довжини



**Рис. 11.5. Порядок обчислення податку з власників транспортних засобів**

За наявності відокремлених підрозділів податкова звітність з податку може подаватись за одним з двох варіантів (рис.11.6).



**Рис. 11.6. Варіанти подання податкової звітності за податком з власників транспортних засобів за наявності відокремлених підрозділів**

Юридичні особи сплачують податок щоквартально рівними частинами в термін, передбачений для квартальної звітності, але встановлені для цього податку терміни сплати на співпадають із загальновстановленими (табл. 11.2).

**Строки подання розрахунку та сплати податку з власників  
транспортних засобів юридичними особами**

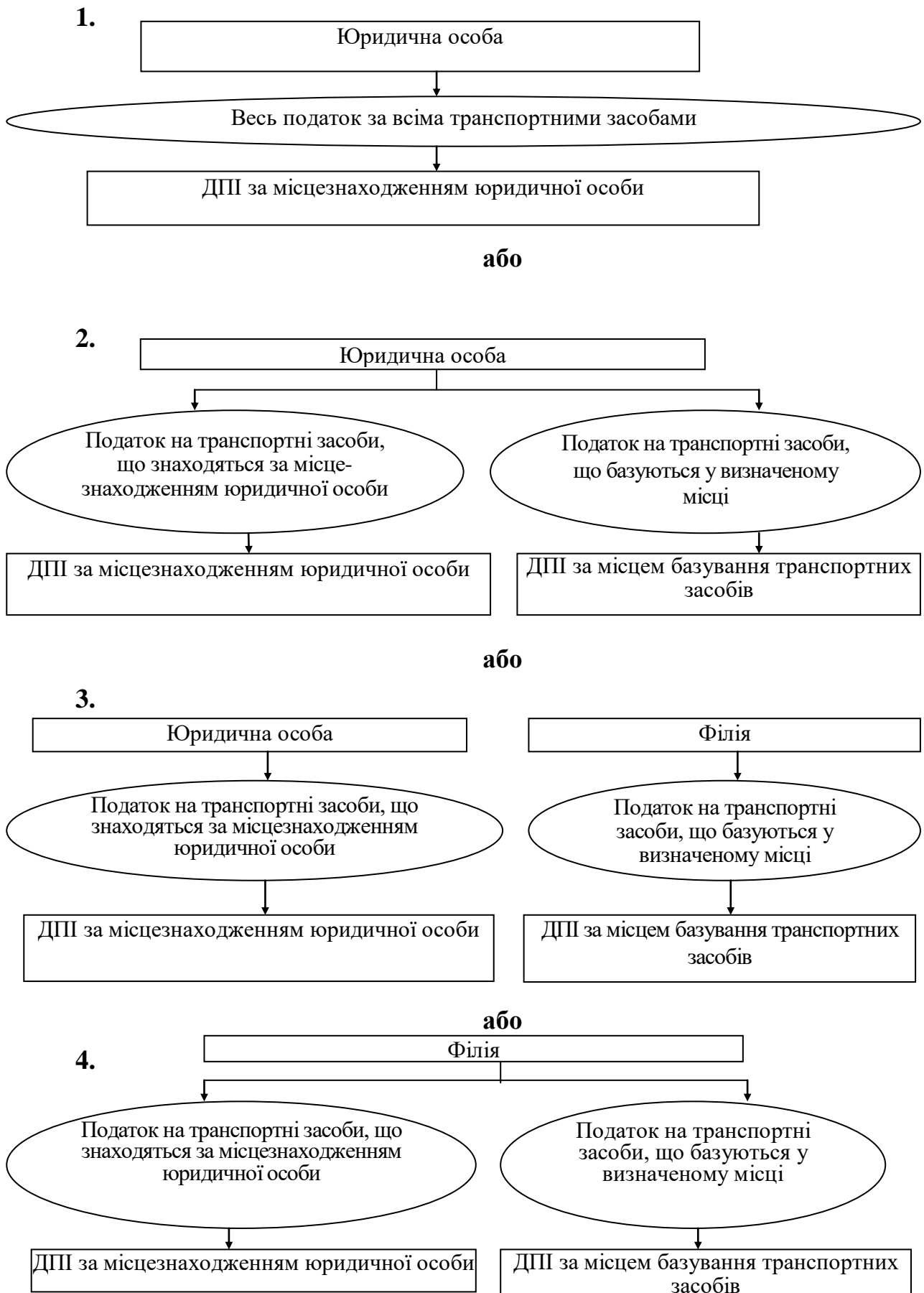
Платники	Строки			
	Здачі розрахунку		Сплати	
	Виходячи з вимог ДПАУ	Виходячи з вимог Закону [9]	Виходячи з вимог ДПАУ	Виходячи з вимог Закону[9]
Юридичні особи (за транспортні засоби, що знаходяться на обліку на 1 січня звітного року)	Протягом 60 календарних днів з початку звітного року	Протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного року	Щокварталу рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом	Протягом 10 календарних днів, що наступних за останнім днем, передбаченим для подання розрахунку
Юридичні особи (за транспортні засоби, придбані протягом звітного року)	Протягом 10 днів після реєстрації	Розрахунок не подається	перед реєстрацією за термінами сплати (кварталами), що не наступили, починаючи з кварталу, у якому проведена реєстрація транспортного засобу	Не встановлений

Юридичні особи – платники податку зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію або технічний огляд транспортних засобів, платіжні доручення про сплату податку з написом (поміткою) установи банку про сплату податку.

Сплата податку з власників транспортних засобів юридичними особами, що мають відокремлені підрозділи, може проводитись за наступними варіантами (рис. 11.7).

За придбані протягом року юридичними особами транспортні засоби податок сплачується перед їх реєстрацією по строках сплати (кварталах), які не настали, починаючи з кварталу, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.



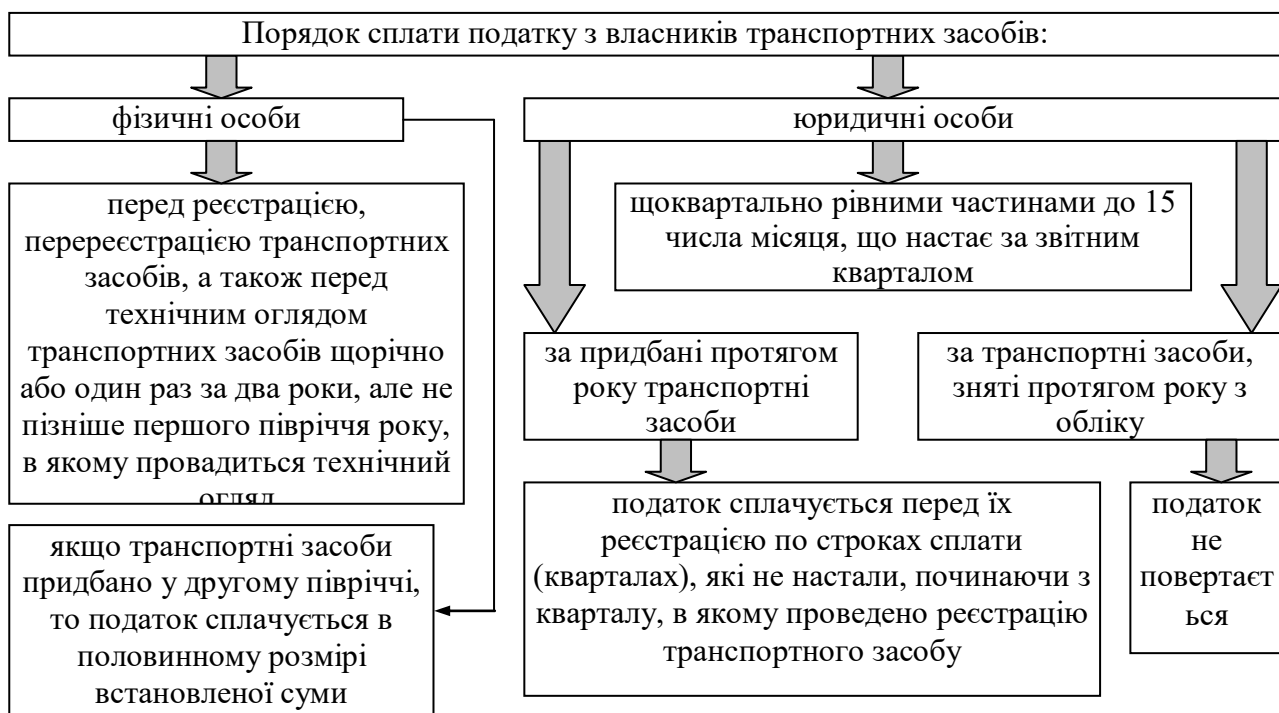


**Рис. 11.7. Варіанти сплати податку з власників транспортних засобів**

За транспортні засоби, зняті юридичними особами протягом року з реєстрації (перереєстровані), здійснюється перерахунок розміру податку. Розмір податку перераховується перед зняттям їх з реєстрації (перереєстрацією) по строках сплати (кварталах), які не настали, починаючи з наступного за тим, в якому транспортний засіб знято з реєстрації (перереєстровано).

У разі викрадення транспортного засобу податок його власником не сплачується, якщо факт викрадення підтверджується відповідними документами органів, якими порушено відповідну кримінальну справу.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів фізичними особами сплачується без подання податкової звітності перед реєстрацією, перереєстрацією або технічним оглядом транспортних засобів. Сплата податку провадиться за період до наступного технічного огляду (рис. 11.8).



**Рис. 11.8. Порядок сплати податку з власників транспортних засобів**

Сума податку, що сплачується фізичними особами, обчислюється за встановленими ставками. Якщо транспортні засоби придбані у другому півріччі, то податок сплачується в половинному розмірі встановленої суми.

Якщо право користування транспортним засобом передано фізичною особою за дорученням іншій особі, податок сплачується його власником або від

його імені особою, якій це право передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом, за місцем реєстрації цього транспортного засобу.

За транспортні засоби, зняті фізичними особами протягом року з реєстрації (перереєстровані), здійснюється перерахунок податку у разі його сплати за періоди, які не настали. Розмір податку перераховується перед зняттям їх з реєстрації (перереєстрацією), починаючи з наступного за тим, в якому транспортний засіб знято з реєстрації (перереєстровано).

Фізичні особи можуть сплачувати податок раз на рік чи раз на два роки не пізніше першого півріччя року, в якому проводиться техогляд. Такі особи зобов'язані пред'являти органам, здійснюють реєстрацію або технічний огляд транспортних засобів, квитанції або платіжні доручення про сплату податку як за попередній, так і за поточний роки, а платники, звільнені від сплати податку, - відповідний документ, що дає право на користування цими пільгами (рис. 11.9).



**Рис. 11.9. Порядок обчислення та сплати податку з власників транспортних засобів фізичними особами**

У разі відсутності документів про сплату податку або документів, що дають право на користування пільгами, реєстрація, перереєстрація і технічний огляд транспортних засобів не провадиться.

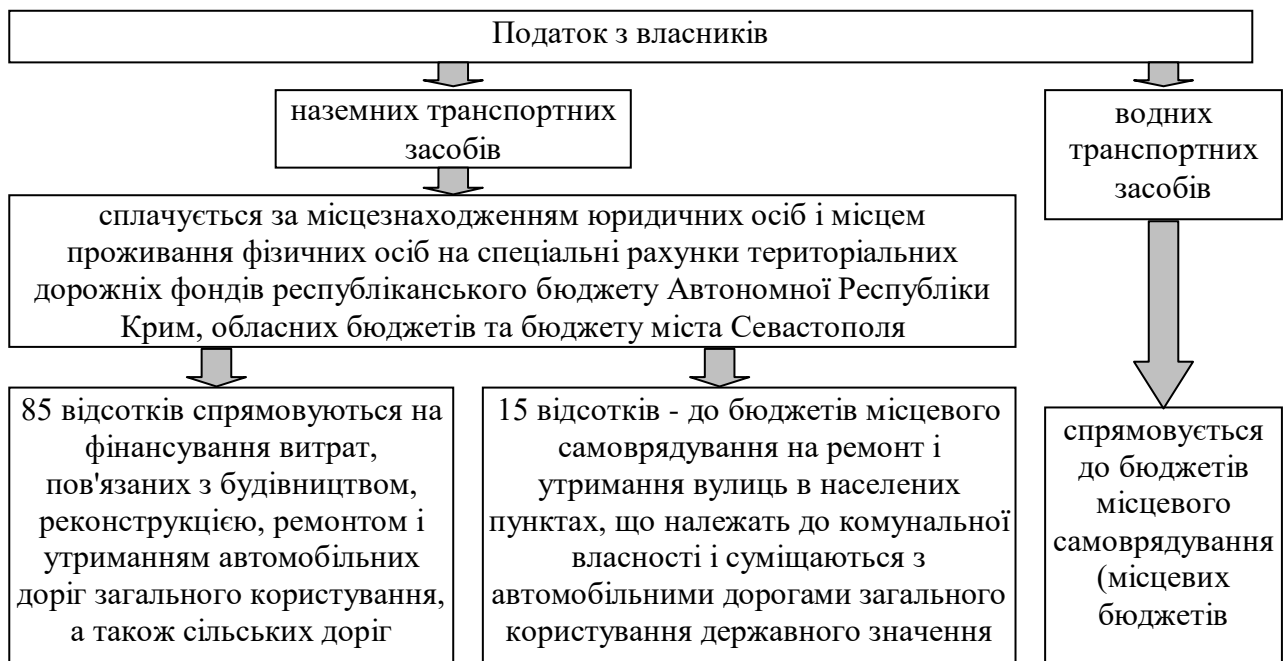
У разі виявлення юридичних чи фізичних осіб, які не сплачували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вони зобов'язані сплатити податок не більш як за три попередніх роки.

Перерахування неправильно сплаченого податку допускається не більш як за три попередніх роки.

Посадові особи, винні в приховуванні (невраховуванні) об'єктів оподаткування, в неподанні, несвоєчасному поданні або поданні не за встановленої формою розрахунків чи інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, притягаються до відповідальності відповідно до чинного законодавства.

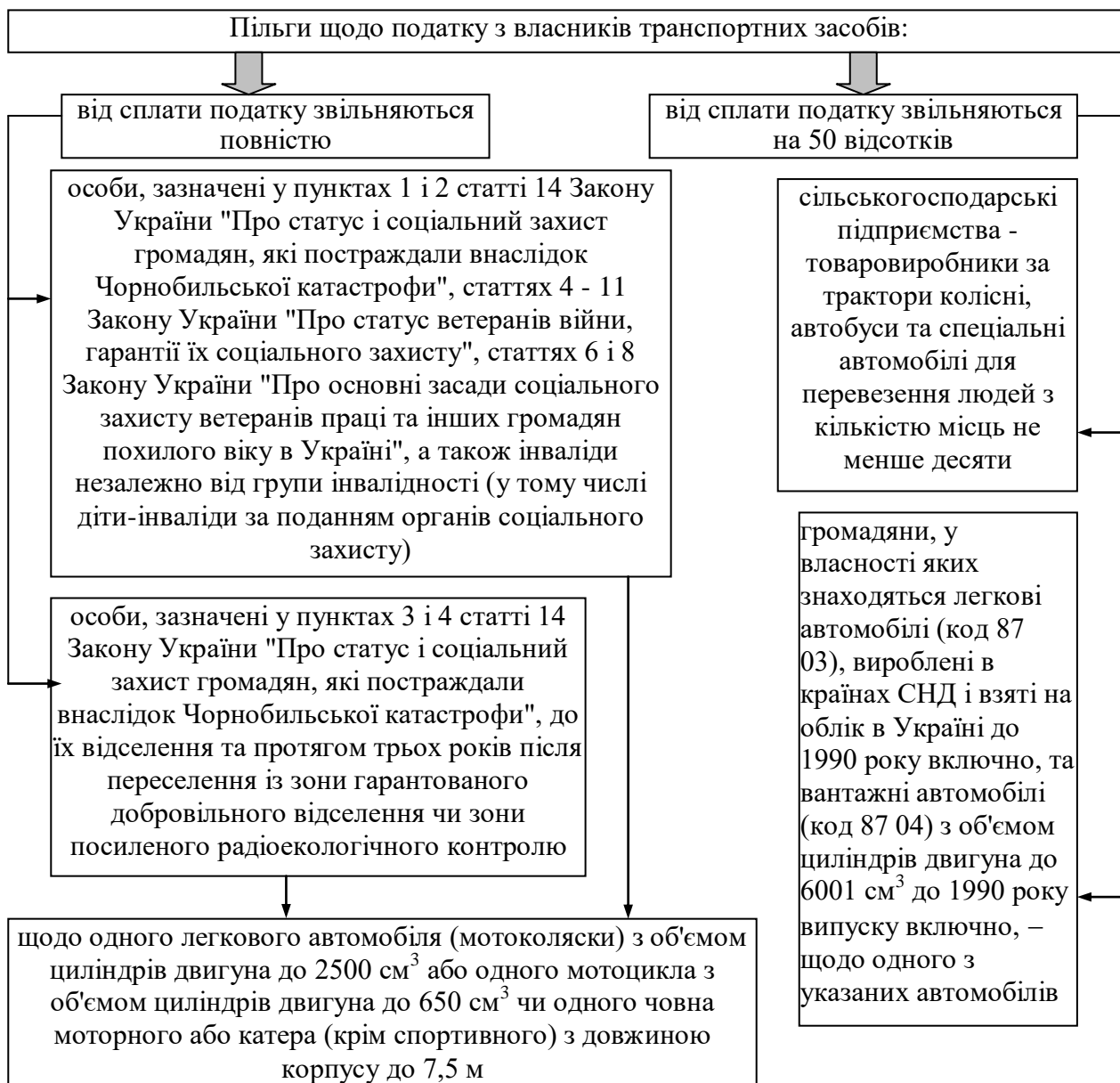
Недоїмки податку, а також суми штрафів та пеня стягуються з платників податку згідно із законодавством.

Порядок зарахування податку з власників транспортних засобів залежить від виду транспортних засобів (рис. 11.10).



**Рис. 11.10** Порядок зарахування податку з власників транспортних

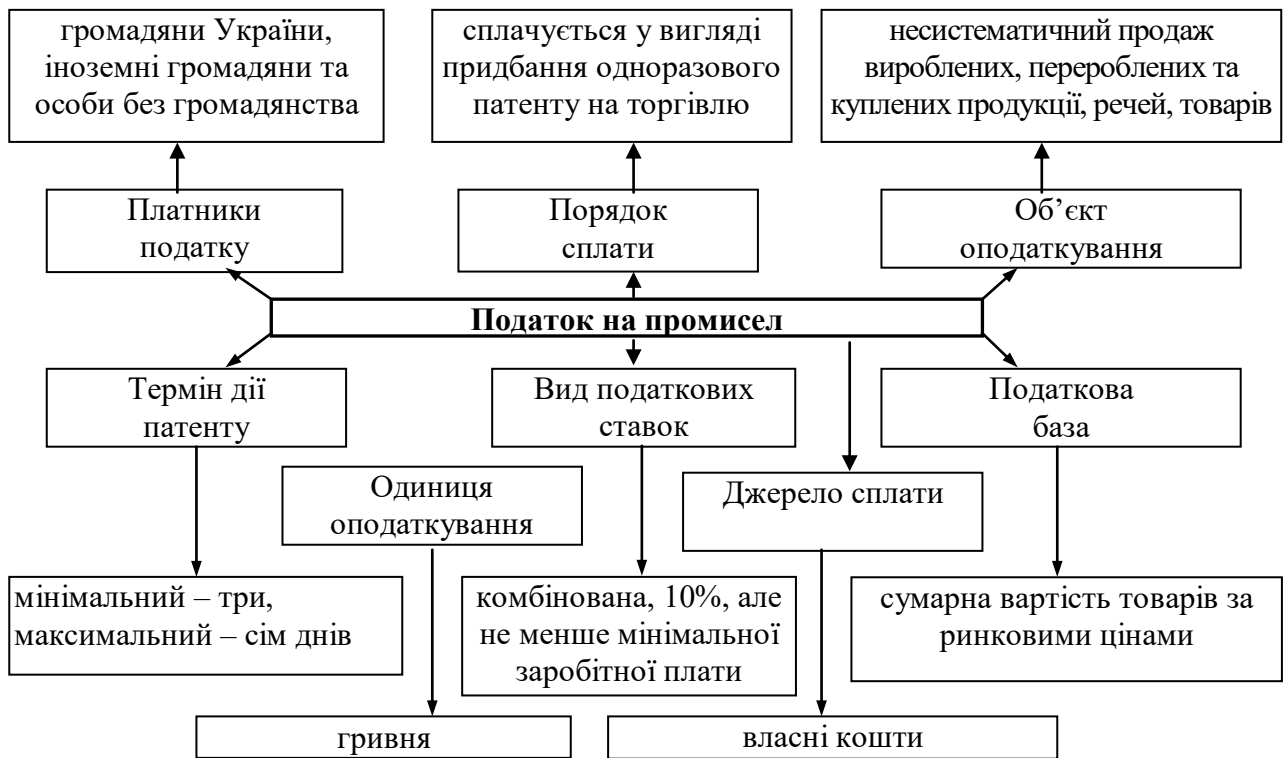
Чинним законодавством передбачений ряд пільг щодо податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Пільги надаються у вигляді звільнення окремих категорій платників від оподаткування або зменшення суми податкових зобов'язань (рис. 11.11)



**Рис. 11.11. Пільги з податку з власників транспортних засобів**

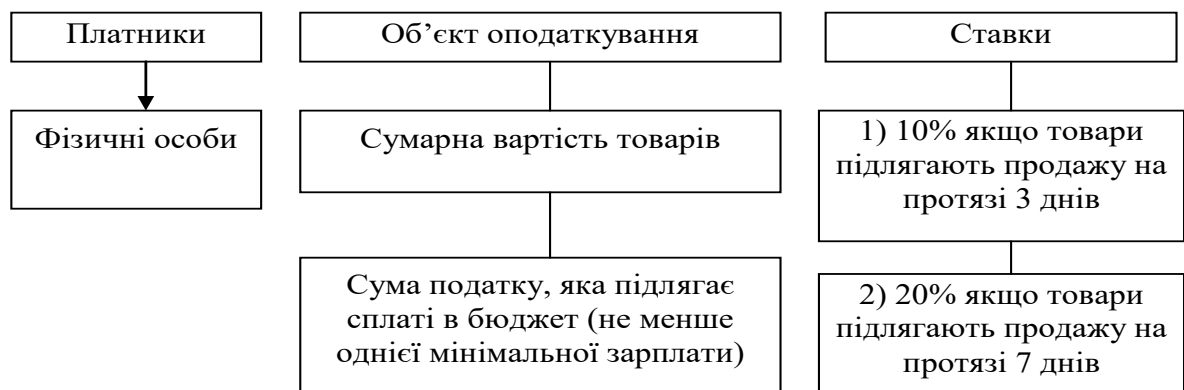
## 11.2. Податок на промисел

Податок на промисел включений в перелік загальнодержавних податків. Порядок його справляння встановлений Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на промисел” у редакції від 17.03.1993 р. №24-93 [44] зі змінами та доповненнями (рис. 11.12).



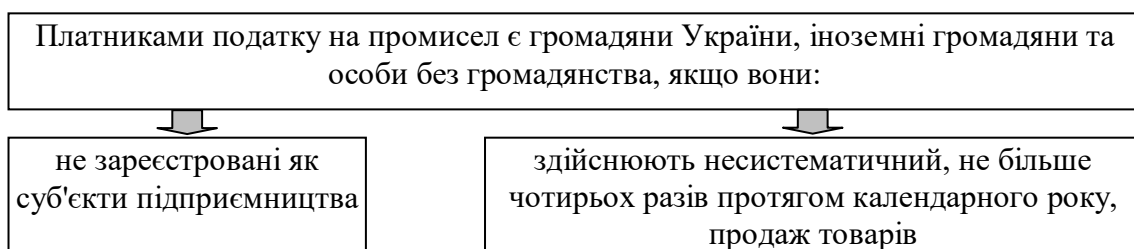
**Рис.11.12. Загальні ознаки податку на промисел**

Елементи справляння податку на промисел відображені на рисунку 11.13.



**Рис. 11.13. Елементи податку на промисел**

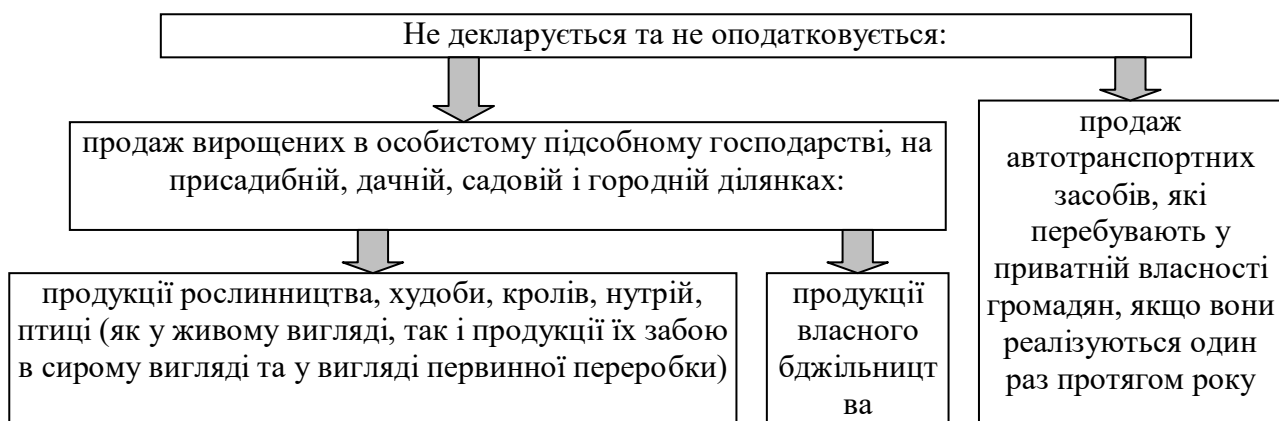
*Платниками податку* є виключно фізичні особи незалежно від їх громадянства і постійного місця проживання, за наступних умов (рис.11.14):



**Рис.11.14. Додаткові вимоги до платників податку**

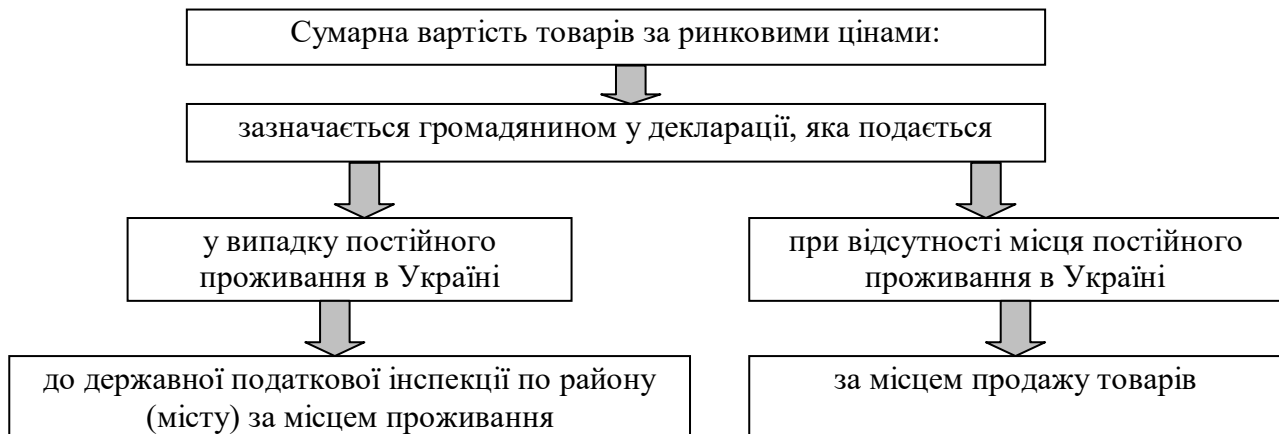
**Об'єктом оподаткування** визначена сумарна вартість товарів за ринковими цінами, що зазначається громадянином у декларації, поданій до державної податкової інспекції в районі (місті) за місцем проживання, а громадянином, який не має постійного місця проживання в Україні, - за місцем продажу товарів.

**Не оподатковується** податком на промисел продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці (як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва, а також продаж автотранспортних засобів, які перебувають у приватній власності громадян, якщо вони реалізуються один раз протягом року (рис.11.15).



**Рис. 11.15. Операції, які не входять до об'єкту оподаткування**

Для обчислення суми вартості товарів з метою оподаткування фізична особа подає в податкову інспекцію декларацію, в якій відображається перелік товарів для продажу і їх вартість (рис.11.16).



**Рис. 11.16. Порядок декларування ринкової вартості товарів**

**Ставка податку на промисел** встановлюється в розмірі 10% вказаної в декларації вартості товарів, що підлягають продажу протягом трьох календарних днів, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної плати. Однак, починаючи з 1995 року відповідно до Постанови Верховної Ради України від 13 липня 1995 року № 302/95-ВР ставки і розміри податків, зборів та інших платежів, які справляються на території України і повністю або частково надходять до бюджетів усіх рівнів, адміністративних штрафів, що накладаються та стягуються державними податковими інспекціями, обраховуються у співвідношенні з розміром установленого чинним законодавством неоподатковуваного мінімуму доходів громадян за місяць. Це стосується й податку на промисел.

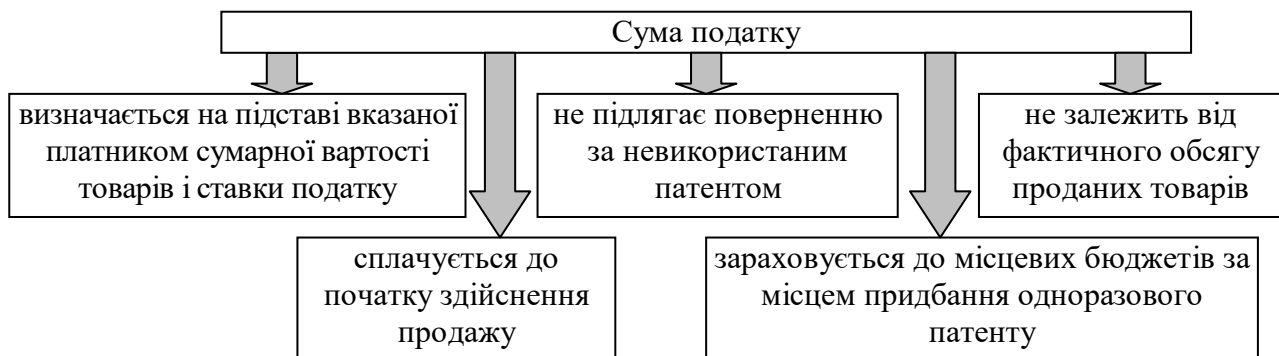
У разі збільшення терміну продажу товарів до семи календарних днів ставка податку подвоюється (рис.11.17).



**Рис. 11.17. Варіанти встановлення ставки податку**

Податок на промисел сплачується у вигляді придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначається на підставі вказаної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Сума податку за невикористаним патентом поверненню не підлягає (рис.11.18).

Строк дії такого патенту від 3 до 7 днів.

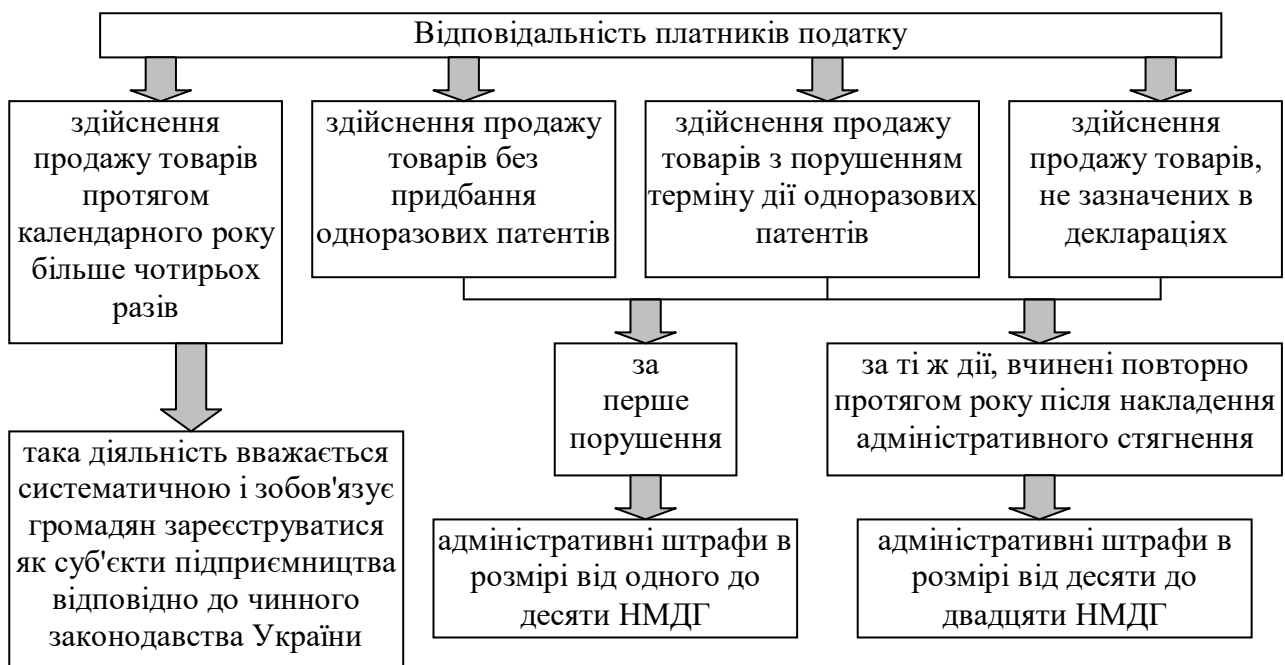


**Рис. 11.18. Порядок розрахунку і сплати податку**



Якщо фізична особа укладає від двох до чотирьох угод купівлі-продажу власних автотранспортних засобів протягом календарного року, і ці угоди не посвідчені нотаріально, то вона зобов'язана подавати в органи Державної автоінспекції України одноразовий патент, що підтверджує сплату податку на промисел.

За продаж товарів без придбання одноразових патентів або за порушення терміну їх дії чи продаж товарів, не зазначених в декларації, державні податкові інспекції можуть накладати адміністративні штрафи в розмірі від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті ж дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, - від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (рис.11.19).



**Рис. 11.19. Відповідальність платників податку**

### 11.3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

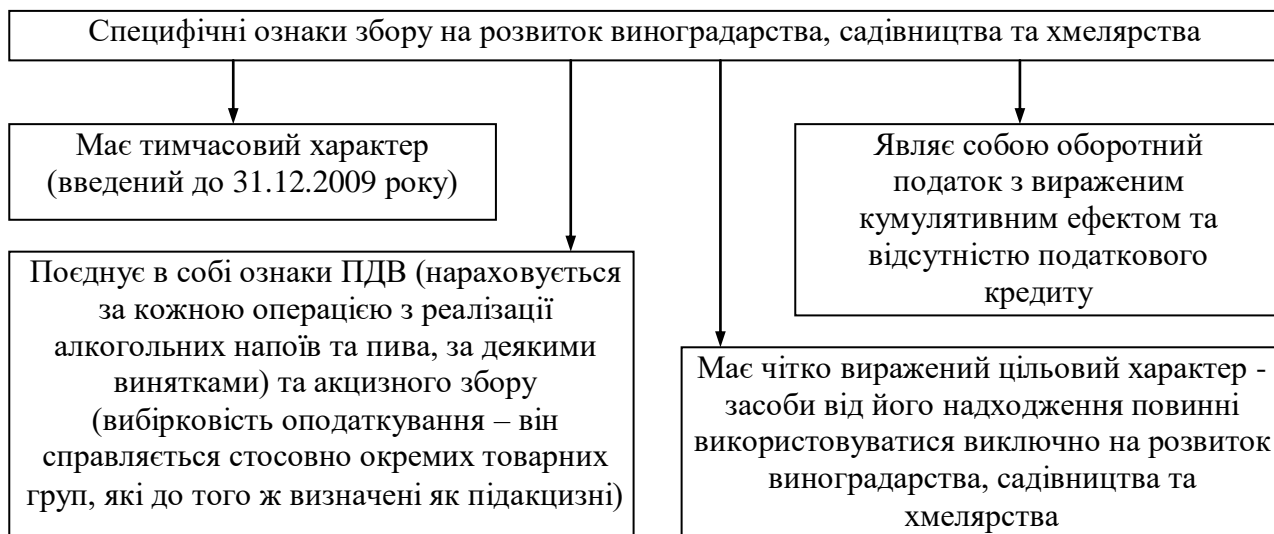
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства справляється згідно Закону України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» від 9 квітня 1999 р. № 587-XIV [25] із змінами і доповненнями, а також Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, затвердженого постановою Кабінету

Міністрів України від 15 липня 2005 року № 587 [107]. Загальна характеристика та основні елементи цього цільового збору наведені на рис. 11.20.



**Рис. 11.20. Загальні ознаки збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства**

Таким чином, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства має свої специфічні ознаки (рис. 11.21)



**Рис. 11.21. Специфічні ознаки збору**

**Платниками** збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольні напої та пиво (рис.11.22).

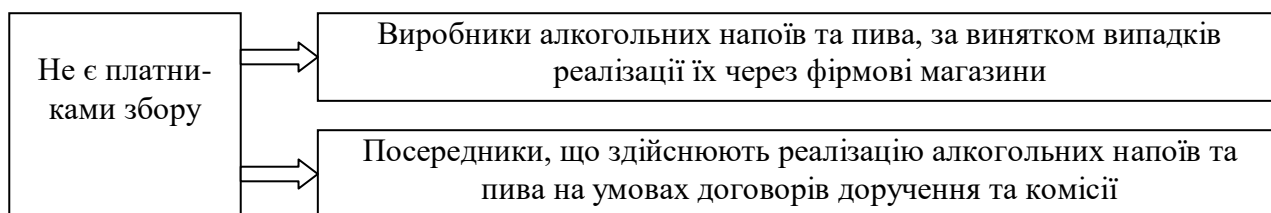


**Рис. 11.22. Платники збору**

У випадку неодноразового перепродажу на території України однієї і тієї ж партії алкогольних напоїв та пива, платником збору є суб'єкт підприємницької діяльності, який отримав вказану партію від товаровиробника і отримав виручку від її реалізації.

У випадку ввезення в Україну і реалізації імпортованих алкогольних напоїв та пива платником збору є суб'єкт підприємницької діяльності, який отримав виручку на першому етапі реалізації на території України вказаних товарів.

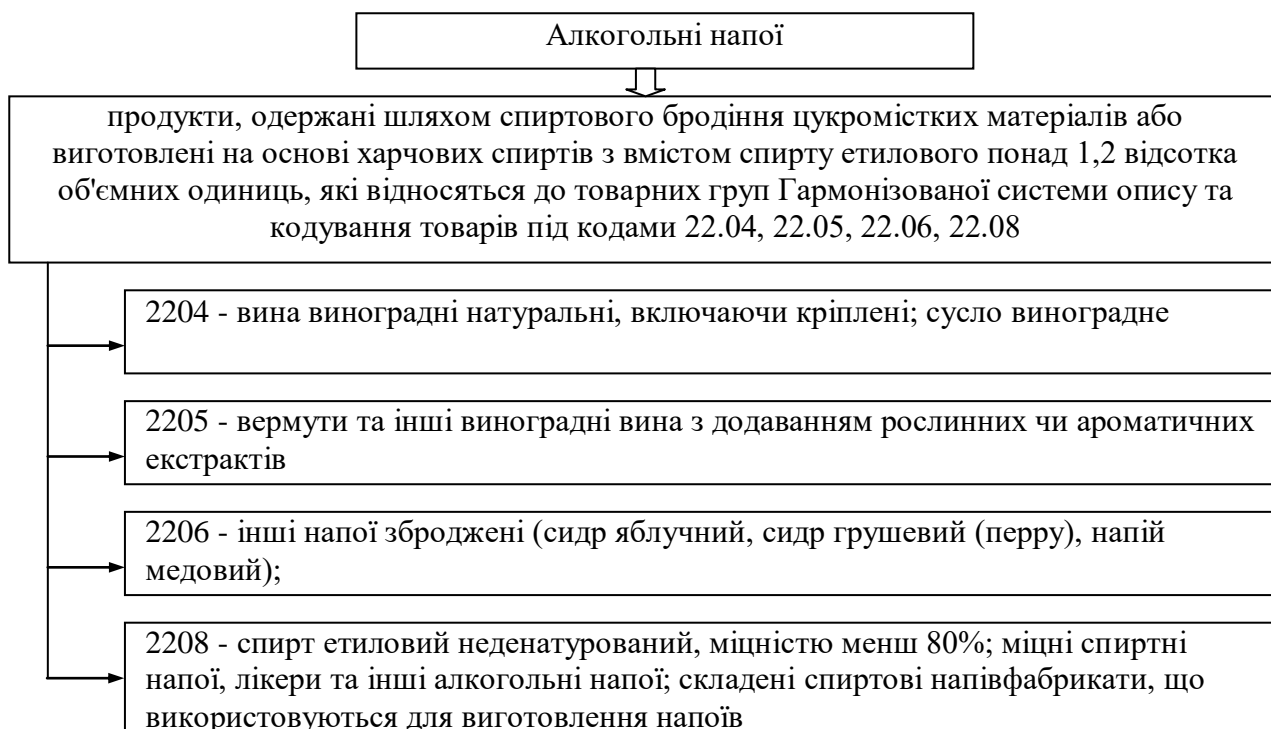
Не сплачують збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства наступні суб'єкти підприємницької діяльності (рис.11.23):



**Рис. 11.23. Суб'єкти підприємницької діяльності, які не є платниками збору**

**Об'єктом для нарахування збору** визначена виручка, одержувана від реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

При цьому, під визначення алкогольних попадають наступні напої (рис.11.24):



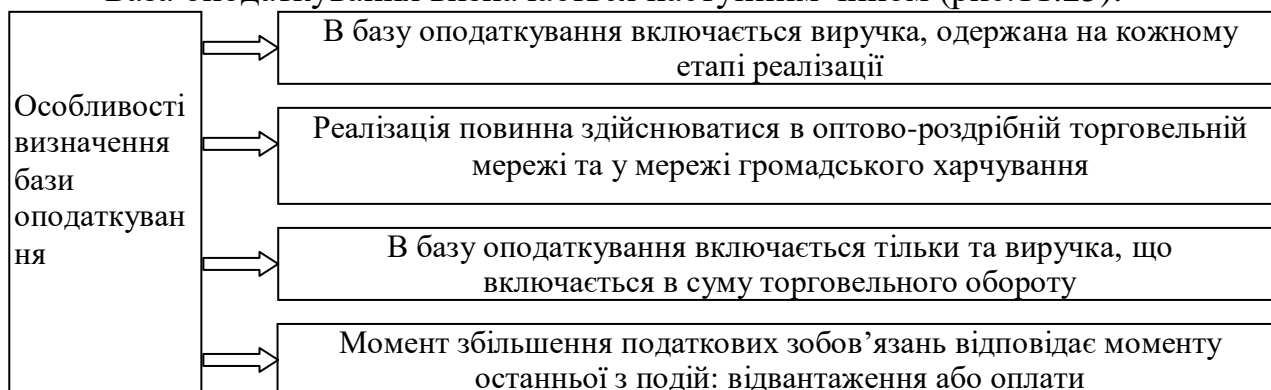
**Рис. 11.24. Напої, що підпадають під визначення алкогольних**

**Ставка збору** становить 1 % від виручки, одержуваної від реалізації в оптово-роздрібній торгівельній мережі алкогольних напоїв та пива.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують алкогольні напої та пиво, в товарно-транспортних, платіжних і касових документах окремим рядком виділяють суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

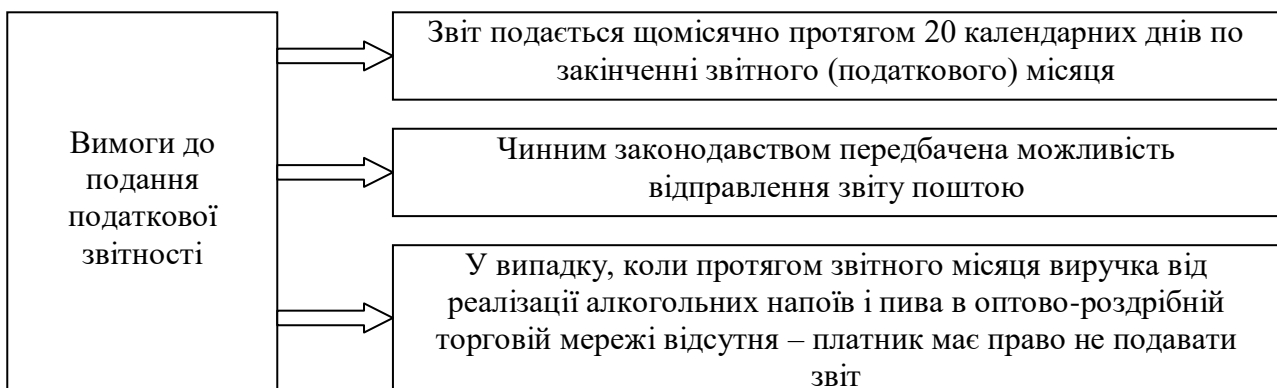
Сума відрахувань від виручки в об'єм реалізації не включається, торгівельна надбавка з цієї суми не обчислюється. Нараховані суми збору платники включають у валові витрати виробництва та обігу.

База оподаткування визначається наступним чином (рис.11.25):



**Рис. 11.25. Особливості визначення бази оподаткування**

Звітним податковим документом є звіт, до якого ставляться такі вимоги (рис.11.26):



**Рис. 11.26. Вимоги до подання податкової звітності**

Збір сплачується на спеціальний рахунок Державного казначейства України щомісяця у строки, визначені законом для місячного звітного періоду.

За несвоєчасну сплату збору справляється пеня та штрафи у порядку, визначеному законодавством.

Кошти, що надійшли до спеціального фонду державного бюджету від збору, спрямовуються за бюджетною програмою "Закладення і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками" на здійснення фінансової підтримки розвитку виноградарства у розмірі 70 відсотків, садівництва - 30 відсотків та за бюджетною програмою "Фінансова підтримка розвитку хмелярства». Один відсоток збору спрямовується на фінансування витрат на проведення науково-технічних досліджень та розробок у цих галузях у порядку, визначеному Мінагрополітики.

Фінансова підтримка надається суб'єктам господарювання незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, які займаються виноградарством, садівництвом і хмелярством, для компенсації їх витрат на проектні роботи, підготовку ґрунту та посадку, догляд за багаторічними насадженнями, спорудження шпалери та крапельне зрошення, придбання підвісних матеріалів для хмелярства відповідно до нормативів витрат на 1 гектар, що визначаються залежно від зон закладення молодих багаторічних насаджень, схем посадок, а також з урахуванням витрат на складові частини відповідних робіт та затверджуються Мінагрополітики.

Для отримання фінансової підтримки одержувачі подають заяву, акт про фактичний обсяг виконаних робіт, проектно-кошторисну документацію, відомості про витрати на виконання робіт, кошториси, акти інвентаризації хмільників, технологічні карти для виконання робіт у виноградарстві, садівництві і хмелярстві:

на розвиток виноградарства і садівництва - комісії Автономної Республіки Крим, обласним та Севастопольській міській комісіям;

на розвиток хмелярства - районним комісіям.

Документи приймаються до 1 грудня поточного року.

Регіональні комісії на підставі отриманих відповідно до пункту 5 цього Порядку документів визначають попередній обсяг фінансової підтримки в розрізі кожного одержувача виходячи з фактичних площ молодих багаторічних насаджень та затверджених нормативів витрат на 1 гектар. При цьому застосовується коефіцієнт повноти виконаних робіт, який визначається як відношення фактично здійснених витрат на складові частини відповідних робіт до затвердженого нормативу витрат.

Одержувачі, які залучили кредити банків на придбання садивного матеріалу, кілків, стовпів, дроту, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, обладнання для краплинного зрошення, мінеральних добрив, використаних під час виконання робіт, мають право також на отримання фінансової підтримки шляхом часткової компенсації відсоткової ставки за цими кредитами у порядку, визначеному Мінагрополітики за погодженням з Мінфіном України.

#### **11.4. Збір за проведення гастрольних заходів**

Згідно Закону України «Про гастрольні заходи в Україні» від 10 липня 2003 року № 1115-IV [35], справляється збір за проведення гастрольних заходів (рис.11.27).

Під терміном *гастрольні заходи* розуміються видовищні заходи (фестивалі, концерти, вистави, лекційно-концертні, розважальні програми, виступи пересувних циркових колективів, пересувні механізовані атракціони типу "Луна-парк" тощо) закладів, підприємств, організацій культури, творчих

колективів, у тому числі тимчасових, окремих виконавців за межами їх стаціонарних сценічних майданчиків.



**Рис. 11.27. Загальна характеристика збору за проведення гастрольних заходів**

Гастрольні заходи, за винятком благодійних (рис. 11.28), проводяться з метою отримання доходів.



**Рис. 11.28. Ознаки благодійних гастрольних заходів**

**Платниками збору** за проведення гастрольних заходів на території України є організатори гастрольних заходів.

**Організатори гастрольних заходів** - суб'єкти господарювання, що займаються організацією гастрольних заходів на території України і статутними документами яких передбачено таку діяльність.

Організатори благодійних гастрольних заходів не є платниками цього збору.

**Базою оподаткування збором** за проведення гастрольних заходів на території України є виручка від реалізації квитків на гастрольний захід.

**Ставка збору** за проведення гастрольних заходів становить 3% від бази оподаткування.

Платники збору за проведення гастрольних заходів протягом десяти календарних днів після дати проведення гастрольного заходу подають до органу державної податкової служби за місцем його проведення розрахунок збору за проведення гастрольних заходів за формою, встановленою центральним податковим органом.

Збір сплачується одним платіжним дорученням протягом двадцяти календарних днів, наступних за датою проведення гастрольного заходу. При цьому, датою проведення заходу вважається дата його фактичного завершення.

Надходження від збору за проведення гастрольних заходів є джерелом формування спеціального фонду бюджетів на підтримку вітчизняних гастролерів ( рис. 11.29).

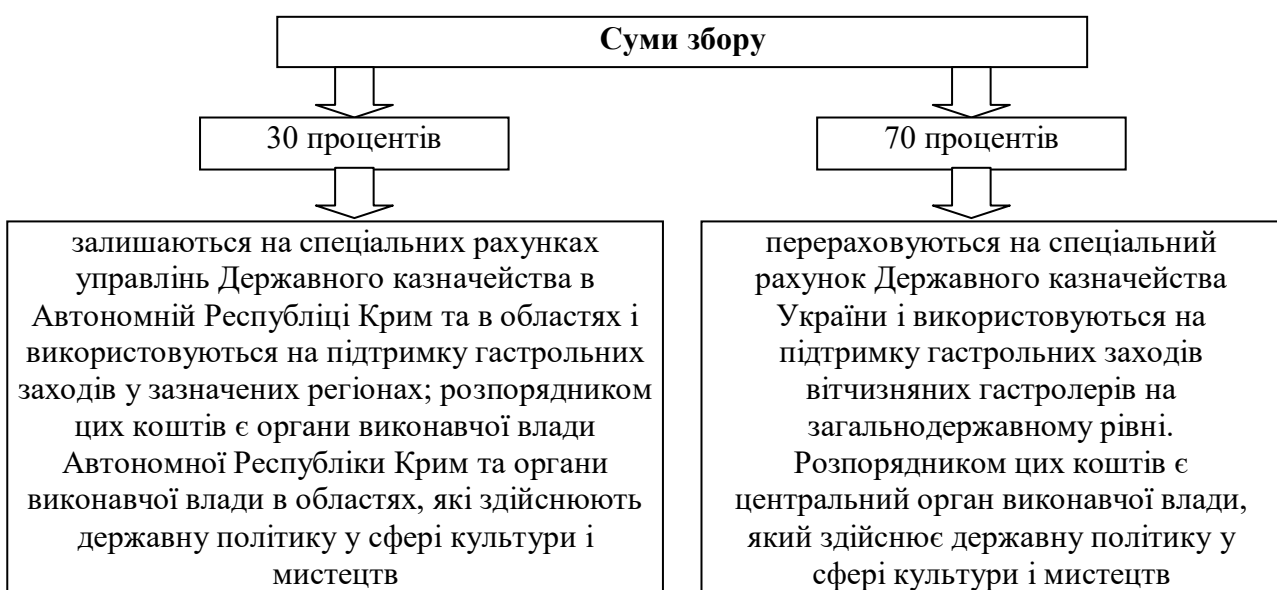


Рис. 11.29. Розподіл та напрямки використання коштів, що надходять від збору за проведення гастрольних заходів



Нецільове використання зазначених коштів заборонено законом.

Порядок розподілу коштів спеціального фонду бюджетів на підтримку вітчизняних гастролерів затверджується Кабінетом Міністрів України.

Платники збору за проведення гастрольних заходів несуть відповідальність за своєчасність подання розрахунку збору, правильність обчислення, повноту і своєчасність сплати збору згідно із законом.

Сума збору за проведення гастрольних заходів, не сплачена платником в установленій законодавством термін, вважається сумою податкового боргу і стягується до бюджетів з нарахуванням пені та застосуванням штрафних санкцій у загальному порядку.

### **11.5. Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне (в т.ч. й пенсійне) страхування в Україні, на відміну від багатьох країн, не передбачені в переліку загальнодержавних податків та зборів, тобто не входять в систему оподаткування. Разом з тим, для платників вони виступають обов'язковими платежами, які суттєво збільшують навантаження на фонд оплати праці.

*Загальнообов'язкове державне соціальне страхування* – це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

Порядок формування коштів цільових страхових фондів, здійснення платежів, строки сплати внесків регулюються нормативно-правовими актами, що регулюють відносини у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування .

*Основними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування є:*

- пенсійне страхування;
- соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- соціальне страхування на випадок безробіття;
- соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежно від його виду встановлюються з кожного виду страхування, як правило, на календарний рік у відсотках:

- для роботодавців – до суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включає в себе витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, що визначаються згідно нормативно-правових актів, прийнятих відповідно до Закону України «Про оплату праці» та підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб; В базу для нарахування внесків на загальнодержавне пенсійне страхування додатково включаються виплати винагород фізичним особам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб, а також на суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів роботодавця, та допомоги по тимчасовій непрацездатності;

- для фізичних осіб – до сум оплати праці, яка включає в себе основну та додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в т.ч. в натуральній формі, які підлягають податком з доходів фізичних осіб. А для пенсійних внесків базою є всі суми сукупного оподаткованого доходу (прибутку) застрахованих осіб, а для осіб, які беруть добровільну участь, - на суми, визначені договором про добровільну участь.

Ставки внесків наведені в табл. 11.3.

Таблиця 11.3.

**Ставки внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (2006 рік)**

<b>Види внесків</b>	<b>Платники</b>	<b>Ставка, %</b>
Внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Роботодавці	2,9
	Наймані працівники	0,5 або 1
Внески до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Роботодавці	1,3
	Наймані працівники	0,5
Внески до Пенсійного Фонду	Роботодавці	31,8
	Наймані працівники	1 або 2

Для загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності випадку встановлено дві ставки внесків, що

утримуються з доходів найманих робітників. Менша з них (0,5%) застосовується у випадку, коли заробітна плата робітника нижча за прожитковий мінімум для працездатної особи, а більша – у випадку, коли заробітна плата перевищує цей рівень.

Для внесків в Пенсійний фонд, що утримуються з виплат найманим робітникам, ставка 1% застосовується у випадку, коли база для нарахування внесків не перевищує 150 грн. на місяць. У випадку перевищення цієї межі застосовується ставка 2%.

З метою сприяння легалізації доходів робітників чинним законодавством встановлений «неоподатковуваний максимум» об'єкту для нарахування внесків – вся сума доходу конкретного працівника, що перевищує цей рівень звільняється від нарахування та утримання внесків. В 2006 році ця гранична сума дорівнює десяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого законом для працездатних осіб (табл. 11.4).

Таблиця 11.4

**Рівень «неоподатковуваного максимуму» доходів найманих  
робітників в 2006 році**

Період 2006 року	Максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу (граничної суми заробітної плати (доходу), з яких відповідно до законів України справляються страхові внески
з 01.01. по 31.03	4830 грн. в розрахунку на одного працівника
з 01.04 по 30.09	4960 грн. в розрахунку на одного працівника
с 01.10 по 31.12	5050 грн. в розрахунку на одного працівника

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійних захворювань сплачує виключно роботодавець в залежності від встановленого класу професійного ризику виробництва (Додаток П).

Для осіб, які мають статус державного службовця існує інший порядок, за яким можна розраховувати суму збору до Пенсійного фонду України, що утримується із сукупного оподаткованого доходу таких платників (табл. 11.5).

Спеціальні ставки внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування встановлені також для деяких специфічних категорій застрахованих осіб (особи льотних екіпажів повітряних суден цивільної авіації).

**Розмір внесків до Пенсійного фонду України, що утримується з  
доходу держслужбовця**

Сукупний оподатковуваний доход платника, грн.	Розмір збору
до 150	1% від суми доходу
від 151 до 250	1,50 + 2% від суми, що перевищує 150 грн.
від 251 до 350	3,50 + 3% від суми, що перевищує 250 грн.
від 351 до 500	6,50 + 4% від суми, що перевищує 350 грн.
понад 501	12,50 + 5% від суми, що перевищує 500 грн.

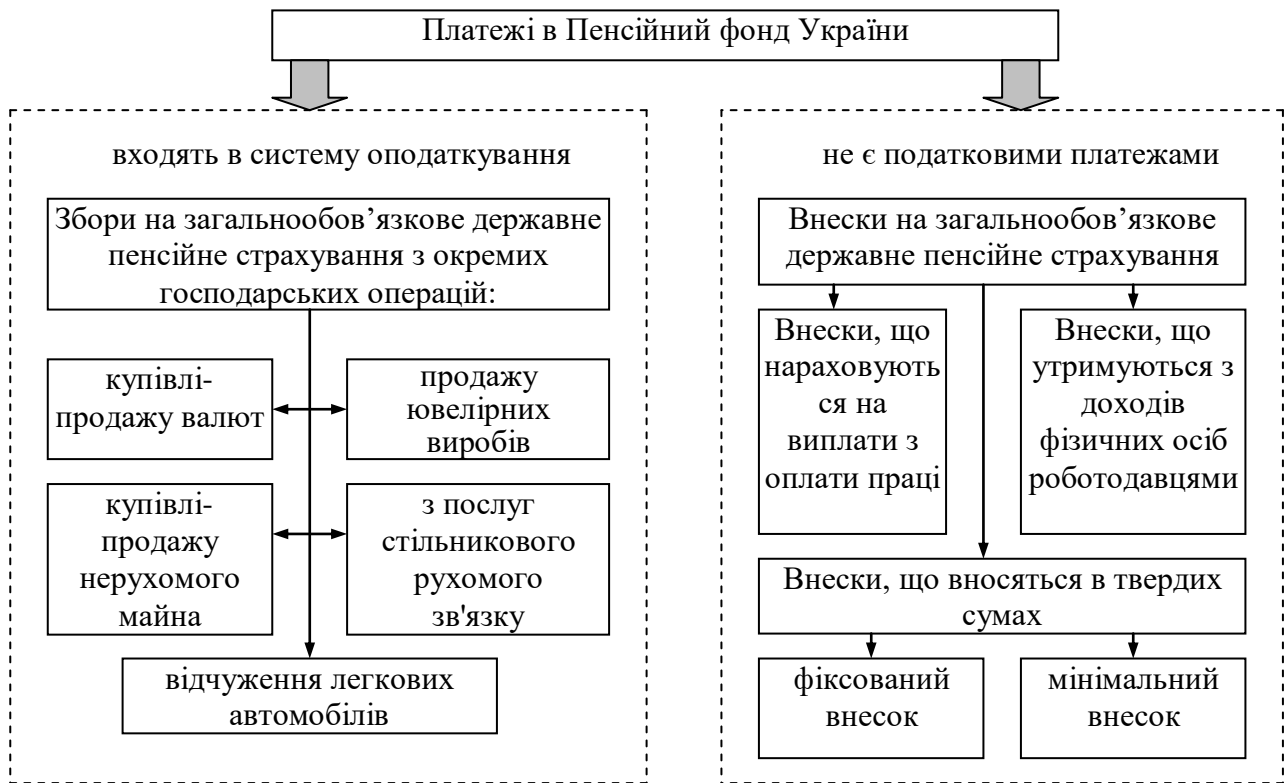
Підприємства не утримують і не нараховують зборів до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття при виплаті доходів працівникам за договорами цивільно-правового характеру. Однак такі відрахування можуть проводитись працівниками на добровільній основі:

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням – 3,4 % від суми оподаткованого доходу;
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття – 1,8 % від суми оподаткованого доходу.

Страхові внески сплачуються один раз на місяць – у день одержання коштів на оплату праці в установах банків. У разі нестачі у страхувальників-роботодавців коштів для виплати заробітної плати та сплати страхових внесків у повному обсязі, нарахування їх на заробітну плату і перерахування до фондів провадяться пропорційно до сум заробітної плати.

### **11.6. Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування**

В 1998 та 1999 роках з метою забезпечення фінансових ресурсів для погашення заборгованості з виплати пенсій були введені додаткові збори в Пенсійний фонд України, справляння яких щорічно подовжується бюджетними законами на відповідний рік. Ці збори отримали назву: *збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій* та, на відміну від пенсійних внесків, входять в систему оподаткування (рис. 11.30).



**Рис. 12.30. Структура обов'язкових платежів в Пенсійний фонд України**

*Пенсійний збір з операцій купівлі – продажу валют* можна охарактеризувати наступним чином (рис. 11.31).



**Рис. 11.31. Елементи збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу валют**

Платниками пенсійного збору з операцій купівлі – продажу валют є юридичні й фізичні особи, які здійснюють безготівкові операції купівлі – продажу валют.

Ставка збору в 2006 році дорівнює 1,3% від суми обмінної операції.

Уповноважені банки та їх клієнти разом із заявками на купівлю іноземної валюти подають платіжні доручення на перерахування сум збору на рахунки органів Пенсійного фонду, де перебувають на обліку. Причому банки сплачують збір у гривнях з суми, витраченої на купівлю валюти для власних потреб (рис. 11.32).



**Рис. 11.32. Порядок перерахування сум зборів уповноваженими банками**

Загальна характеристика *пенсійного збору з торгівлі ювелірними виробами* наведена на рис. 11.33.

Платниками пенсійного збору з торгівлі ювелірними виробами є підприємства, організації і фізичні особи – суб'єкти підприємницької

діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінних каменів (рис. 11.34).



**Рис. 11.33. Загальні ознаки збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування з операцій з продажу ювелірних виробів**

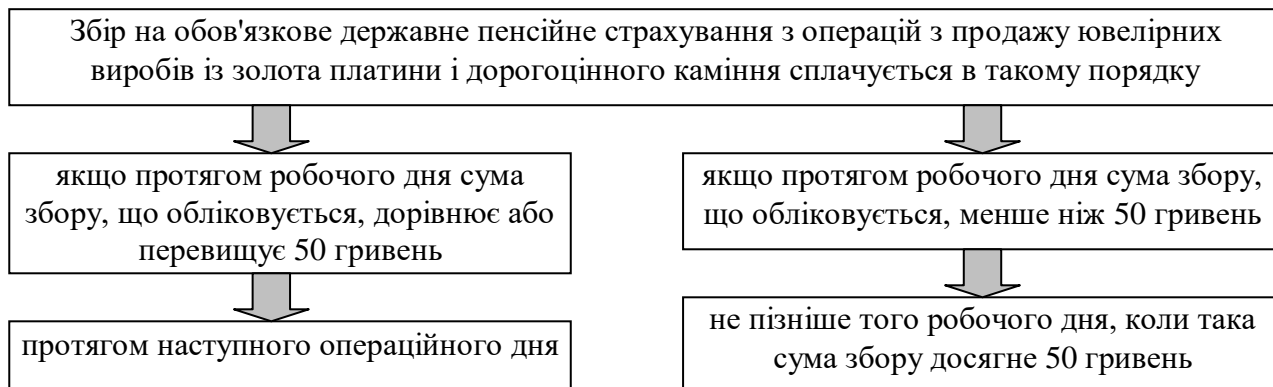


**Рис. 11.34. Складові об'єкта для нарахування збору з операцій з продажу ювелірних виробів**

Продавці ювелірних виробів сплачують пенсійний збір в наступному порядку (рис. 11.35)

При цьому, збір з ювелірних виробів включається до ціни товарів і сплачується їх продавцями з виручки від реалізації. Але в платіжному

документі, який видається покупцю, сума пенсійного збору включається до загального податку, що сплачується під час купівлі товару.



**Рис. 11.35. Порядок сплати збору продавцями ювелірних виробів**

Крім того, згідно чинного законодавства пенсійний збір, що входить в ціну ювелірних виробів, включається в базу для нарахування ПДВ.

Таким чином, загальний податок становитиме:

$$\text{ЗП} = \text{ПДВ} + \text{ПЗ} = 0,2 (3 + 0,05 * 3) + 0,053 = 0,263, \text{ де:}$$

ЗП – загальний податок;

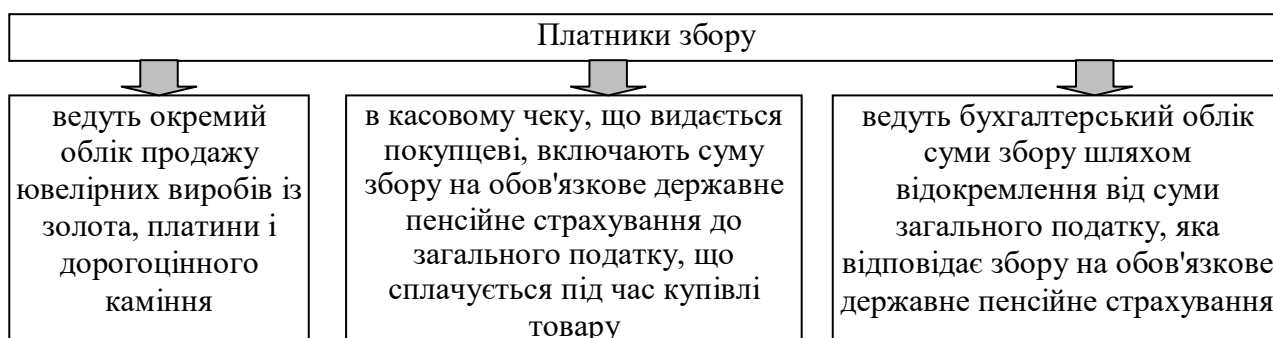
ПДВ – податок на додану вартість;

ПЗ – пенсійний збір;

З – вартість ювелірних виробів (без ПДВ і пенсійного збору)

Таким чином, фактично величина загального податку становитиме 26%.

Порядок обліку сум збору з операцій з продажу ювелірних виробів відображено на рисунку 11.36.



**Рис. 11.36. Порядок обліку сум збору з операцій з продажу ювелірних виробів**

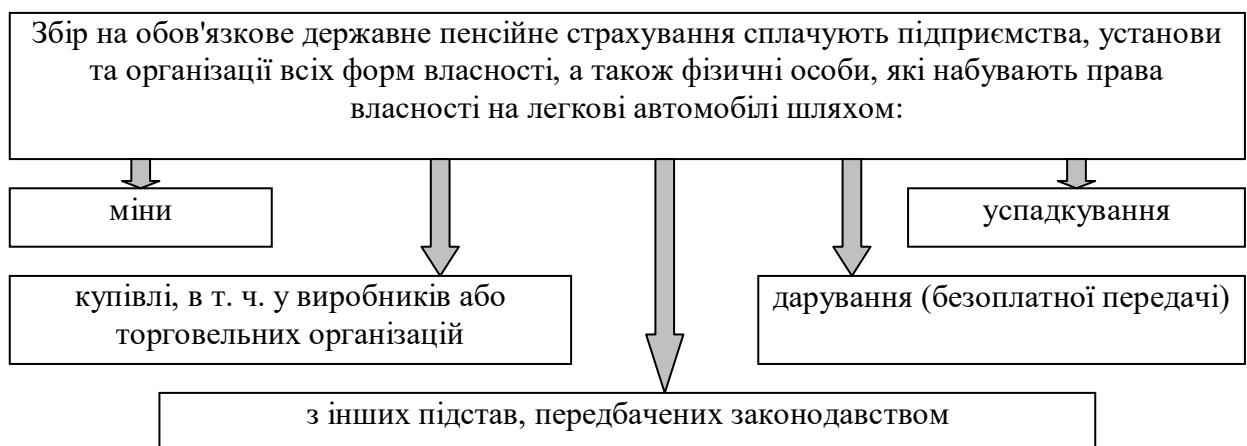


*Пенсійний збір з операцій відчуження легкових автомобілів* можна охарактеризувати наступним чином (рис. 11.37):



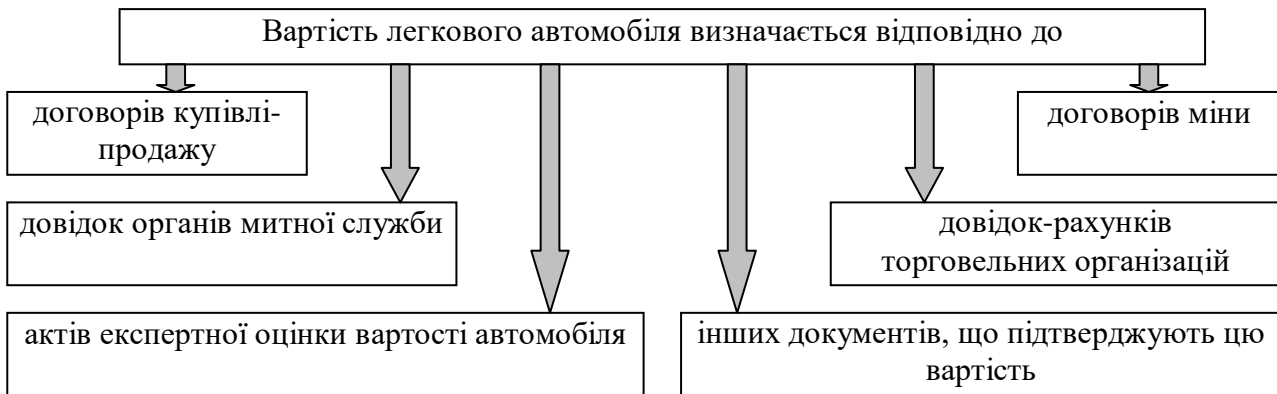
**Рис. 11.37. Загальні ознаки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій відчуження легкових автомобілів**

Даний збір сплачують підприємства, установи й організації усіх форм власності, а також фізичні особи, що придбавають право власності на легкові автомобілі в наступних випадках (рис. 11.38).



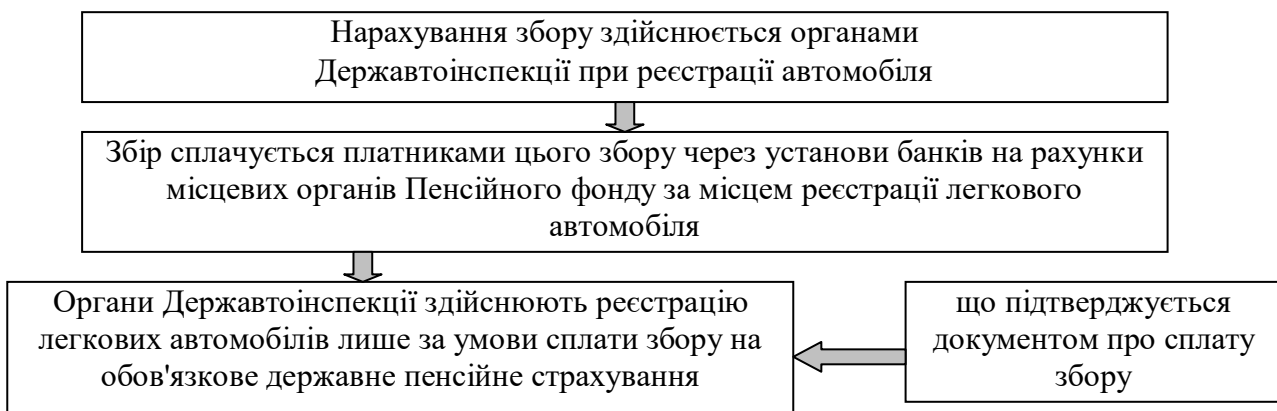
**Рис. 11.38. Варіанти надбання права власності на легкові автомобілі, за якими сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування**

Збір сплачується у розмірі 3 % вартості легкового автомобіля, визначеної наступним чином (рис. 11.39):



**Рис. 11.39. Підстави для визначення вартості легкових автомобілів для цілей нарахування пенсійного збору**

Органи Державтоінспекції здійснюють реєстрацію легкових автомобілів лише за умови сплати пенсійного збору, що підтверджується відповідним документом (рис.11.40).



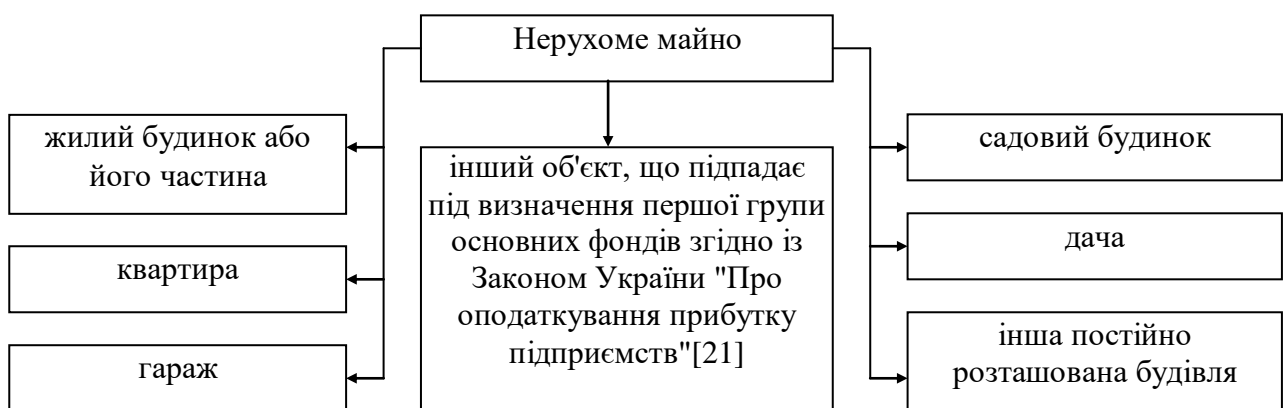
**Рис. 11.40. Порядок сплати пенсійного збору з операцій відчуження легкових автомобілів**

*Пенсійний збір з операцій купівлі – продажу нерухомого майна має наступні елементи (рис. 11.41).*



**Рис. 11.41. Загальні ознаки збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна**

Слід зазначити, що визначення терміну «нерухоме майно» для цілей обкладення таких операцій пенсійним збором суттєво відрізняється від аналогічних термінів, що застосовуються в цивільному праві та оподаткуванні доходів фізичних осіб (рис. 11.42).



**Рис. 11.42. Визначення нерухомого майна в цілях справляння пенсійного збору**

Збір з операцій купівлі – продажу нерухомого майна сплачують підприємства, установи й організації незалежно від форм власності і фізичні особи, що придбавають нерухоме майно. Однак, згідно чинного законодавства передбачене звільнення від сплати збору в таких випадках (рис. 11.43):



**Рис. 11.43. Пільги зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі-продажу нерухомого майна**

Ставка збору становить 1% вартості нерухомого майна, вказаного в договорі купівлі – продажу такого майна.

Нотаріальне посвідчення або реєстрація на біржі договорів купівлі – продажу нерухомого майна здійснюється за наявності документального підтвердження сплати пенсійного збору.

**Пенсійний збір з послуг стільникового мобільного зв'язку** можна охарактеризувати наступним чином (рис. 11.44):



**Рис. 11.44. Загальні ознаки збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування з послуг стільникового рухомого зв'язку**

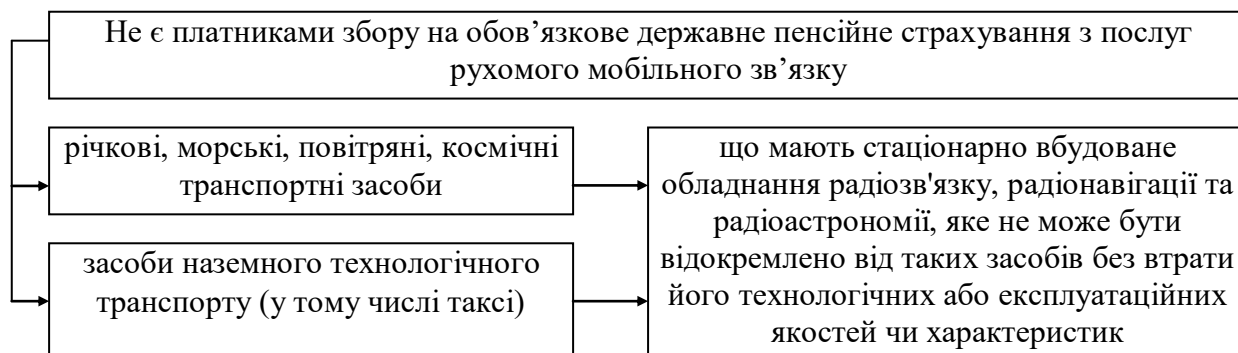
Платниками пенсійного збору з послуг з послуг стільникового мобільного зв'язку є :

- підприємства, установи й організації, фізичні особи, які користуються послугами мобільного зв'язку;
- операторами мобільного зв'язку, що надають свої послуги безплатно.

Для деяких категорій платників чинним законодавством встановлені пільги у вигляді звільнення від сплати збору (рис. 11.45).

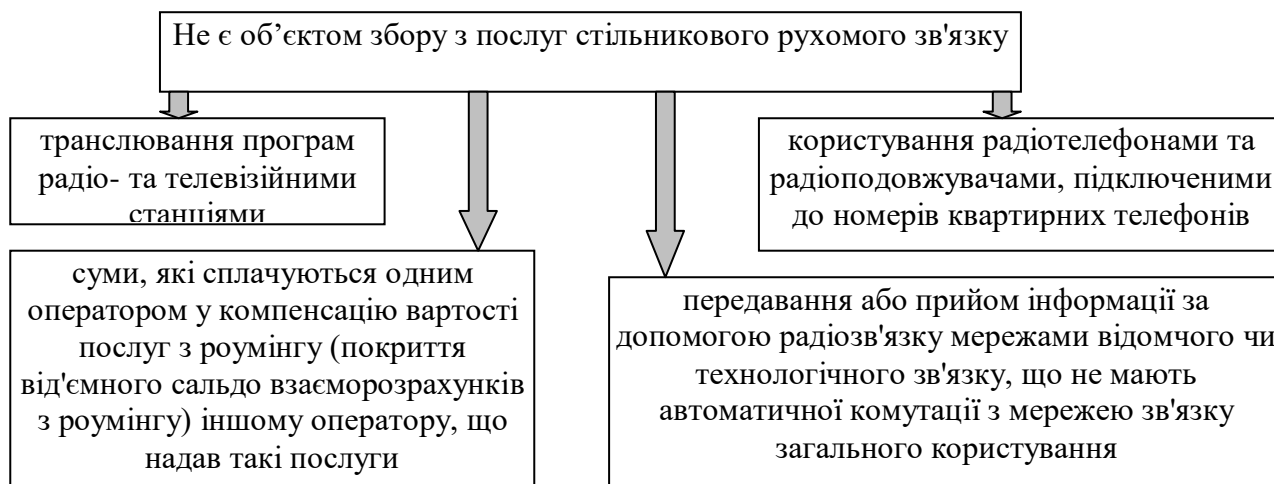
Ставка збору становить 6% вартості будь-яких послуг мобільного зв'язку, оплаченої споживачами цих послуг оператора, включаючи вартість вхідних і вихідних телефонних дзвінків, абонентську плату, плату за роумінг, суму

страхової застави, авансу, вартість інших спеціальних послуг, вказаних у рахунку на оплату послуг мобільного зв'язку.



**Рис. 11.45. Пільги щодо платників збору**

Не оподатковуються збором наступні операції (рис. 11.46):

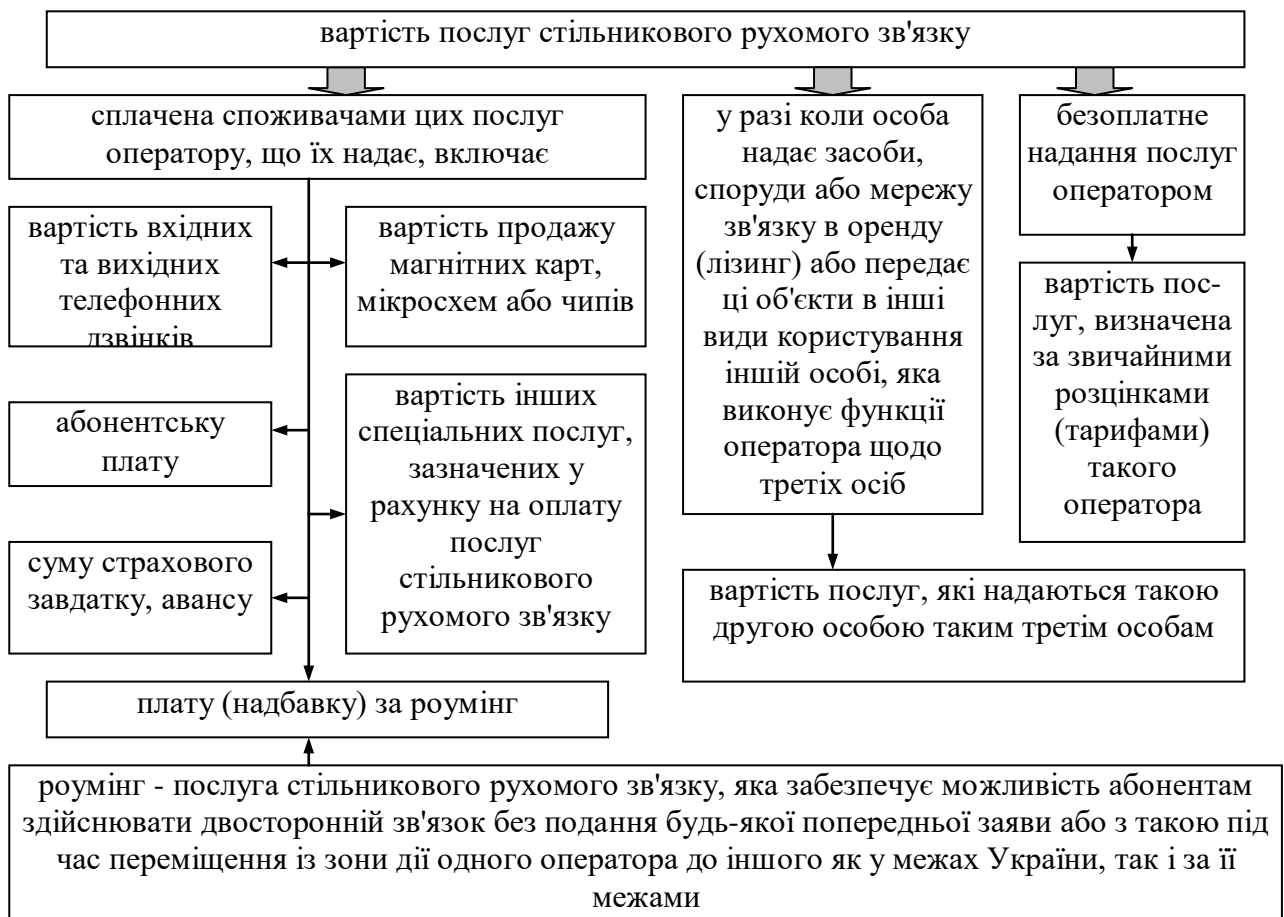


**Рис. 11.46. Операції, які не є об'єктом для нарахування збору з послуг стільникового рухомого зв'язку**

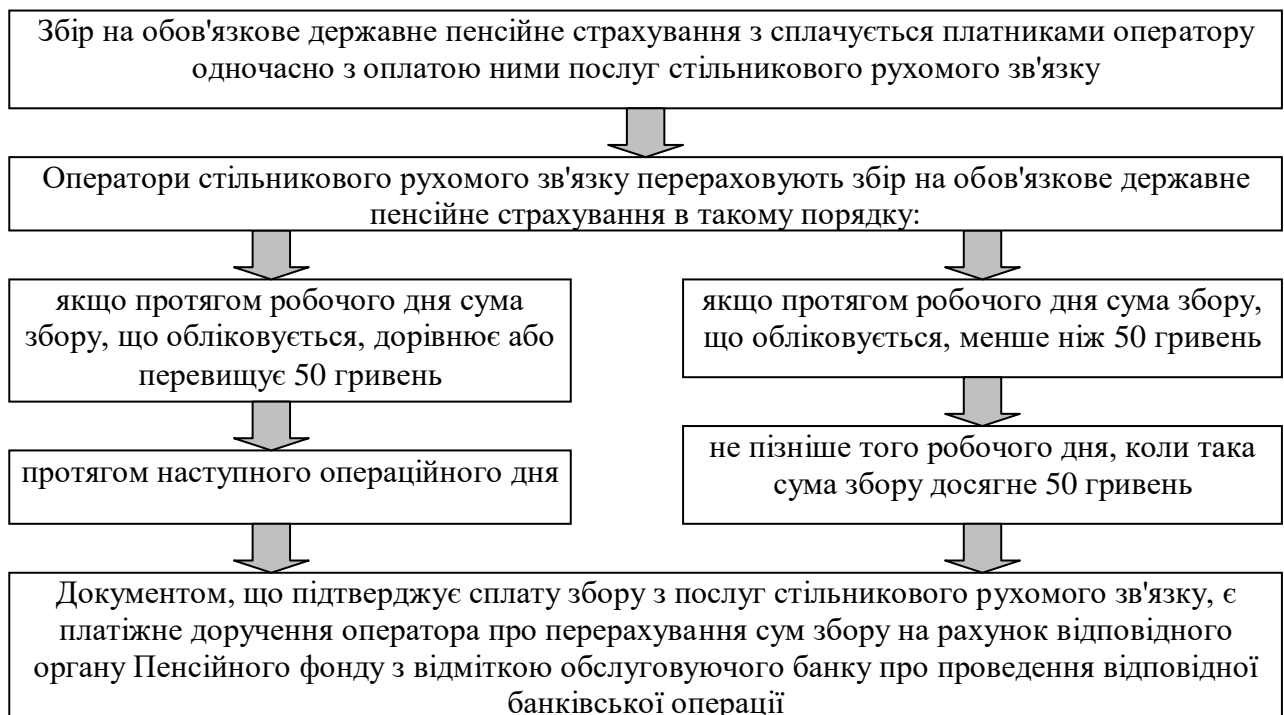
Обов'язок з утримання й перерахування пенсійного збору з послуг стільникового мобільного зв'язку на рахунки Пенсійного фонду покладено виключно на операторів мобільного зв'язку, які визначають базу для нарахування збору (рис. 11.47).

Слід відзначити, що збір на загальнообов'язкове пенсійне страхування є єдиним з пенсійних зборів, який не включається до бази оподаткування ПДВ.

Сплата збору проводиться платниками оператору одночасно з оплатою таких послуг (рис. 11.48). У цьому може пересвідчуватись кожний користувач, заглянувши в рахунок, отриманий від оператора.



**Рис. 11.47. Особливості визначення бази для нарахування збору з послуг стільникового рухомого зв'язку**



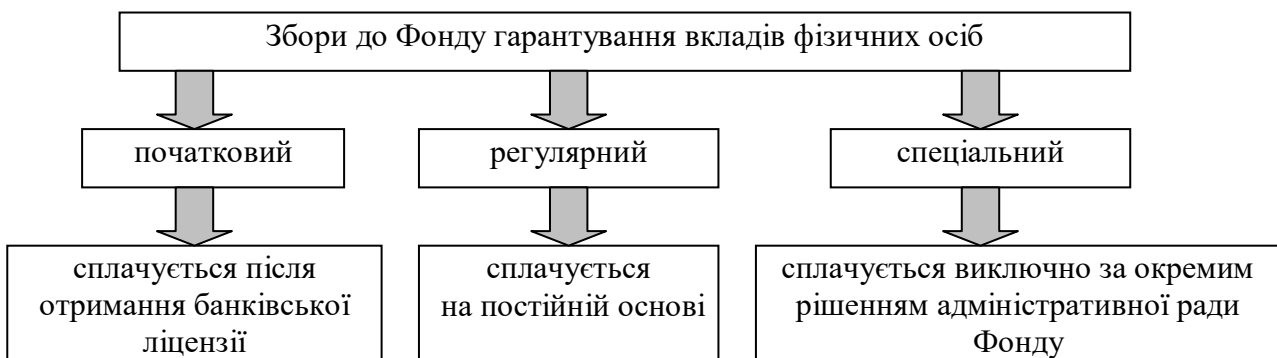
**Рис. 11.48. Порядок сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку**

Таким чином, перелічені види господарських операцій є специфічними об'єктами оподаткування пенсійного збору.

### 11.7. Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Збори в Фонд гарантування вкладів фізичних осіб передбачені в системі оподаткування починаючи з 2001 року.

Встановлення і скасування спеціального збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, розмір та механізм справляння цього збору здійснюються відповідно до Закону України від 20 вересня 2001 року № 2740-III «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб». Цим Законом передбачені три види зборів (рис. 11.49)



**Рис. 11.49** Класифікація зборів до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Початковий збір має разовий характер. Його загальні ознаки наведені на рис. 11.50.

**Початковий збір** до Фонду в розмірі одного відсотка зареєстрованого статутного капіталу банку перераховується банками - учасниками на рахунок Фонду протягом тридцяти календарних днів з дня одержання банківської ліцензії на здійснення банківської діяльності.

Банки, створені в результаті реорганізації шляхом їх злиття, приєднання або перетворення (в разі сплати початкового збору до Фонду банками, які реорганізувалися), звільняються від сплати початкового збору та набувають усіх прав і обов'язків реорганізованих банків щодо участі у Фонді.





**Рис. 11.50** Загальні ознаки початкового збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Загальна характеристика регулярного збору наведена на рис. 11.51.



**Рис. 11.51** Загальні ознаки регулярного збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

Нарахування *регулярного збору* до Фонду здійснюється банками - учасниками (тимчасовими учасниками) Фонду двічі на рік по 0,25 відсотка загальної суми вкладів, включаючи нараховані закладами відсотки, за станом на 31 грудня року, що передує поточному, та 30 червня поточного року.

Нарахування регулярного збору до Фонду здійснюється на кошти, розміщені вкладником на договірних засадах на визначений строк зберігання або без зазначення такого строку на іменних рахунках фізичних осіб чи залучені у формі випуску (емісії) іменних ощадних (депозитних) сертифікатів (незалежно від того, за якими рахунками здійснюється їх облік) і підлягають виплаті вкладнику відповідно до законодавства України та умов договору.

У строк до 1 березня та 1 вересня поточного року банк-учасник (тимчасовий учасник) надає Фонду розрахунок суми регулярного збору (додаток 2), що підлягає сплаті протягом поточного року. Розрахунок заповнюється у гривнях і надається в електронному вигляді та на паперових носіях.

Перерахування нарахованого регулярного збору здійснюється банками - учасниками (тимчасовими учасниками) Фонду щоквартально рівними частками до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Встановлення *спеціального збору* до Фонду (рис. 11.52) здійснюється, якщо поточні доходи Фонду є недостатніми для виконання ним у повному обсязі своїх зобов'язань щодо обслуговування та погашення залучених кредитів, спрямованих на відшкодування коштів вкладникам банків - учасників (тимчасових учасників) Фонду. Рішення про встановлення спеціального збору приймає адміністративна рада за погодженням з Національним банком України.

Внесення спеціального збору банками - учасниками (тимчасовими учасниками) Фонду проводиться у строки та згідно з умовами, встановленими адміністративною радою Фонду.

Загальний розмір спеціальних зборів, сплачених банками - учасниками (тимчасовими учасниками) Фонду протягом року (в разі вичерпання фінансових можливостей Фонду для виконання покладених на нього завдань), не повинен перевищувати розміру щорічного регулярного збору з банку - учасника (тимчасового учасника) Фонду.

У разі переведення банку-учасника до категорії тимчасового учасника Фонду банк, вклади фізичних осіб до якого залучені до дня його переведення до

цієї категорії, зобов'язаний сплачувати регулярний і спеціальний збори до Фонду до повного виконання зобов'язань перед вкладниками з виплати їхніх вкладів та нарахованих відсотків.



**Рис. 11.52 Загальні ознаки спеціального збору до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб**

При реорганізації банків - учасників Фонду шляхом злиття, приєднання або перетворення банк- правонаступник набуває всі права і обов'язки щодо участі в Фонді в обсягах, які мали банки - учасники Фонду, права яких він наслідуює. Банк- правонаступник повинен протягом тижня з дня реєстрації відповідних змін Національним банком України письмово повідомити Фонд про проведену реорганізацію з посиланням на відповідний документ Національного банку України і подати уточнені розрахунки сум зборів, які підлягають сплаті до Фонду.

У разі зміни місцезнаходження або статусу банк письмово повідомляє Фонд про ці зміни у тижневий строк.

Контроль за правильністю нарахування та повнотою і своєчасністю сплати банками - учасниками зборів до Фонду здійснюється самими банками - учасниками Фонду.

Після закінчення терміну сплати зборів до Фонду Фонд протягом 10-ти робочих днів, на підставі отриманих від банків звітів, проводить звіряння розрахунків зі сплати банками зборів і приймає такі заходи:

а) у разі несвоєчасної або неповної сплати суми зборів Фонд виставляє до банку відповідні вимоги про сплату збору і нараховує пеню;

б) надає Національному банку України інформацію про стан розрахунків банків за зборами до Фонду;

в) вживає інші, передбачені чинним законодавством України, заходи щодо стягнення з банків сум несплачених зборів та пені за несвоєчасну сплату зборів.

За несвоєчасне або неповне перерахування початкового, регулярного або спеціального зборів банки-учасники (тимчасові учасники) протягом місяця сплачують пеню в розмірі подвійної облікової ставки Національного банку України від розміру неперерахованої суми за кожний день прострочення, а керівники банку підлягають адміністративній відповідальності відповідно до закону.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Перелічіть ознаки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.*

2. *Який порядок нарахування і сплати податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів?*

3. *Перелічіть елементи податку на промисел.*

4. *Охарактеризуйте порядок розрахунку і сплати податку на промисел.*

5. *Охарактеризуйте загальні і специфічні ознаки збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.*

6. *Який порядок нарахування і сплати збору на проведення гастрольних заходів?*

7. *Перелічіть види загальнообов'язкового державного соціального страхування.*

8. *Який порядок встановлення внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для роботодавців і фізичних осіб?*

9. *Охарактеризуйте види зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування і порядок сплати відповідних платежів до Пенсійного фонду України.*

10. *Який порядок справляння зборів до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб?*

## РОЗДІЛ XII. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

### 12.1. Основи місцевого оподаткування

В Україні місцеве оподаткування здійснюється на основі Декрету Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 «Про місцеві податки і збори» [45], а також Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р. №1251 – XII із змінами і доповненнями [18].

*Місцеві податки і збори* – це обов’язкові податки і збори, які встановлюються органами влади базового рівня управління згідно діючого законодавства України, є обов’язковими до сплати на території відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховуються в їх бюджети.

Місцеві податки і збори самостійно встановлюються органами місцевого самоврядування в межах переліку і граничних розмірів ставок, затверджених Верховною Радою України.

Згідно діючого законодавства органи місцевого самоврядування, приймаючи рішення про встановлення місцевих податків і зборів, а також затверджують положення про порядок справляння кожного податку і збору.

Місцеві ради в межах своєї компетенції мають право вводити пільгові податкові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки і збори, обов’язковість введення яких не встановлена чинним законодавством, а також звільняти від їх сплати певні категорії платників чи надавати відстрочення окремим платникам (рис.12.1).



**Рис. 12.1. Повноваження органів місцевого самоврядування в сфері визначення місцевих податків і зборів**

Місцеві органи влади можуть запроваджувати не всі платежі, передбачені Декретом КМУ «Про місцеві податки і збори»; вони зобов'язані встановити як обов'язкові до сплати на території– комунальний податок, збори за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордеру на квартиру, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, збір з власників собак.

**Платниками** місцевих податків і зборів є юридичні особи незалежно від форм власності і підпорядкованості, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, іноземних юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність на території України, а також фізичні особи.

Джерела сплати місцевих податків і зборів для юридичних осіб встановлені Декретом (рис.12.2).



**Рис. 12.21. Джерела сплати місцевих податків і зборів юридичними особами відповідно до Декрету [45]**

Разом з тим, в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [21, пп. 5.2.5] встановлена спеціальна норма, відповідно до якої суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України "Про систему оподаткування", підлягають віднесенню до валових витрат, причому будь-яких вилучень з цього правила відносно місцевих податків та зборів чинним законодавством не передбачено.

Місцеві податки і збори перераховуються до бюджетів місцевого самоврядування в порядку, визначеному Радами народних депутатів, якими вони встановлюються. Стягнення не внесених в установлений термін місцевих податків і зборів здійснюється згідно з чинним законодавством.

Надміру сплачені платниками суми місцевих податків і зборів зараховуються в рахунок майбутніх платежів або повертаються їм згідно з чинним законодавством.

Іноземні юридичні особи та громадяни сплачують місцеві податки і збори на рівних умовах з юридичними особами та громадянами України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами та законодавством України.

Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати місцевих податків і зборів до бюджету місцевого самоврядування покладається на платників відповідно до чинного законодавства.

У випадку несплати у встановленому порядку місцевих податків і зборів чи заниження їх суми, платники і органи (організації), на які покладена відповідальність за своєчасну сплату (перерахування) в місцеві бюджети, сплачують суми місцевих податків і зборів, донарахованих органами державної податкової служби, в розмірі 100% донарахованих сум і пеню, обчислену виходячи із 120% облікової ставки Національного банку України, яка діє на дату складання акту перевірки.

Контроль за сплатою місцевих податків і зборів здійснюється державними податковими інспекціями.

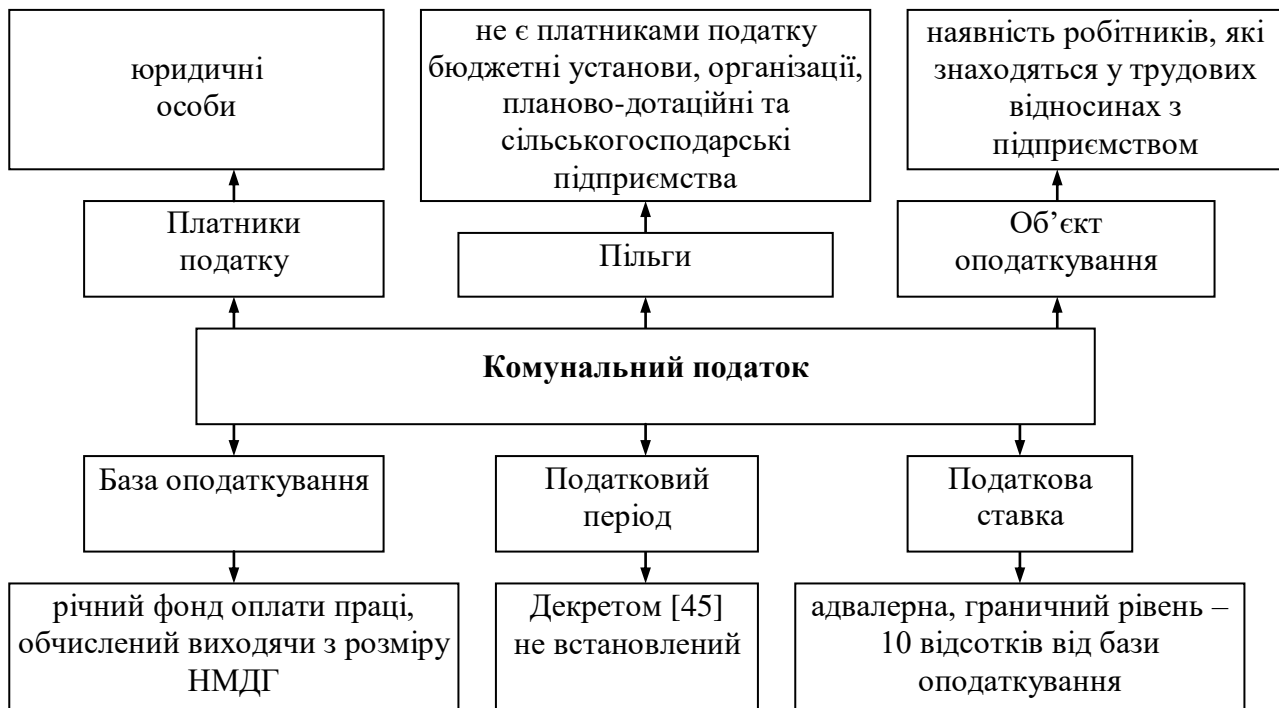
## **12.2. Комунальний податок**

До місцевих податків, які справляються сьогодні в Україні відносять комунальний податок і податок з реклами.

*Комунальний податок* справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств. Його граничний розмір не повинен перевищувати 10% річного фонду оплати праці, обчисленого, виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян (рис.12.3).

Безпосередньо Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» передбачені пільги у вигляді звільнення від оподаткування

таких платників, як бюджетні установи, організації, планово-дотаційні та сільськогосподарські підприємства.



**Рис. 12.3. Загальна характеристика комунального податку**

Разом з тим, виходячи з практики застосування цього податку в більшості регіонів України, до пільговиків також звичайно відносять:

- благодійні організації, які існують лише за рахунок членських внесків і благодійних пожертвувань та інші особи, яким згідно законодавства надано пільги;
- громадські організації і підприємства сліпих в частині фонду оплати праці, нарахованого на кількість працюючих інвалідів по зору I та II груп;
- громадські організації і підприємства, на яких кількість ветеранів війни складає не менше 60% від середньооблікової чисельності;
- громадські організації, в яких відсутні штатні робітники і фонд оплати праці не створюється.

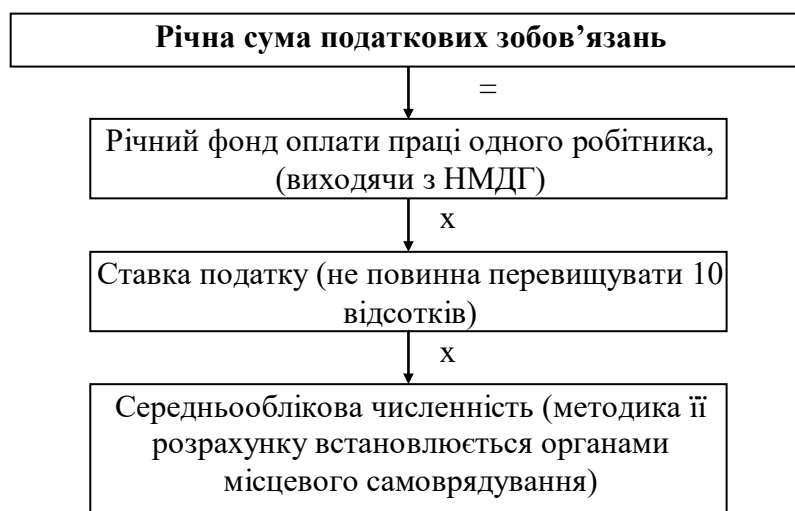
В деяких регіонах України до платників комунального податку віднесені також розташовані на відповідній території відокремлені підрозділи юридичних осіб. Такий підхід є цілком зрозумілий, з точки зору економічної логіки, оскільки основне призначення комунального податку – фінансування місцевого транспорту загального користування, яким користуються робітники не тільки



юридичних осіб, але й інших суб'єктів господарювання, які розміщені на території відповідної територіальної громади. Разом з тим, чинному законодавству він не відповідає, бо платниками визначені саме юридичні особи.

На підставі тих же аргументів під категорію платників комунального податку не підпадають фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від кількості найманих працівників.

**Об'єктом оподаткування** є розрахункова величина річного фонду оплати праці (рис.12.4), яка визначається як добуток середньоспискової чисельності працівників і одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян (НМДГ).



**Рис. 12.4. Алгоритм розрахунку комунального податку**

Для розрахунку комунального податку необхідно визначити показник чисельності працівників підприємства. В більшості регіонів України для цієї мети використовувався показник середньооблікової чисельності штатних працівників спискового складу. Після затвердження нової Інструкції зі статистики чисельності працівників (наказ Державного Комітету статистики від 28 вересня 2005 року, введений в дію з 1 січня 2006 року) аналогом цього показника є показник середньооблікової кількості штатних працівників, суть якого полягає у тому, що зайнятий працівник враховується тільки один раз (за місцем основної роботи), незалежно від терміну трудового договору та тривалості робочого часу.

В облікову кількість штатних працівників включаються усі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували

постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві. В обліковій кількості штатних працівників за кожний календарний день враховуються особи, які фактично працювали, а також відсутні на роботі з будь-яких причин, тобто усі працівники, які перебувають у трудових відносинах, незалежно від виду трудового договору.

До облікової кількості включаються штатні працівники, які: фактично з'явилися на роботу, включаючи тих, які не працювали з причин простою; прийняті на роботу з випробувальним терміном; прийняті або переведені за ініціативою адміністрації на роботу на неповний робочий день або неповний робочий тиждень (враховуються як цілі одиниці); перебувають у службових відрядженнях, включаючи закордонні; уклали трудовий договір з підприємством про виконання роботи вдома особистою працею (надомники); прийняті для заміщення працівників, які тимчасово відсутні; працюють згідно з договорами (розпорядженнями, наказами) за межами підприємства; направлені для виконання робіт вахтовим методом; прийняті на постійну роботу за направленням державної служби зайнятості згідно з договором з роботодавцем про надання дотації на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних; іноземні громадяни, якщо вони оформлені згідно з національним законодавством та одержують заробітну плату; студенти денних відділень навчальних закладів, аспіранти, а також учні професійно-технічних навчальних закладів, з якими укладені трудові договори.

В середньооблікову кількість включаються також працівники, які тимчасово не працюють по наступних причинах: по хворобі, в зв'язку з виконанням державних і громадянських обов'язків, через тимчасове залучення до сільськогосподарських та інших робіт, направлені на навчання, робітники, відряджені на інші підприємства згідно рішення уряду, перебувають у відпустках тощо.

Не включаються до облікової кількості штатних працівників такі категорії:

- прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств та внутрішні сумісники;
- залучені до виконання робіт за цивільно-правовими договорами (договорами підряду).
- переведені з інших підприємств згідно з договорами між суб'єктами господарювання;
- учні, слухачі професійно-технічних навчальних закладів, які проходять виробниче навчання та виробничу практику на підприємстві згідно з договорами про надання робочих місць для зазначених цілей;
- особи, направлені підприємствами для навчання у навчальних закладах з відривом від виробництва, які одержують за рахунок коштів цих підприємств тільки стипендію;
- особи, які навчаються за рахунок коштів, передбачених у зведених кошторисах будівництва, для роботи на підприємствах, які будуть вводитися в дію;
- працівники, які подали заяви про звільнення і припинили роботу до закінчення строку попередження або які припинили роботу без попередження адміністрації. Вони виключаються із облікового складу працівників з першого дня невиходу на роботу.

Середньооблікова кількість штатних працівників розраховується на підставі щоденних даних про облікову кількість штатних працівників, які повинні уточнюватись відповідно до наказів про прийом, переведення працівника на іншу роботу та припинення трудового договору.

Облікова кількість штатних працівників за кожен день має відповідати даним табельного обліку використання робочого часу працівників, на підставі якого визначається кількість працівників, які з'явилися або не з'явилися на роботу.

Середньооблікова кількість штатних працівників за місяць обчислюється шляхом підсумовування кількості штатних працівників облікового складу за кожний календарний день звітного місяця, включаючи вихідні, святкові та

неробочі дні, і ділення одержаної суми на число календарних днів звітного місяця

При обчисленні середньооблікової кількості штатних працівників облікового складу враховуються всі категорії працівників облікового складу, крім працівників, які перебувають у відпустках у зв'язку з вагітністю та пологами або для догляду за дитиною до досягнення нею віку, передбаченого чинним законодавством або колективним договором підприємства, включаючи тих, які усиновили новонароджену дитину безпосередньо з пологового будинку. Облік цих категорій працівників ведеться окремо.

Органи місцевого самоврядування можуть визначити інший порядок обчислення середньої чисельності робітників для цілей комунального податку. Так, наприклад, для цього може бути використаний показник середньооблікової кількості працівників в еквіваленті повної зайнятості, який рекомендовано саме для визначення середніх показників, в т.ч. й середньої заробітної плати. Тобто в кожному конкретному випадку методика обчислення середньої чисельності визначається відповідним рішенням місцевої ради.

Чинним законодавством визначена гранична ставка податку (10%) від бази оподаткування. Теоретично органами місцевого самоврядування можуть бути встановлені ставки податку в діапазоні від 0 до 10%, але на практиці фактична ставка встановлюється на рівні граничної.

Нарахована сума комунального податку відноситься на валові витрати. В бухгалтерському обліку нарахування комунального податку відображають кореспонденцію рахунків:

*Дт 92 “Адміністративні витрати”*

*Кт 6414 “Розрахунки за податками (комунальний податок).”*

Комунальний податок нараховується та сплачується щомісячно в строки передбачені законодавством. Один раз в квартал в податкову інспекцію подається розрахунок комунального податку.

Податковий контроль здійснюється щомісячно в міру подання звітності і сплати комунального податку.

### **12.3. Податок з реклами: організація нарахування та сплати**

Податок з реклами є обов'язковим до справляння місцевими органами самоврядування при наявності об'єкта оподаткування (рис.12.5).



**Рис. 12.5. Загальна характеристика податку з реклами**

Реклама являє собою спеціальну інформацію про особи, як юридичні так і фізичні, чи продукцію (товари, роботи, послуги), яка поширюється в будь-якій формі і будь-яким способом з метою прямого чи непрямого отримання прибутку.

Реклама буває внутрішня і зовнішня.

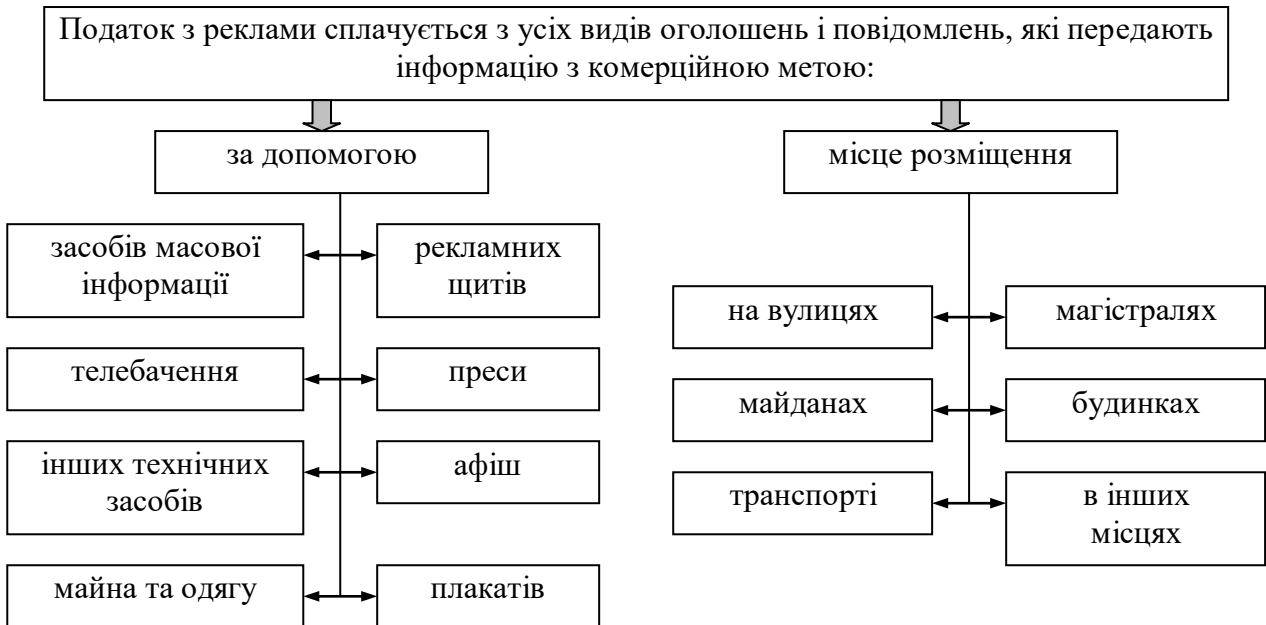
Внутрішня реклама – це реклама, яка розміщена всередині будинків, приміщень, споруд тощо.

Зовнішня реклама – це реклама, яка розміщена на окремих спеціальних конструкціях, щитах, екранах, на фасадах будинків і споруд.

**Платниками** є юридичні та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності – рекламодавці чи виробники і поширювачі реклами, якщо вони є рекламодавцями, рекламна діяльність яких проводиться на території органу місцевого самоврядування.

**Об'єктом справляння** податку з реклами Декретом [45] визначена вартість послуг за встановлення та розміщення реклами.

Податок з реклами сплачується з усіх видів оголошень і повідомлень, які передають інформацію з комерційною метою (рис.12.6).



**Рис. 12.6. Види рекламних оголошень і повідомлень, за встановлення і розміщення яких справляється податок з реклами**

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1% вартості послуг з розміщення одноразової реклами та 0,5% за розміщення реклами на тривалий час.

Податок з реклами сплачується рекламодавцями під час оплати послуг з установа і розміщення реклами. Рекламні агентства відносно податку з реклами виконують функції податкових агентів, тобто отримують суму податку від платників та перераховують її до бюджету у встановлені терміни. Найбільш поширеним є застосування місячного базового податкового періоду.

Формування вартості рекламних послуг здійснюється таким чином:

$$B = B_t + П + П_r + П_{ДВ},$$

де  $B$  – вартість послуг рекламного агентства;

$B_t$  – витрати рекламного агентства на надання послуг, включаючи матеріальні витрати, нарахування заробітної плати тощо;

$П$  – прибуток рекламного агентства, що одержується від надання рекламних послуг;

Пр – податок з реклами, розрахований таким чином:

$$Pr = (Vr + П) \times 0,001 \text{ або}$$

$$Pr = (Vr + П) \times 0,005$$

ПДВ – податок на додану вартість, розрахований таким чином:

$$ПДВ = (Vr + П) \times 0,2$$

Згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», до валових витрат не включається готівка, витрачена на рекламні цілі. Витрати на рекламні цілі, здійснені в безготівковому порядку, відносяться до валових витрат в залежності від характеру реклами. У бухгалтерському обліку затрати на рекламу включають до складу витрат на збут (рахунок 93).

## 12.4. Місцеві збори

Перелік і основні елементи місцевих зборів в Україні наведені в таблиці 12.1.

Таблиця 123.1

### Місцеві збори в Україні

п/п	Збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
1.	Збір за парковку автотранспорту	юридичні і фізичні особи, які паркують автомобілі	паркування автомобілів у спеціально обладнаних або відведених місцях	не більше 3% НМДГ у спеціально обладнаних місцях і 1% НМДГ у відведених місцях
2.	Ринковий збір	юридичні і фізичні особи, які реалізують товари на ринках	здійснення торгової діяльності на ринках	0,05-0,15 НМДГ – для фізичних осіб; 0,2-2 НМДГ – для юридичних осіб
3.	Збір за видачу ордера на квартиру	отримувачі ордера	отримання ордеру на квартиру	30% НМДГ на час оформлення ордера
4.	Курортний збір	фізичні особи	тимчасове перебування в курортній місцевості	не більше 10% НМДГ
5.	Збір за участь в бігах на іподромі	юридичні і фізичні особи – власники коней	виставлення коней на змаганнях комерційного характеру	не більше 3 НМДГ
6.	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	учасники гри, які придбали білети	Вартість білетів на участь у грі в тоталізаторі	не більше 5% суми плати за участь в грі
7.	Збір за виграш на бігах на іподромі	особи, які виграли в грі в тоталізатор	Сума виграшу на бігах на іподромі	Не більше 6% суми виграшу

п/п	Збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
	іподромі			
8.	Збір за право використання місцевої символіки	юридичні і фізичні особи, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	вартість виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг	для юридичних осіб – 0,1% вартості продукції (робіт, послуг), для громадян, що займаються підприємницькою діяльністю - 5 НМДГ
9.	Збір за право проведення кіно- і телезйомок	комерційні кіно- і телеорганізації, які проводять зйомки	фактичні витрати на проведення місцевими органами влади необхідних для зйомок заходів	не більше фактичних затрат на проведення зазначених заходів
10.	Збір за право проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотерей	юридичні і фізичні особи, які мають відповідний дозвіл	вартість товарів, виходячи з їх початкової ціни (для аукціонів) чи сума, на яку випускається лотерея	0,1% вартості заявлених товарів чи суми на яку випускається лотерея, але не більше 3 НМДГ з кожного учасника
11.	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі сфери послуг	юридичні і фізичні особи, які реалізують товари у спеціально відведених місцях	розміщення об'єктів торгівлі	не більше 20 НМДГ - для суб'єктів, які постійно здійснюють торгівлю; 1 НМДГ в день - за одноразову торгівлю
12.	Збір з власників собак	громадяни власники собак	Утримання собак	не більше 10% НМДГ на момент нарахування збору

Платниками *збору за парковку автотранспорту* є юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях.

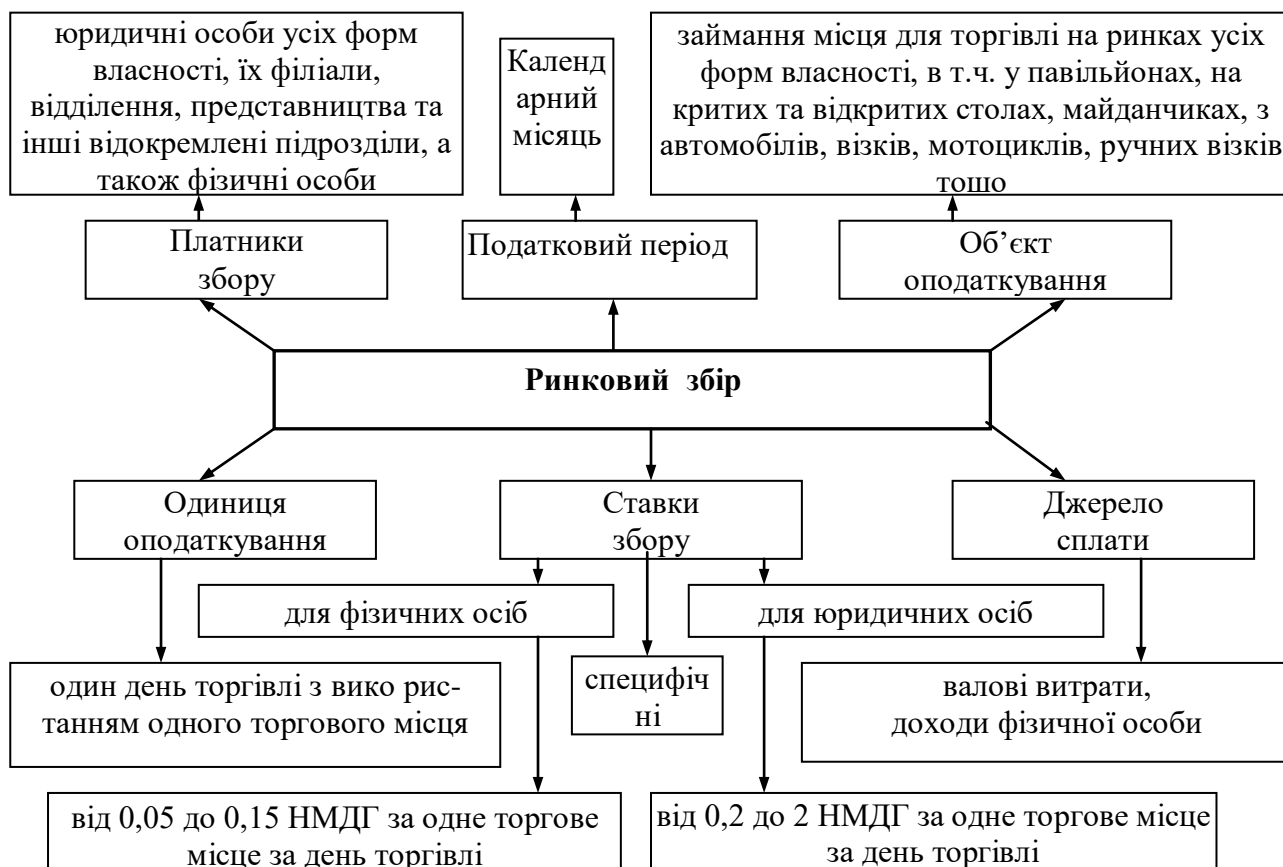
Ставка збору за парковку автотранспорту встановлюється з розрахунку за одну годину паркування, її граничний розмір не повинен перевищувати 3 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян в спеціально обладнаних місцях і 1 відсотка у відведених місцях (рис.12.7).

*Ринковий збір* - це плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари (рис.12.8).





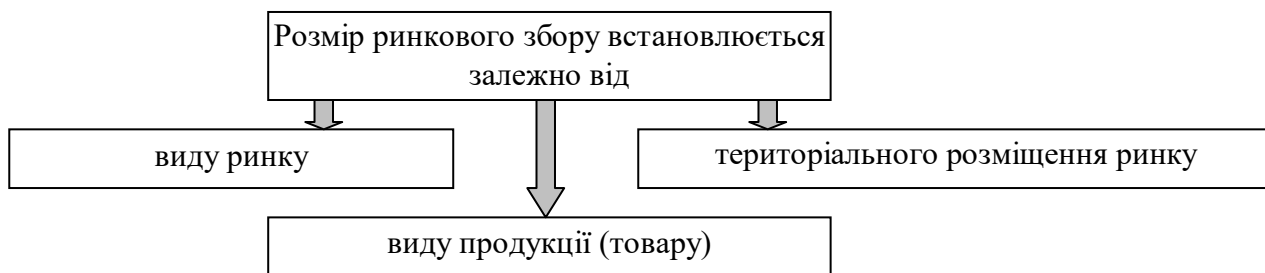
**Рис. 12.7. Загальна характеристика збору за парковку автотранспорту**



**Рис. 12.8. Загальна характеристика ринкового збору**

Законодавчою базою для справляння ринкового збору, крім Декрету [45], є Указ Президента України від 28.червня 1999 року «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» [40].

Ринковий збір справляється за кожний день торгівлі. Згідно з Декретом [45] його граничний розмір не повинен перевищувати 20 відсотків мінімальної заробітної плати для громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб залежно від ринку, його територіального розміщення та виду продукції (товару) – рис.12.9.

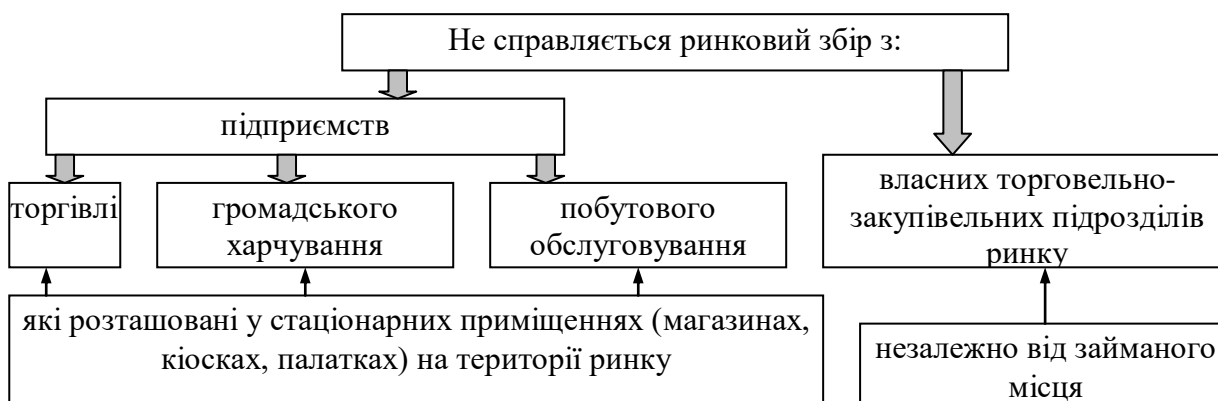


**Рис. 12.9. Критерії диференціації ринкового збору за Декретом [45]**

Відповідно до Указу Президента України [40] ставки ринкового збору встановлюються у розмірі від 0,05 до 0,15 неоподаткованого мінімуму доходів громадян для фізичних осіб і від 0,2 до 2 неоподаткованих мінімумів доходів громадян для юридичних осіб за кожне торгове місце.

Ринковий збір сплачується до початку торгівлі через касовий апарат адміністрації ринку. На підставі касового чека про сплату ринкового збору особі надається місце для торгівлі.

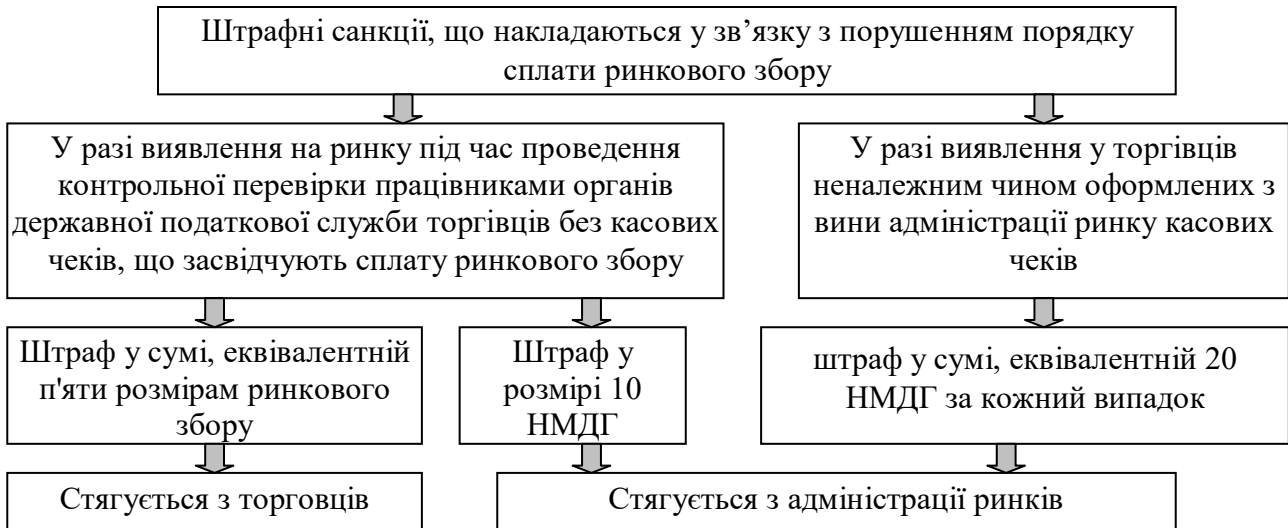
Щодо справляння ринкового збору передбачена система пільг (рис.12.10).



**Рис. 12.10. Пільги зі сплати ринкового збору**

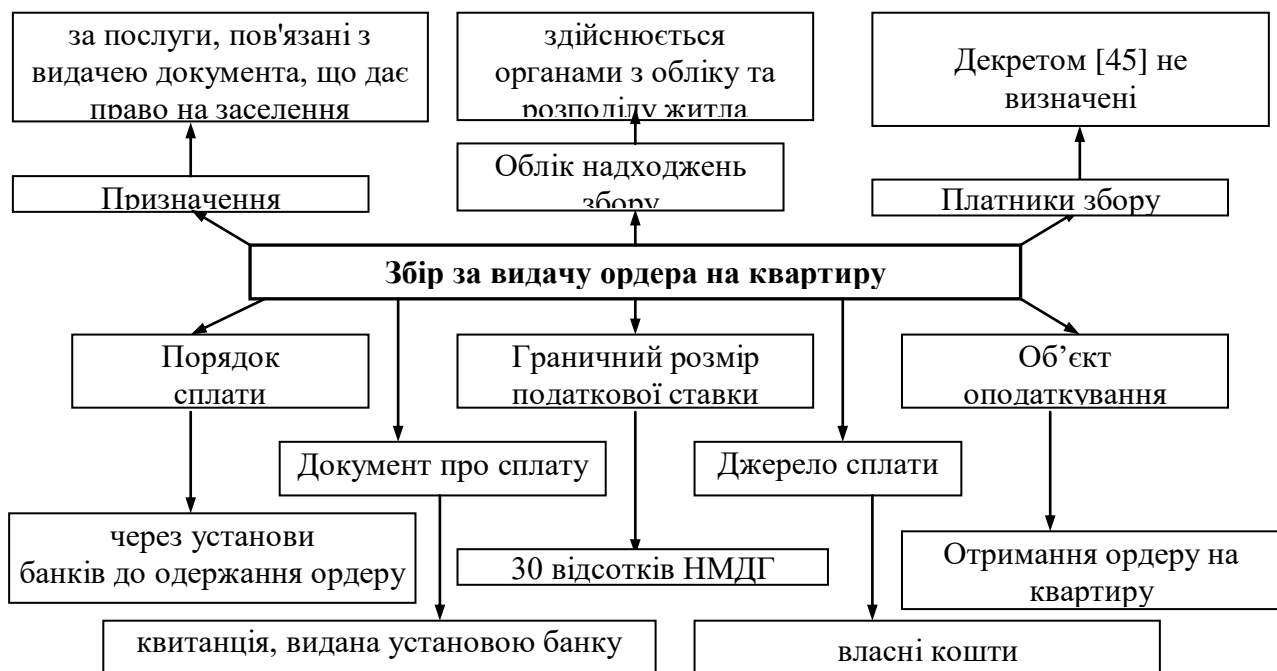
Кошти, отримані ринком від сплати ринкового збору, щомісяця до 20 числа перераховуються до відповідного місцевого бюджету.

Відповідальність за нарахування ринкового збору та своєчасність сплати його до місцевого бюджету покладається на адміністрацію ринку. Але штрафні санкції у зв'язку з порушенням порядку сплати передбачені не тільки для адміністрації ринків, а й для торговців (рис.12.11).



**Рис. 12.11. Штрафні санкції у зв'язку з порушенням порядку сплати ринкового збору**

*Збір за видачу ордера на квартиру* сплачується за послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири (рис.12.12).



**Рис. 12.12. Загальна характеристика збору за видачу ордера на квартиру**

Граничний розмір збору за видачу ордера на квартиру не повинен перевищувати 30 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян на час оформлення ордера на квартиру.

Збір за видачу ордера на квартиру сплачується через установи банків до одержання ордера і перераховується до бюджету місцевого самоврядування. Документом про сплату збору є квитанція, видана установою банку.

Облік надходжень збору за видачу ордера на квартиру здійснюється органами з обліку та розподілу житла.

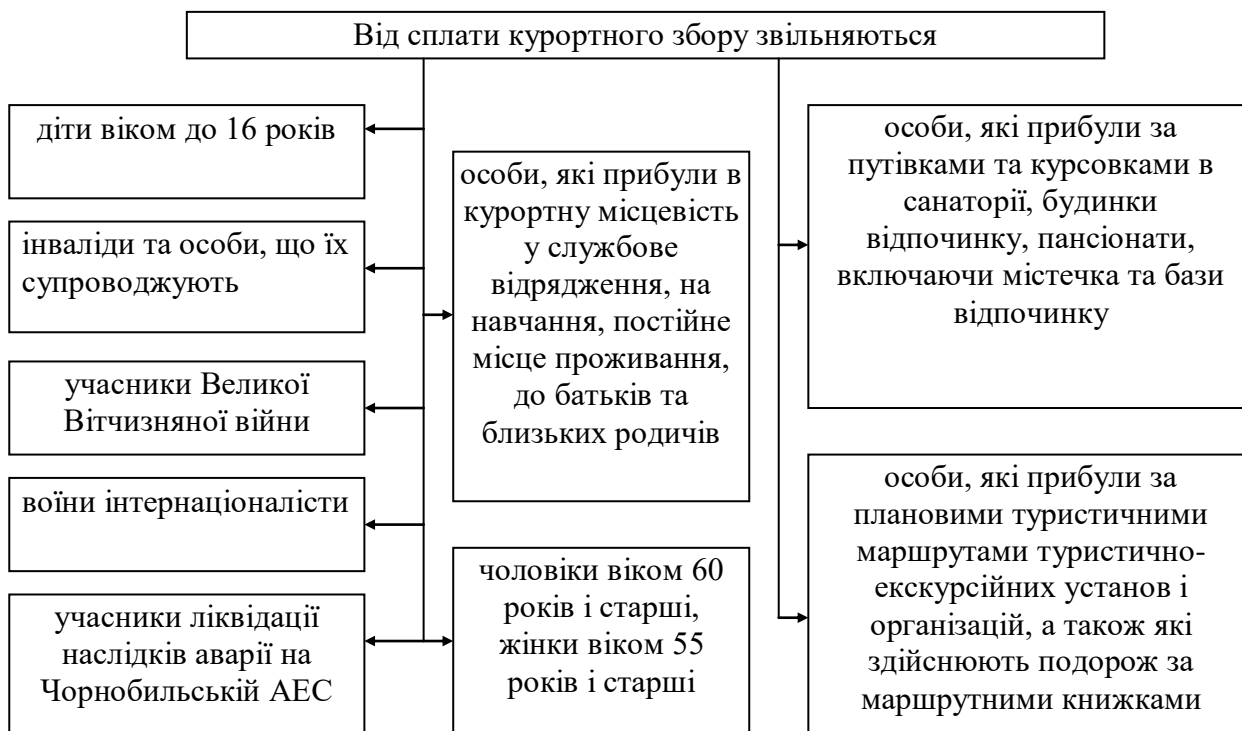
Платниками *курортного збору* є громадяни, які прибувають у курортну місцевість.

Граничний розмір курортного збору не може перевищувати 10 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян (рис.12.13).



**Рис. 12.13. Загальна характеристика курортного збору**

Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори [45]. передбачена система податкових пільг. Від сплати курортного збору звільняються (рис.12.14):



**Рис. 12.14. Система пільг з курортного збору**

Курортний збір справляється з платників за місцем їх тимчасового проживання. При зміні платником місця проживання в межах курортної місцевості курортний збір повторно не справляється.

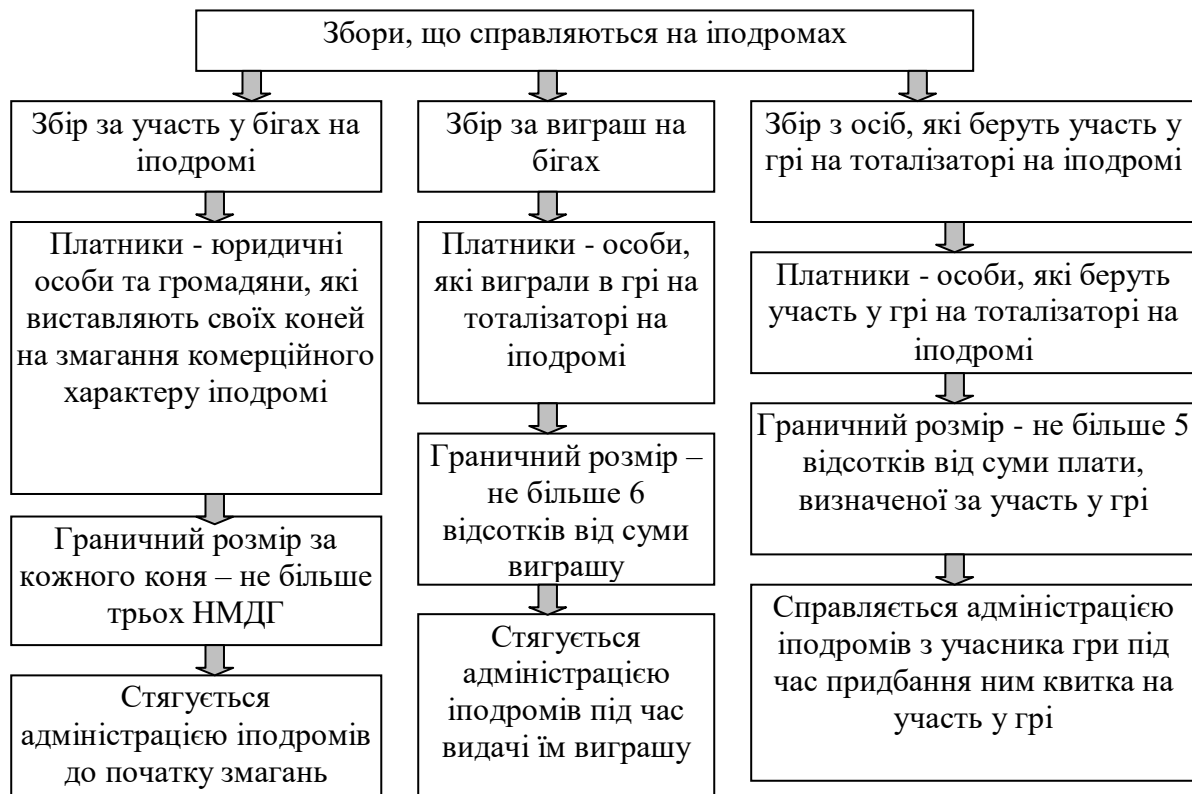
З осіб, які прибули в курортну місцевість, збір справляється не пізніше як у триденний термін від дня прибуття.

Курортний збір справляється:

- адміністрацією готелю та іншими установами готельного типу під час реєстрації прибулих;
- квартирно-посередницькими організаціями при направленні осіб (крім прибулих за путівками туристично-екскурсійних установ і організацій) на поселення в будинки (квартири), що належать громадянам на праві власності.

З осіб, які зупиняються в будинках (квартирах) громадян без направлення квартирно-посередницьких організацій, а також з осіб (крім тих, що здійснюють подорож за маршрутними книжками), які проживають у наметах, автомашинах тощо, курортний збір справляється у порядку, визначеному Радами народних депутатів, що встановлюють цей збір.

Наступні три місцеві збори справляються на *інодромах* (рис.12.15).



**Рис. 12.15. Загальна характеристика зборів, що справляються на іподромах**

*Збір за участь у бігах на іподромі* справляється з юридичних осіб та громадян, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру.

Граничний розмір збору за участь у бігах на іподромі за кожного коня не повинен перевищувати трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Збір за участь у бігах на іподромі справляється адміністрацією іподромів до початку змагань.

*Збір за виграш на бігах* справляється адміністрацією іподромів з осіб, які виграли в грі на тоталізаторі на іподромі, під час видачі їм виграшу. Його граничний розмір не повинен перевищувати 6 відсотків від суми виграшу.

*Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі*, справляється у вигляді відсоткової надбавки до плати, визначеної за участь у грі. Його граничний розмір не повинен перевищувати 5 відсотків від суми цієї надбавки. Сума збору справляється адміністрацією іподромів з учасника гри під час придбання ним квитка на участь у грі.

*Збір за право на використання місцевої символіки* справляється з юридичних осіб і громадян, які використовують цю символіку з комерційною метою (рис.12.16).



**Рис. 12.16. Загальна характеристика збору за право на використання місцевої символіки**

Дозвіл на використання місцевої символіки (герба міста або іншого населеного пункту, назви чи зображення архітектурних, історичних пам'яток) видається відповідними органами місцевого самоврядування.

Граничний розмір збору за право на використання місцевої символіки не повинен перевищувати з юридичних осіб - 0,1 відсотка вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки, з громадян, що займаються підприємницькою діяльністю, - п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

*Збір за право на проведення кіно- і телезйомок* вносять комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки, що потребують від місцевих органів державної виконавчої влади додаткових заходів (виділення наряду міліції, оточення території зйомок тощо) – рис.12.17.

За своїм характером цей збір є компенсаторним платежем, призначення якого – відшкодування витрат місцевих бюджетів у зв'язку з проведенням кіно- і телезйомок.



**Рис. 12.17. Загальна характеристика збору на проведення кіно-і телезйомок**

Проведення кіно- і телезйомок фізичними особами не є об'єктом для справляння цього збору.

Граничний розмір збору за право на проведення кіно- і телезйомок не повинен перевищувати фактичних витрат на проведення зазначених заходів.

Платниками *збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей* є юридичні особи і громадяни, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей.

Об'єктом збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей є вартість заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів виходячи з їх початкової ціни або суми, на яку випускається лотерея (рис.12.18).

Граничний розмір збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей не повинен перевищувати 0,1 відсотка вартості заявлених до місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу товарів або від суми, на яку випускається лотерея.

Збір за право на проведення місцевих аукціонів і конкурсного розпродажу справляється за три дні до їх проведення під час одержання дозволу на випуск лотереї.

Граничний розмір збору за право на проведення лотерей з кожного учасника не повинен перевищувати трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.





**Рис. 12.18. Загальна характеристика збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей**

*Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі* - це плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях (рис.12.19).

Збір за видачу дозволу на торгівлю справляється уповноваженими організаціями, яким надано таке право. Встановлення цього збору не стосується тих об'єктів торгівлі, які створені до набрання чинності Декретом [45], тобто до 1993 року.

Для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях (стаціонарних об'єктах), збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі стягується одноразово.

Збір за видачу дозволу на торгівлю справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари залежно від площі торгового місця, його територіального розміщення та виду продукції (рис.12.20).



**Рис. 12.19. Загальна характеристика збору за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі**



**Рис. 12.20. Фактори, що впливають на розмір збору за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі**

Граничний розмір збору за видачу дозволу на торгівлю не повинен перевищувати 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, і одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян в день - за одноразову торгівлю. Слід відзначити, що в тексті Декрету [45] граничний розмір збору для одноразової торгівлі встановлений на рівні однієї мінімальної заробітної плати, але на практиці застосовується розмір неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Платниками *збору з власників собак* є громадяни - власники собак (крім службових), які проживають у будинках державного і громадського житлового фонду та приватизованих квартирах (рис.12.21).



**Рис.12.21. Загальна характеристика збору з власників собак**

Збір з власників собак справляється за кожний рік. Його граничний розмір за кожную собаку не повинен перевищувати 10 відсотків неоподаткованого мінімуму доходів громадян на час нарахування збору.

Збір з власників собак стягується органами житлово-комунального господарства одночасно зі сплатою комунальних послуг.

Слід відзначити, що адміністрування цього збору пов'язане зі значними витратами, пов'язаними з реєстрацією власників собак робітниками житлово-комунальних підприємств, а суми надходжень в місцеві бюджети – відносно невеликі. Тому, незважаючи на обов'язковість введення збору з власників собак на території всіх територіальних громад, на практиці він справляється вибірково.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Дайте загальну характеристику місцевому оподаткуванню в Україні.
2. Хто є платниками комунального податку?
3. Назвіть об'єкт оподаткування, ставку та пільги щодо комунального податку.
4. Як визначити фонд оплати праці для розрахунку комунального податку?
5. Хто сплачує податок з реклами?
6. Які є ставки податку з реклами?
7. Що є об'єктом оподаткування податком з реклами?
8. Який порядок нарахування та сплати податку з реклами?
9. Які місцеві збори визначені законодавством України?
10. Охарактеризуйте особливості нарахування та сплати щодо конкретних місцевих зборів.

## РОЗДІЛ XIII. ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

### 13.1. Теоретичні основи податкового менеджменту

Важливою складовою загальної теорії і практики управління є управління оподаткуванням. Воно базується на фундаментальному пізнанні політичних, економічних, юридичних та інших наук, збагачених сучасною вітчизняною та зарубіжною практикою. Це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади і управління (в тому числі податкові адміністрації та інспекції всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці. Права та обов'язки органів системи податкового управління оподаткуванням регламентовані у законодавчому порядку.

Поняття “управління оподаткуванням” можна розглядати у двох аспектах:

- по-перше, як систему органів управління (законодавчих і виконавчих органів). В число їх обов'язків входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд і обговорення та затвердження у встановленому порядку ;
- по-друге, як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства. Управління оподаткуванням – найбільш соціально виражена сфера управлінських дій [82].

В економічному та соціальному житті України питання теоретико-організаційного обґрунтування державного управління у сфері оподаткування надзвичайно актуальне. Це зумовлено новими явищами в економіці, її переходом до ринкових відносин, де управління народним господарством вимагає активного використання інструментів фінансового механізму і, насамперед, податків.

Історичний досвід розвитку податків та системи оподаткування показує, що характер функціонування податків та державних структур, які здійснюють збір коштів в державну казну, в більшості випадків визначається видом державного правління, державним устроєм, розвитком продуктивних сил та економічних відносин.

Світова практика оподаткування свідчить, що основними напрями діяльності податкової служби повинні бути:

- спроможність організувати виконання нових податкових законів, своєчасно проаналізувати і визначити їх вплив на стимулювання вітчизняного виробництва;
- виявлення недоліків і внесення пропозицій законодавцю щодо оптимізації системи оподаткування;
- забезпечення збору податків і обов'язкових платежів з одночасною оптимізацією бази оподаткування, особливо за рахунок створення механізмів мінімізації обороту тіньового капіталу;
- організація роботи з платниками податків таким чином, щоб не допускати порушень їхніх прав з боку працівників податкової служби.

Як і в світовій практиці діяльності податкових органів, ці напрями вдосконалення роботи податкової служби України мають стати пріоритетними.

Щоб бути ефективною податкова система повинна відповідати адміністративним та організаційним можливостям управління нею. Для того, щоб акцентувати увагу на важливості змін у сфері управління в теорії і практиці управлінської діяльності з'явилась така специфічна форма управління як податковий менеджмент.

На відміну від управління оподаткуванням, податковий менеджмент спрямовується не лише на організацію оподаткування, а й на вдосконалення всієї податкової системи.

Податковий менеджмент - це механізм, вбудований у податкову систему, який функціонує відповідно до об'єктивних законів ринкової економіки. Механізм податкового менеджменту передбачає дослідження і аналіз стану оподаткування, виявлення недоліків та причин їх появи, а також розробку пропозицій по їх вирішенню.

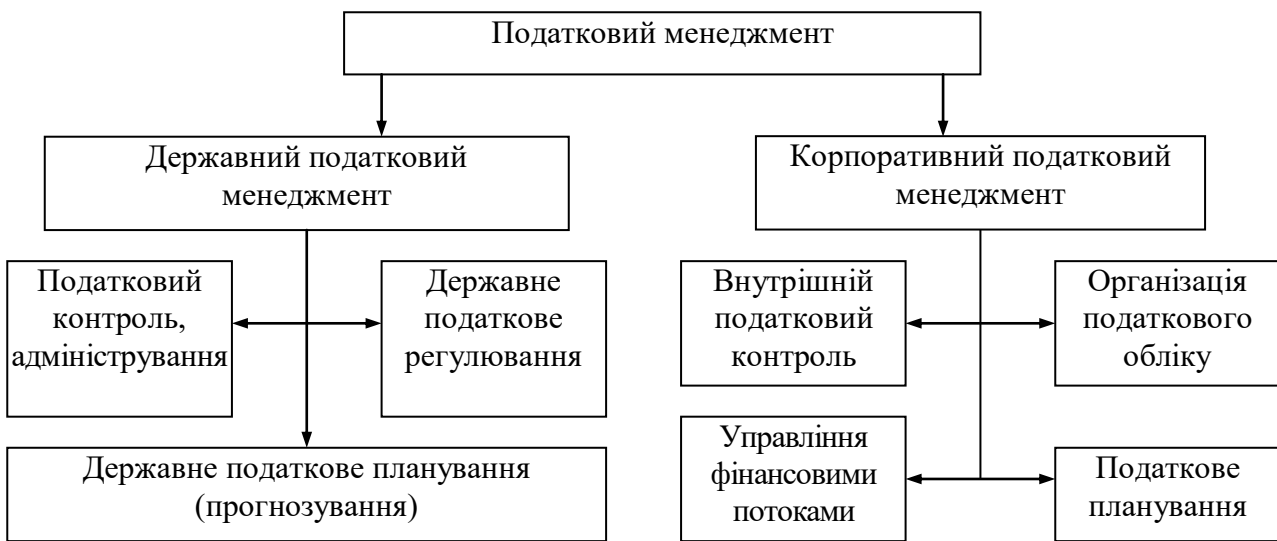
Як один із елементів державного менеджменту, податковий менеджмент, виконує специфічні функції по організації податкової системи і діяльності по збору податків, відтворенню і розширенню податкової бази.

Як і кожна система управління, управління оподаткуванням складається з двох взаємопов'язаних складових – об'єкту і суб'єкту управління. На якість управління прямо впливають як знання об'єкту (керованої системи), так і суб'єкту (керуючої системи).

Об'єктом податкового менеджменту є дії та процеси, спрямовані на встановлення та зміну податкових норм та справляння податків.

Суб'єктами податкового менеджменту є держава в особі її органи, а також платники податків. До державних органів належать законодавчі і виконавчі органи влади. Необхідно виділити у складі законодавчих органів Верховну Раду України, а в структурі виконавчої влади - Міністерство фінансів України, зокрема Департамент податкової політики і макроекономічного прогнозування та Департамент по бюджету, а також Державну податкову адміністрацію. Що стосується платників, то безпосередніми суб'єктами управління виступають керівники підприємств, фінансові менеджери, бухгалтери фірм.

Податковий менеджмент діяльності державних органів влади повинен бути спрямованим на забезпечення інтересів як держави, так і платників податків. Тому основними його видами є державний податковий менеджмент і корпоративний податковий менеджмент (рис.13.1).



**Рис.13.1. Складові державного та корпоративного податкового менеджменту**

Таким чином, податковий менеджмент необхідно розглядати як комплекс взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, який регламентується особливими правовими нормами законодавчих актів в сфері оподаткування держави. Це елемент системи державного управління з приводу супроводження механізмів забезпечення держави фінансовими ресурсами та регулювання процесів, які проходять в реальному секторі економіки.

Поняття податковий менеджмент, як підсистема державного управління прямо залежить від рівня розвитку, якості, різносторонності, гнучкості, актуальності та об'єктивності існуючого в державі правового поля. З одного боку нормативно-правові акти дають державним управлінським інститутам право здійснювати управлінські повноваження, а з другого боку -- недосконалість чинного законодавства практично унеможливує виконання державними органами покладених на них завдань.

### **13.2. Державний податковий менеджмент**

Особливою формою податкового менеджменту і сферою діяльності держави є державний податковий менеджмент.

Під державним податковим менеджментом слід розуміти систему державного управління оподаткуванням. До її складу входять законодавчі і адміністративні органи. Крім того, ця система включає сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Метою державного податкового менеджменту є формування та забезпечення функціонування ефективної податкової політики держави.

Основними завданнями державного податкового менеджменту є:

- забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів;
- прогнозування обсягів податкових надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків росту доходів підприємств, галузей, всієї економіки з використанням зарубіжного досвіду;
- розробка нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнесу без шкоди для державних соціальних програм

При цьому, державний податковий менеджмент покликаний оптимально поєднувати фіскальну і регулюючу функції податків. Тому важливе завдання державного податкового менеджменту щодо регламентування податкових норм і правил полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи для забезпечення надходжень до бюджету, стимулювання економічного зростання.

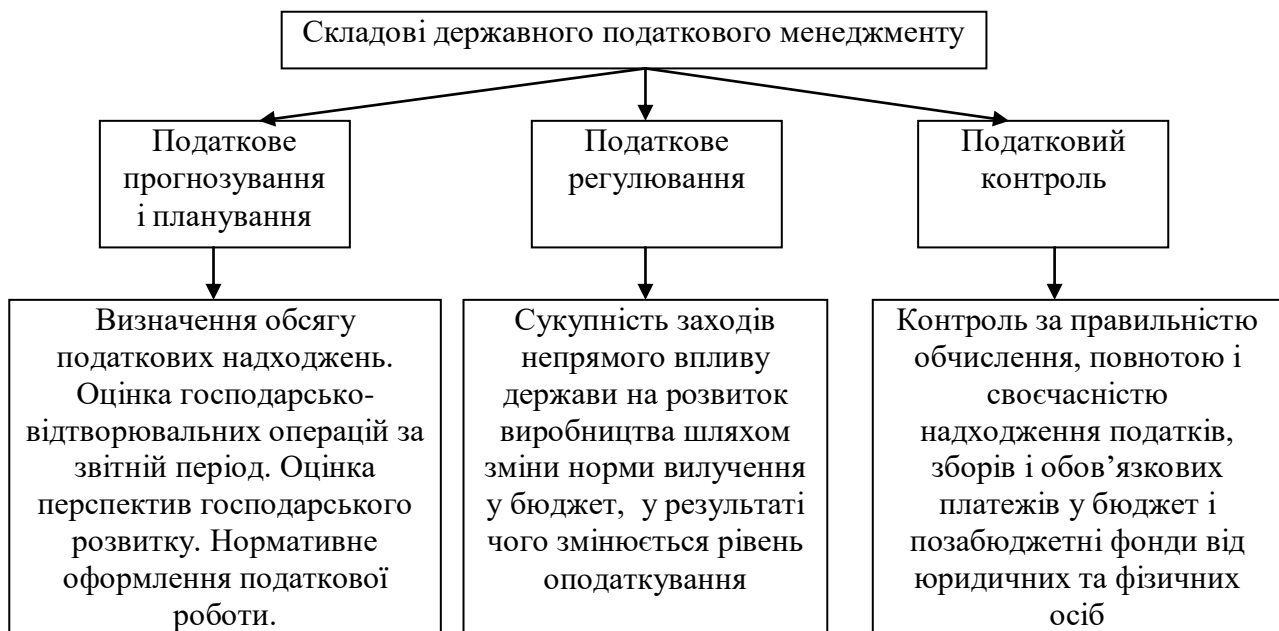
Саме від ступеня відповідності державного податкового менеджменту можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам громадянського суспільства залежить його ефективність.



Як особливий науково-технічний процес, державний податковий менеджмент є надзвичайно об'ємним за своїм змістом, умовами організації і цілями. Це і розробка правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики; і забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму та його елементів; і створення обліково-аналітичних процедур. В зв'язку з чим державний податковий менеджмент займає провідне місце в системі управління економікою.

Складовими державного податкового менеджменту є (рис.13.2):

1. Податкове прогнозування і планування.
2. Податкове регулювання.
3. Податковий контроль.



**Рис.13.2 Складові державного податкового менеджменту [82]**

Таким чином, державний податковий менеджмент поєднує в собі три взаємодіючі сфери фінансово-бюджетної діяльності і завдяки цьому:

- проводить встановлення та оцінку планових, фактичних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових відносин (податкове планування і прогнозування);
- застосовує науково - обґрунтовані важелі поточного втручання в хід виконання бюджету держави (податкове регулювання);

- застосовує заходи впливу (санкції) при порушенні норма податкового законодавства (податковий контроль).

В сукупності перелічені елементи державного податкового менеджменту забезпечують своєчасне і ефективно виконання державної покладених на неї функцій.

### **13.3. Податкове планування і прогнозування**

Особливими елементами системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту є податкове прогнозування і планування.

Основне завдання податкового прогнозування і планування – економічно і обґрунтовано забезпечити якісні та кількісні параметри бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни виходячи з розробленої і прийнятої в законодавчому порядку податкової концепції. Виконується дане завдання як у розрахунку на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш тривалу перспективу (податкове прогнозування).

При податковому плануванні і прогнозуванні реалізуються фіскальні завдання, а також закладаються основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання.

Щодо податкового планування, то його завдання неоднозначні і різняться в залежності від того, хто їх ставить: державні органи чи керівники підприємницьких структур. Відповідно, сфера податкового планування неоднорідна, вона поділяється на загальнодержавне податкове планування, та корпоративне податкове планування (рис.14.3).

Якщо основним завданням загальнодержавного податкового планування є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів, то основним завданням корпоративного податкового планування є сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація.

Однак, між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням є органічний зв'язок, тому що, не дивлячись на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія у них одна - створити стійкий економічний базис у рамках країни в цілому.



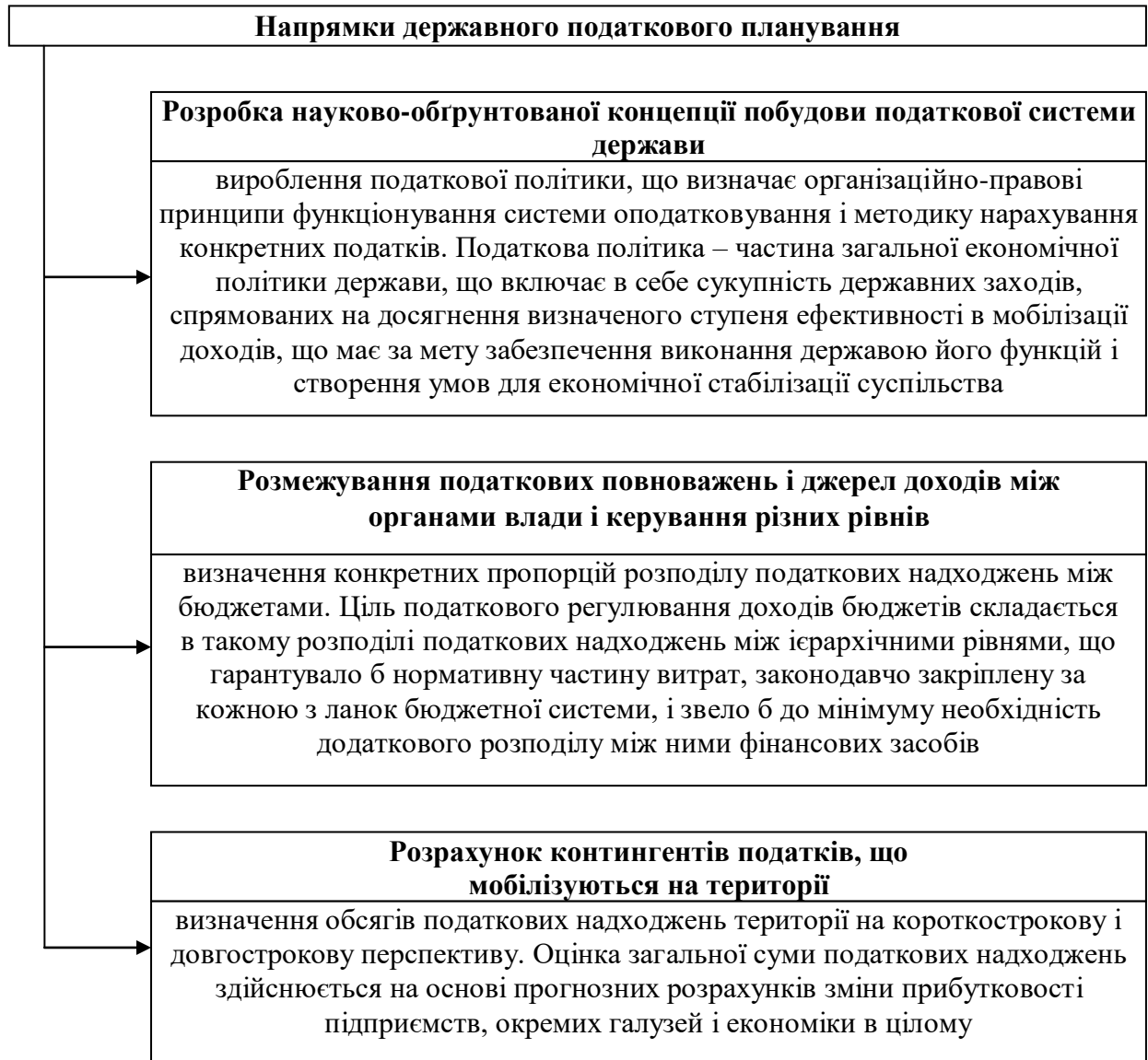
**Рис.14.3. Зміст податкового планування [63]**

При державному податковому плануванні закладаються основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання і контролю. Разом з податковим прогнозуванням, воно базується на оцінці ефективності податкової системи в цілому з позиції виконання нею фіскальних завдань і впливу на економіку, а також на аналізі причини розходжень між плановими і фактичними сумами податкових надходжень.

Основними напрямками державного податкового планування є:

- розробка науково-обґрунтованої концепції побудови податкової системи держави

- розмежування податкових повноважень і джерел доходів між органами влади і керування різних рівнів
- розрахунок контингентів податків, що мобілізуються на території (рис.13.4).

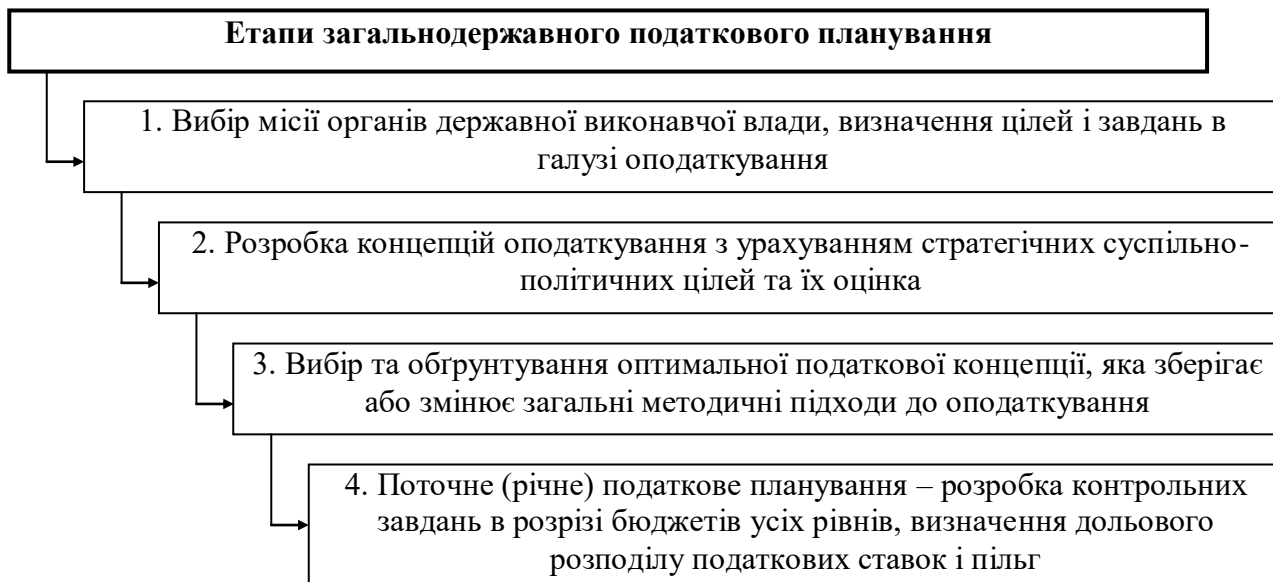


**Рис. 13.4. Основні напрямки державного податкового планування [63]**

Схематично процес загальнодержавного податкового планування можна відобразити наступним чином (рис.13.5).

Вибір місії органів державної виконавчої влади, визначення цілей і завдань в галузі оподаткування є першим важливим етапом державного податкового планування. Розробка поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить цілий ряд взаємопов'язаних дій, зокрема:

пошук варіантів податкового режиму із врахуванням тенденцій, які склались в економіці за минулий період; оцінку варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування у розрізі податкових груп, типів фінансово-господарської діяльності, окремих територій тощо; розрахунок проекту податкових надходжень із врахуванням результатів проведених експертиз виконання бюджету попереднього року.



**Рис. 14.5. Послідовність етапів загальнодержавного податкового планування [126]**

При цьому важливим є обговорення прийнятих урядом і парламентом податкових зобов'язань по відповідних статтях бюджетної класифікації, уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

Розробка концепцій оподаткування проводиться з урахуванням стратегічних суспільно-політичних цілей. Оцінки і детального вивчення потребують позитивні і негативні прояви у взаємовідносинах платників податків з бюджетом, встановлення закономірностей розвитку цих взаємовідносин.

З метою виявлення впливу всієї системи оподаткування, її окремих елементів і окремих податків на показники фінансово-господарської діяльності і навпаки проводиться факторний аналіз у системі бюджетно-податкових відносин.

Після попередньої оцінки можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків і бюджетними цілями розробляється комплекс заходів по їх згладжуванню або повному усуненню.

Вибір та обґрунтування оптимальної податкової концепції проводиться на основі прогнозування мобілізації сум контингентів податкових платежів на основі макроекономічних показників (обсяг ВВП, індекс інфляції, обсяг товарообороту) і розподілу регулюючих доходів по рівнях бюджетної системи з метою формування дохідної бази бюджетів територій.

Стратегію формування податкових доходів на наступний рік і перспективу визначає прогнозування надходжень податків на базі макроекономічних показників, однак воно не вирішує всіх проблем податкового прогнозування і планування. Тому необхідним його компонентом є опрацювання і аналіз статистичних даних про акумуляцію податків у бюджет за минулий період, а також інформації про можливі зміни у податковому законодавстві.

Не менш важливим є розмежування податкових доходів між бюджетами різних рівнів, оскільки значна частина доходів місцевих бюджетів формується за рахунок відрахувань від регулюючих доходів. Конкретне виконання місцевих бюджетів залежить не тільки від встановлених пропорцій розподілу загальнодержавних податків, але і від реальних надходжень контингентів цих податків на відповідній території. Прогнозування контингентів податкових доходів на відповідній території здійснюється територіальними фінансовими управліннями разом з податковими органами на основі даних, які характеризують економічний потенціал регіону, включаючи показники, які визначають обсяг платежів по відповідних податках.

При розробці поточних податкових планів вирішуються тактичні завдання у сфері оподаткування. Їх вирішення створює правове поле для постановки і дослідження стратегічних цілей. Щоб в майбутньому не було розриву між податковими завданнями та показниками фінансово-господарської діяльності, розробка поточних податкових планів повинна проводитись з детальним врахуванням перспектив розвитку оподаткування.

Таким чином, послідовність етапів податкового планування становить єдину лінію управлінських дій на поточний період та на подальшу перспективу (рис.13.6).



**Рис.13.6. Складові механізму реалізації податкових планів**

Податкове прогнозування ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних і аналітичних даних, які отримані у результаті виконання поточних податкових зобов'язань. Збір і обробка цих даних свідчить про позитивні і негативні тенденції оподаткування в поточному році, його вплив на темпи інвестування, структурних зрушень в галузях, співвідношення доходів територій, корпорацій і громадян. Аналітичні дослідження змісту податкових відносин при виконанні податкових зобов'язань в поточному фінансовому році служать важливою умовою для успішного податкового прогнозування.

Податкове прогнозування займає важливе місце в теорії і практиці управління. Воно використовується всіма розвиненими країнами світу як метод економічного передбачення [82].

Під прогнозом розуміють науково обґрунтоване передбачення можливого стану об'єкту у майбутньому, альтернативних шляхів і термінів його існування. Прогнози класифікують на суб'єктивні та засновані на моделях. Суб'єктивні прогнози ґрунтуються на здогадках, досвіді та інтуїції, спираються на неформальні погляди і міркування експерта. Засновані на моделях прогнози випливають із правил або моделей, у яких формалізовано відносини між потрібними нам змінними.

Прогнози можуть припустити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень, а тому є інструментами фінансового управління. Об'єктом прогнозування у податковому менеджменті є обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Органи влади зорієнтовані, перш за все, на максимально високий рівень можливого вилучення ресурсів у суб'єктів підприємницької діяльності. Даний процес базується на врахуванні росту загальнодержавних потреб по мірі розвитку суспільства.

Податкове прогнозування включає:

- оцінку доходності регіональної власності (використовуються коефіцієнти фінансової забезпеченості регіонів і бюджетної ефективності), потреб технічного оновлення галузей, спеціалізації регіону, стан оплати праці, ресурсної бази регіону, участь регіону в експертно-імпортних операціях, якість виробничої і соціальної інфраструктури, забезпеченість транспортними магістралями, рівень зайнятості. Ці дані формують інформаційну базу методичного розрахунку сукупного доходу регіону, його економічного, фінансового і податкового потенціалу;

- прогнозування обсягів податкових надходжень з врахуванням темпів економічного росту регіону. Ці показники мають важливе значення при формуванні бюджетів всіх рівнів, оскільки в них можуть бути більш достовірно відображені потреби регіонів у фінансових ресурсах з центру у вигляді субсидій, субвенцій, дотацій і трансфертного фінансування. Знання потенціалу регіону дозволяє більш точно сформулювати пільговий режим оподаткування,



що є також важливим при вирішенні питань удосконалення податкового законодавства;

- прогнозування соціально-економічних потреб регіону на основі всеохоплюючої інвентаризації видів майна і ресурсної складової його економіки. Визначення питомої ваги коштів, які отримують від використання територіальної власності і спрямованих на задоволення внутрішніх потреб. Внесення об'єктивно необхідних коректив у відносини власності та у механізм погодження загальнодержавних, корпоративних і особистих економічних інтересів;

- визначення сум бюджетного дефіциту, рівня інфляції, індексів цін, ринкових індикаторів.

Слід зазначити, що як для прогнозування і планування податкових надходжень, так і для управління податковим процесом загалом необхідні дані не тільки про виконання бюджетних завдань по мобілізації податкових надходжень і результати діяльності податкової служби, а й про вплив оподаткування на економічний розвиток і його тенденції.

Отримати таку інформацію можна у процесі аналітичної обробки та аналізу фактичних сум податкових надходжень шляхом порівняння їх з даними минулих періодів і передовим досвідом, а також за допомогою оцінки впливу факторів макро- і мікроекономічного стану на кінцеві результати оподаткування. До того ж у процесі аналітичної роботи виявляються недоліки, невикористані можливості і перспективи податкового процесу. Отже, прогнозування управлінських рішень у сфері оподаткування найбільш тісно пов'язано з плануванням.

Таким чином, план і прогноз є взаємопов'язаними і взаємодоповнюючими один одного стадіями планування. При цьому визначальна роль відводиться плану як провідній ланці управління.

#### **13.4. Податкове регулювання**

Найбільш складною складовою державного податкового менеджменту є податкове регулювання, оскільки саме тут перетинаються економічні інтереси в тій точці, яку спрогнозувати дуже важко. Зміст і цілі податкового регулювання визначаються регулюючою функцією системи оподаткування. Тому цей процес

є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності застосованих методів, стану реальної економіки.

Податкова політика у світовій практиці державного регулювання економіки стоїть в одному ряді з такими економічними інструментами, як бюджетне фінансування визначених пріоритетів та вплив через кредитну політику на грошовий обіг і господарську кон'юнктуру в цілому. Кредитно-фінансові механізми і податкова політика є ключовими елементами економічних методів управління економікою. Державне регулювання економіки через використання податкових важелів повинно бути спрямоване на відтворення виробничих процесів забезпечення і підтримку збалансованого економічного зростання, ефективного використання ресурсів, стимулювання легітимних форм обороту капіталів, інвестиційної діяльності і підприємницької активності.

Одним з найбільш мобільних елементів податкового механізму є податкове регулювання, основу якого складає система економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

Податкове регулювання - це заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету.

Соціально-економічна сутність і мета податкового регулювання обумовлені регулюючою функцією системи оподаткування. Відповідно, цей процес є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності методів, які використовуються та стану реальної економіки держави.

Регулююча функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних механізмів, вбудованих в систему оподаткування - в цілому, і в кожен податок - окремо.

Роль цих механізмів в ефективному функціонуванні системи оподаткування настільки важлива, що деякі фахівці визначають термін «податкове регулювання» саме через ті важелі, що застосовуються в процесі його здійснення. Так, зокрема, А. Началов під податковим регулюванням розуміє заходи непрямого впливу на економічні та соціальні процеси шляхом зміни: 1) виду податків; 2) податкових ставок; 3) встановлення податкових

пільг; 4) підвищення або зниження загального рівня оподаткування; 5) відрахувань у бюджет [89, с. 170].

Енциклопедичний словник Габлера до нефіскальних цілей податкової політики відносить « ... будь-які цілі, досягнення яких сприяє вирішенню загальнодержавних проблем, у тому числі регулювання окремих сфер економіки за допомогою диференціації ставок податків по суб'єктах оподаткування, стабілізація й зростання економіки за рахунок збільшення амортизаційних відрахувань і ін. ... Цілі податкової політики досягаються також за допомогою введення або скасування податків, розширення або зменшення бази податкових розрахунків, зміни ставок, введення податкових пільг» [125, с. 108].

В наведених визначеннях названі деякі механізми реалізації регулюючої функції оподаткування, однак такі класифікації ані системними, ані повними не уявляються.

Загальна структура системи механізмів податкового регулювання наведена на рис. 13.7.

З точки зору характеру дії, механізми податкового регулювання можуть бути розділені на три групи:

- системні;
- комплексні;
- локальні.

До *механізмів системного характеру* відносяться регуляторні механізми, які вбудовані в систему оподаткування.

Серед них, насамперед, варто виділити *загальний рівень оподаткування*. Підвищення податкового навантаження в загальному випадку є чинником, що стримує економічну активність та процеси нагромадження, а також створює умови для прискореного розвитку тіньової економіки. Разом з тим, високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми. Прикладом в цьому плані можуть служити податкові системи скандинавських держав із соціально-орієнтованою ринковою економікою.

Зниження загального рівня податкового навантаження в загальному випадку сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зниженню рівня

тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз.



**Рис. 13.7. Види механізмів податкового регулювання**

Однак слід відзначити, що, використання цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку із нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками.

Наступним регулюючим механізмом системного характеру є *структура діючої в країні системи оподаткування*. Зміна цієї структури може бути здійснена двома основними шляхами: по-перше, - введенням нових податків та зборів і скасуванням у системи оподаткування тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а по-друге, - зміною співвідношення податкових ставок по різних податкам й зборам.

Найважливішими структурними показниками податкової системи є:

- співвідношення прямих та непрямих податків. Зменшення цього показника дозволяє переносити центр ваги оподаткування із виробника на споживача, а збільшення - знижує стимули для виробництва й отримання доходів, але зменшує гостроту проблеми перекладання податків;

- співвідношення податків, які справляються з юридичних та з фізичних осіб. За допомогою регулювання цього співвідношення держава може істотно стимулювати (чи дестимулювати) ділову активність, інвестиції й зміну обсягів виробництва. Збільшення цього співвідношення сприяє зростанню реальних доходів населення та скороченню масштабів тіньової економіки (за рахунок легалізації виплати доходів фізичним особам). При цьому одночасно виявляється непрямий регулюючий вплив і на споживання за рахунок збільшення чистого доходу, який залишається в розпорядженні споживачів. Разом з тим, надмірне збільшення податкового тягаря для юридичних осіб призводить до таких негативних наслідків, як підвищення цін, зменшення внутрішніх джерел інвестування та втрата конкурентних позицій виробниками товарів (робіт, послуг);

- питома вага податків на майно і капітал. Збільшення цього показника сприяє підвищенню ефективності використання капіталу та прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника.

Іншою групою регулюючих механізмів системного характеру є *застосування альтернативних систем оподаткування*, до яких відносяться: фіксований сільськогосподарський податок, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності.

Перша з цих систем носить галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників.

Друга та третя - спрямовані на стимулювання розвитку малого підприємництва та вирішення на цій основі комплексу соціальних й економічних проблем.

Альтернативність наведених систем оподаткування обумовлена такими обставинами:

*по-перше*, перехід на одну із цих систем оподаткування (за винятком фіксованого сільськогосподарського податку) обумовлюється лише рішенням платника, що обирає одну з існуючих альтернатив;

*по-друге*, та ж сама діяльність, здійснювана суб'єктом підприємництва, може обкладатися податком тільки по одній системі оподаткування - звичайній або альтернативній;

*по-третє*, кожна із цих систем є альтернативою звичайній системі оподаткування, тобто передбачає відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї із цих систем звільняє платника від сплати деяких податків і зборів, які передбачені загальною податковою системою.

Крім того, найпоширеніший з альтернативних систем оподаткування – спрощеній системі властива також «внутрішня альтернативність». Так, платники єдиного податку (як юридичні, так і фізичні особи) можуть самостійно прийняти рішення щодо доцільності реєстрації платниками ПДВ, а для юридичних осіб це означає можливість самостійного вибору ставки податку.

Альтернативні системи оподаткування, крім сприяння детінізації економіки, одночасно вирішують дві проблеми, які є надзвичайно актуальними для сучасного етапу розвитку економіки України. Перша з них пов'язана з необхідністю реалізації регулюючої функції оподаткування, зокрема стимулювання росту обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів. Друга - це дерегулювання підприємницької діяльності, яка істотно знижує витрати держави на адміністрування податків й зборів та витрати платників на підготовку податкової звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок та застосування штрафних санкцій. Цей аспект, разом із зниженням податкового навантаження, у багатьох випадках є вирішальним для платника при ухваленні рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему.

Тому застосування альтернативних систем оподаткування, як на сьогоднішньому етапі розвитку української економіки, так і в майбутньому є одним з найбільш ефективних засобів реалізації регулюючої функції податків.

Альтернативні системи оподаткування, як і будь-яке економічне явище, не є однозначно позитивними як з погляду інтересів держави, так і з погляду інтересів суб'єктів малого підприємництва. У порівнянні зі звичайною системою оподаткування, вони мають як певні переваги, так і деякі недоліки, які необхідно враховувати при їх законодавчому корегуванні та при прийнятті платником рішення щодо їхнього застосування.

До основних переваг альтернативних систем оподаткування, (які, власне, і викликали їхню появу), з погляду загальнодержавних інтересів, відносяться:

- структурні зміни у валовому національному продукті на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку діючих та створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;

- розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки;

- збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників та бази оподаткування (ліквідація пільг по тим податковим платежам, які замінюються альтернативним податком);

- виведення значної частини господарських операцій з тіньового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення процедурних питань при застосуванні альтернативних систем;

- зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами й державними цільовими фондами;

- спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків та зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються суб'єктами малого підприємництва, та зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування;

- зменшення обсягу бартерних операцій (для спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб - суб'єктів малого підприємництва), що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;

- поліпшення соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць і розвитку самозайнятості;

- сприяння формуванню середнього класу, що спрямовано на зниження гостроти проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

Саме завдяки зниженню податкового тягаря та спрощенню механізмів, пов'язаних із адмініструванням єдиного і фіксованого податків були створені сприятливі умови для зайнятості працездатного населення (створено близько 500 тис. робочих місць) та зменшена соціальна напруга в країні. При цьому темпи росту кількості суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб), які перейшли на спрощену систему оподаткування, у 2003 р. порівняно з 2000 р. в окремих регіонах збільшилися більш ніж у 3 рази, а фізичних осіб-підприємців - у 5 разів. Питома вага надходжень єдиного податку від юридичних осіб у загальній сумі надходжень зросла більш, ніж у 5 разів, а від фізичних осіб - у 2,8 рази [117].

Зворотним боком є недоліки, притаманні альтернативним системам оподаткування з позицій інтересів держави:

- певне зниження можливостей й ефективності податкового регулювання економіки за рахунок зменшення кількості податків а, відповідно, і об'єктів оподаткування;

- ризик зниження податкових платежів до бюджету при погіршенні загальноекономічної кон'юнктури у зв'язку зі зміною їх структури. Основний акцент при спрощеній системі оподаткування переноситься на виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відмови від основних прямих (податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб), частини непрямих (ПДВ) і майнових (плата за землю) податків;

- зменшення надходжень з такого «звичайного» джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції, внаслідок зменшення кількості перевірок та кількості податків, які сплачуються при звичайній системі оподаткування.

**Комплексний характер** мають механізми податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків й зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути віднесені.

1. *Спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною ознакою.* Насамперед, маються на увазі спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ) й території пріоритетного розвитку. Як правило, застосування інструментів такого роду пов'язано з необхідністю прискореного розвитку депресивних регіонів шляхом економічного стимулювання залучення інвестицій та створення робочих місць. До цієї підгрупи також можуть бути віднесені технопарки, основною метою створення яких є прискорення інноваційних процесів.

Відмінними рисами спеціальних режимів оподаткування як комплексних механізмів податкового регулювання є наступні:

- в рамках кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, які стосуються різних податків й зборів (у більшості випадків - ПДВ, податок на прибуток, мито і плата за землю) і застосовуються одночасно;



- спеціальні податкові режими вводяться на визначений відповідним законодавчим актом період;

- спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної й інноваційної (переважно в рамках технопарків) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін.), які вирішуються шляхом застосування локальних податкових пільг, спеціальним податковим режимам не властиві;

- для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види і спеціальні умови здійснення підприємницької діяльності (наприклад, обмежується мінімальний обсяг інвестицій), що і обумовлює коло платників;

- для засобів податкового регулювання цієї групи характерним є об'єднання власне податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.

Центр ООН по транспортних корпораціях (UNCTC) в 1990 р. вважав економічний і кількісний ріст СЕЗ однією з найбільш важливих тенденцій останніх десятиліть [130]. Перша СЕЗ була створена в США в 1934 р. - зона зовнішньої торгівлі. Усього у світовому економічному просторі існує порядку 25 різновидів і функціонує близько 2000 вільних економічних зон.

Перше місце за кількістю вільних економічних зон серед європейських країн посідає Ірландія – в цій країні функціонує майже 60 локальних СЕЗ.

В Україні вперше спеціальні режими оподаткування цього виду були введені в 1995 році (Північно-Кримська спеціальна економічна зона «Сиваш»). Однак після 10 років існування, у 2005 році всі особливості оподаткування суб'єктів цих режимів були скасовані, що негативно вплинуло на інвестиційний клімат в країні.

**2. Спеціальні режими оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою.** Такі режими, по суті, представляють собою комплекс пільг, який вводиться одночасно по декільком різним податках й зборам та стосуються суб'єктів господарювання однієї галузі або платників, що здійснюють певний вид діяльності.

В останні роки в Україні такі спеціальні галузеві режими оподаткування застосовувалися в: суднобудуванні, аерокосмічній галузі, гірничо-металургійному комплексі, автомобілебудуванні, сільському господарстві, видавничій справі, у сфері виробництва бронетехніки, боєприпасів, засобів спецхімії і т. ін.

Так, зокрема, комплекс заходів для підтримки видавничої справи містить у собі:

- звільнення від ПДВ операцій поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України [19, пп. 5.1.2];

- тимчасове (до 1 січня 2009 року) звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру, за умови, що суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, спрямовуються суб'єктом господарської діяльності – платником податків на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розроблення і запровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції [21, пп. 7.13.7].

Іншим прикладом галузевого спеціального режиму оподаткування є комплекс механізмів податкового регулювання діяльності сільгосптоваровиробників, що містить у собі:

- право на віднесення до складу валових витрат плати за землю, яка не використовується в сільськогосподарському обороті [21, пп. 5.2.5];

- збільшену тривалість податкового періоду (один календарний рік), початок якого приходить на 1 липня [21, п. 11.1];

- індексація валових доходів і валових витрат [21, п. 14.1];

- зменшення суми нарахованого податку на прибуток (податковий кредит) на суму плати за землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті [21, п. 14.1];

- особливий порядок визначення дати збільшення валових витрат і валового доходу у випадках продажу товарів, безпосередньо пов'язаних з

технологічними процесами виробництва сільськогосподарської продукції сільгосптоваровиробникам на умовах товарного кредиту [21, п. 14.3];

- звільнення від ПДВ операцій з:

безкоштовній передачі корпоративних прав (частки, паю, акції), емітованих переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства [19, пп. 5.1.19];

поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі окремим категоріям громадян і закладів [19, пп. 5.2.4];

- особливий порядок визначення бази оподаткування по операціям поставки неплатникам ПДВ сільгосппродукції та продуктів її переробки, придбаної в осіб, які не мають статусу платників ПДВ [19, п. 11.20];

- застосування нульової ставки по операціях поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання [19, пп. 6.2.6], при цьому сума ПДВ, що підлягає сплаті в бюджет переробними підприємствами за продані продукти переробки, у повному обсязі спрямовується винятково для виплати дотацій сільгосптоваровиробникам [19, п. 11.21];

- суми ПДВ з операцій поставки сільгосптоваровиробниками інших товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію, виготовлену на давальницьких умовах, залишаються у розпорядженні таких платників й використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення [19, п. 11.29].

Стосовно доцільності застосування комплексних галузевих механізмів податкового стимулювання існують різні точки зору.

Доводи прихильників податкової підтримки галузей базуються на тому, що в силу певних історичних причин може складатися ситуація, коли відмова від державної підтримки деяких галузей може привести до серйозних втрат економічного й соціального характеру, розмір яких може перевищувати суму наданих пільг. Окремі галузі просто не в змозі існувати самостійно без державної підтримки, але при цьому мають важливе значення для підтримки

загальної економічної стабільності в державі. До таких галузей можна віднести, наприклад, вугільну промисловість, сільське господарство та деякі інші. Так, зокрема, наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування сільгосптоваровиробників є звичайним явищем для країн Євросоюзу.

Інший підхід до цієї проблеми полягає у тому, що результатом державної підтримки є перерозподіл бюджетних ресурсів між секторами економіки. Світовий досвід свідчить про те, що галузі економіки, які підтримуються державою, у більшості випадків є неефективними. В результаті забезпечується податкова підтримка тих галузей, які показують гірші показники діяльності, що є абсолютно нелогічним з макроекономічної точки зору і не дозволяє забезпечувати зміцнення й розвиток тих галузей, які визначають конкурентні переваги національної економіки.

Економічний протекціонізм (створення більш сприятливих умов для існування одних галузей, порівняно з іншими) порушує встановлений ринковими правилами розподіл ресурсів. Цілком зрозуміло, що наявність податкової підтримки певних галузей робить їх більш привабливими, з погляду інвестиційного клімату, оскільки вкладення коштів у ці галузі, порівняно з іншими, дозволяє забезпечити більш високу рентабельність інвестицій. Іншими словами, саме існування галузей зі спеціальними податковими пільгами або іншою державною підтримкою згубно впливає на вільну конкуренцію на ринку, знижуючи мотивацію суб'єктів господарювання щодо розвитку власного виробництва та задоволення потреб споживачів.

Крім того, податкова підтримка окремих галузей національної економіки не відповідає принципам СОТ та порушує принцип справедливості оподаткування, що веде до підриву довіри до цього фіскального інституту.

Разом з тим, світовий досвід оподаткування свідчить про застосування спеціальних галузевих режимів оподаткування в більшості держав із транзитивною економікою. Основна, але важко розв'язувана проблема при цьому полягає у необхідності обмеження масштабів застосування таких механізмів та обґрунтованому виборі пріоритетних галузей, які вимагають податкової підтримки.

У 2004-2005 роках в Україні сформувалась явно виражена тенденція до скорочення сфери застосування спеціальних територіальних та галузевих режимів оподаткування. Так, за даними Рахункової палати України, скасування

деяких галузевих механізмів податкової підтримки вітчизняних товаровиробників та спеціальних податкових режимів СЕЗ і ТПР у першому півріччі 2005 року сприяли збільшенню надходжень до бюджету: по податку на прибуток - більш, ніж на 1,1 млрд. грн. та ПДВ з вироблених в Україні товарів - на суму 1,4 млрд. грн. Правду кажучи, такі радикальні заходи негативно позначилися на інвестиційному кліматі та зовнішньоторговельному балансі, тому у листопаді 2005 року Кабінет Міністрів був змушений розповсюдити на суб'єктів спеціальних економічних зон механізм відстрочення сплати імпортного ПДВ шляхом застосування податкових векселів.

*Локальні механізми податкового регулювання* пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, який обумовлюється обраним сполученням елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань.

Досить часто такі механізми податкового регулювання неправомірно класифікують як податкові пільги. Разом з тим, власне пільгами такі механізми не є, їх варто розглядати як регулятори, безпосередньо вбудовані в конструкцію податку. За даними Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України (НДФІ) за рахунок необґрунтованого віднесення таких механізмів податкового регулювання до розряду податкових пільг обсяг останніх в офіційній звітності ДПА України суттєво завищений. Так, на основі звіту ДПА України за 2003 рік пільги за всіма видами податків сягали 71,3 млрд. грн., у тому числі за двома основними податками – на прибуток підприємств і на додану вартість – 66,1 млрд. грн., що становить 87,9% загальної суми доходів зведеного бюджету або 25% від ВВП. Розрахунки НДФІ свідчать, що суму пільг з ПДВ завищено на 44,4 млрд. грн. (71,6%), податку на прибуток – на 2,9 млрд. грн. (69,8%) [121].

До основних з таких механізмів відносяться наступні.

1. Механізми, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування. Сам факт введення того або іншого податку впливає на діяльність всіх тих платників, які мають відповідні об'єкти оподаткування.

В загальному випадку введення нового податку обумовлює прагнення суб'єкта господарювання організувати свою діяльність таким чином, щоб зменшити непродуктивне відволікання коштів на сплату податкових платежів. В результаті, введення податку, об'єктом якого, наприклад, є здійснення певної

діяльності або господарських операцій, підштовхує платника до вибору такого варіанта господарської поведінки, яка припускає мінімальний обсяг оподатковуваних операцій. Наслідком цього може бути зміна співвідношення видів діяльності, як на рівні платника податків, так і на макрорівні.

Встановлення об'єкта оподаткування у вигляді права власності на нерухоме майно стимулює платника до ефективного використання такого об'єкта або (при неможливості покриття витрат на сплату податку внаслідок низької ефективності використання об'єкта або з інших джерел) до його відчуження на користь ефективного власника. Результатом цього є активізація процесів перерозподілу власності та підвищення ефективності її використання.

Прикладом такого роду механізмів стосовно акцизного збору може служити встановлення переліку підакцизних товарів. Відсутність у переліку певного виду товару означає і відсутність податкових зобов'язань по акцизного збору при здійсненні операцій з його виробництва або імпорту. Разом з тим, розглядати такий факт як податкову пільгу було б некоректним, оскільки по таким операціям взагалі не виникає об'єкта оподаткування.

В Законі України «Про податок на додану вартість» [19, п. 3.1] об'єктом оподаткування визначені операції з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту, а також вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, поставки транспортних послуг по перевезенню пасажирів, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України. Тому операції з випуску (емісії), розміщенню в будь-які форми управління й продажу за грошові кошти цінних паперів суб'єктами підприємницької діяльності (відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [21, п. 1.6] цінні папери є товаром у будь-яких операціях, крім операцій по їх випуску (емісії) і погашенню); операції з передачі (повернення) майна на зберігання (відповідальне зберігання) й оперативний лізинг (які не підпадають під визначення поставки товарів [19, п. 1.4]) являються не податковими пільгами, а особливостями загального порядку визначення об'єкта оподаткування. Така ж логіка може бути застосована до всіх операцій, які не є об'єктами оподаткування згідно п. 3.2 Закону [19].

До групи локальних механізмів податкового регулювання, пов'язаних з об'єктом оподаткування з податку на прибуток, можуть бути віднесені, наприклад:

- зменшення валового доходу на суми коштів або вартість майна, що надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій в емітованим корпоративні права [21, пп. 4.2.], що дозволяє вивести з-під оподаткування частину отримуваних платником інвестиційних ресурсів, право власності на які до нього не переходить;

- механізм податкового стримування операцій з отримання фінансової допомоги на зворотній основі [21, пп. 4.1.6], який припускає безподатковий режим тільки для короткострокової (у межах одного податкового періоду) зворотної фінансової допомоги.

2. Визначення складу платників податків. Масштаби податкового регулювання та його ефективність визначаються тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники. Варто розрізняти встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування (який являє собою вбудований у конструкцію податку механізм) та звільнення від оподаткування окремих груп платників, що може бути класифіковане як податкова пільга.

Так, у перелік суб'єктів оподаткування комунальним податком [45, ст. 15] не включаються бюджетні установи й організації, а також планово-дотаційні та сільськогосподарські підприємства. Таке звільнення не слід розглядати як податкову пільгу, на відміну від ситуації, коли органи місцевого самоврядування в межах своїх компетенції звільняють від оподаткування цим податком, наприклад, комунальні підприємства.

Характерною рисою ПДВ є встановлення нижнього порога обсягу оподатковуваних операцій, при перевищенні якого особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ. На сьогодні цей поріг встановлено на рівні 300 тисяч грн. за останні 12 календарних місяців сукупно [19, пп. 2.3.1]. Наявність такого порога, з одного боку, - дозволяє підприємствам з невеликими обсягами діяльності не сплачувати цей податок та не вести трудомісткий податковий облік, але з іншого боку - унеможливорює для таких осіб компенсацію сум сплаченого ПДВ. Такий механізм також є елементом конструкції податку та не може бути розцінений як податкова пільга.

3. Принципи встановлення та розмір ставки податку. Значення ставки податку для податкового регулювання важко переоцінити. На думку Дж. К. Ван Хорна «професіоналізм законодавця повинен виражатися не у винаході нових податкових механізмів, а в умінні знайти оптимальне співвідношення рівнів податкових ставок, адекватне сучасному моменту» [51]. Разом з тим, поняття «оптимальна ставка», по-перше, - досить відносне (все залежить від того, який саме з критеріїв оптимальності покладений в основу її визначення та які обмеження при цьому передбачені), а по-друге, - характеризується високим ступенем динамічності (зі зміною макроекономічних умов та цілей державної економічної політики оптимальний рівень ставок може змінюватися в досить широкому діапазоні).

В загальному випадку збільшення податкової ставки стримує дії платників, пов'язані із збільшенням бази оподаткування. Зменшення ставок оподаткування, навпроти, стимулює суб'єкта господарювання, за інших рівних умов, до розширення масштабів таких дій.

Одним з різновидів цього механізму податкового регулювання є встановлення диференційованих ставок, що дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування. Прикладом диференційованого підходу до встановлення ставок в Україні може служити податок з доходів фізичних осіб. Диференціація податкових ставок використовується в оподаткуванні прибутку підприємств, а також у багатьох інших податках і зборах.

Використання диференційованих ставок передбачене чинним законодавством України з податку на додану вартість (основна ставка - 20% та нульова ставка, що не є пільгою, а являє собою особливий механізм стимулювання експорту і деяких інших видів діяльності [121]). Разом з тим, світовий досвід свідчить про доцільність більш глибокої диференціації ставок цього податку.

Так, Директивою 77/388/ЄЕС передбачена можливість застосування зниженої ставки ПДВ щодо постачання деяких товарів і послуг, потрібних для здійснення сільськогосподарського виробництва, за винятком товарів капітального призначення (машини, будівлі та споруди). Отже, звільнення сільськогосподарських підприємств від сплати ПДВ до бюджету, що мають місце в Україні, не відповідають принципам оподаткування в ЄС. Відповідно до



законодавства ЄС, не може бути надано жодних звільнень від сплати ПДВ для сільськогосподарського, сектора, який за, певних визначених умов може скористатися спеціальним режимом оподаткування.

Окрім розміру податкових ставок, серйозний регуляторний потенціал закладений в обраний метод їх встановлення.

Пропорційні ставки нейтральні відносно платників, які мають різні розміри податкової бази, в них найкраще реалізовані принципи рівнозначності та пропорційності оподаткування, які закріплені у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» [18].

Встановлення прогресивних ставок сприяє перенесенню центра навантаження оподаткування на платників, які мають більші розміри бази оподаткування. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційованих полягає у тому, що різні ставки встановлюються в залежності від розміру об'єкта оподаткування, та незалежно від його виду.

У світовій практиці прогресивні ставки найбільш широко застосовуються в оподаткуванні доходів та майна фізичних осіб, оскільки їхнє використання дозволяє перенести навантаження оподаткування на громадян, що мають високі та надвисокі доходи при одночасному зниженні податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення. Саме такий підхід забезпечує виконання принципу соціальної справедливості оподаткування. Найбільш послідовним прибічником прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб виступав російський фінансист А. Ісаєв, основні роботи якого були написані в ХІХ сторіччі [66].

В Україні прогресивні ставки застосовувалися в період з 1993 по 2003 рік у прибутковому податку з громадян [41], але, починаючи з 01.01.2004 р. вони були замінені пропорційною ставкою податку з доходів фізичних осіб, яка на даний час становить 13% [34]. Причиною відмови від прогресивного оподаткування доходів громадян було те, що границі діапазонів шкали (встановлені в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян) лишалися незмінними протягом тривалого часу та не враховували ні інфляційних процесів, ні збільшення номінальної та мінімальної заробітної плати. В результаті цього доходи більшої частини населення до 2003 року обкладалися за ставками 20 й 30%, що явно перевищувало прийнятний рівень та підштовхувало роботодавців до виплати частини доходів у неофіційній формі,

тобто в безподатковому режимі. Тому другою, не менш значимою, причиною переходу до пропорційної ставки податку була необхідність активізації боротьби з тіньовою економікою. В той же час, такий підхід не відповідає принципам встановлення ставок індивідуального оподаткування, прийнятим у Євросоюзі, тому він, швидше за все, носить тимчасовий характер, та в перспективі буде знову замінений прогресивним оподаткуванням.

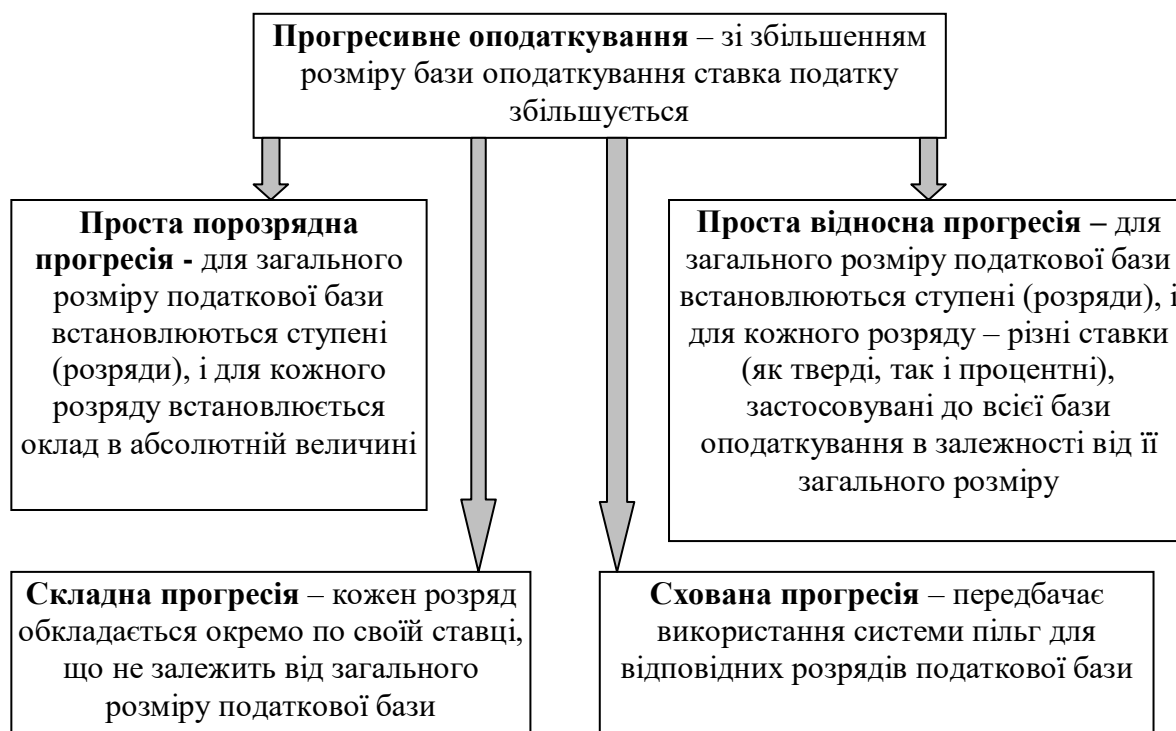
На сьогодні єдиним податком в системі оподаткування України, по якому встановлені прогресивні ставки, є податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів [9]. Крім того, прогресивні ставки встановлені по внескам на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та деякі види загальнодержавного соціального страхування, які утримуються з доходів найманих робітників.

Застосування прогресивного оподаткування доходів юридичних осіб дискримінує прибуткові підприємства, у яких зростання прибутку призводить до збільшення податкових ставок. В результаті прибуткові підприємства прагнуть максимально занизити свої фінансові результати з метою зниження оподаткування, відповідно знижуються і темпи розвитку економіки. Однак введення прогресивних ставок податків для юридичних осіб може мати і позитивні результати:

по-перше, - знижені ставки податку на прибуток (доход) корпорацій є могутнім засобом підтримки малого бізнесу та низькорентабельних підприємств. Саме такий підхід використовується в Нідерландах, де при основній ставці 34,5%, для підприємств, що отримують оподатковуваний дохід до 22689 євро, встановлена знижена ставка податку - на рівні 29% [127];

по-друге, прогресивне оподаткування може бути застосоване в якості допоміжного антимонопольного механізму (протидія надмірної концентрації та монополізації виробництва) або в тих випадках, коли держава не зацікавлена у збільшенні певних об'єктів оподаткування. В ресурсному оподаткуванні за допомогою прогресивних ставок може стримуватися зріст споживання окремих видів обмежених або непоправних ресурсів, в оподаткуванні доходів – збільшення масштабів виробництва й інвестиційна привабливість окремих галузей або видів діяльності.

В якості додаткового регулюючого механізму при прогресивному оподаткуванні можуть бути використані альтернативні види прогресії (рис. 13.8).



**Рис. 13.8. Види прогресивного оподаткування**

Проте, регресивні ставки податку на прибуток корпорацій все ж-таки застосовуються у світовому оподаткуванні, щоправда, не в чистому вигляді, а у сполученні з прогресивними (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

**Шкали ставок податку на прибуток корпорацій в США та Великобританії**

[127]

США		Великобританія	
Розмір оподатковуваного прибутку, дол. США	Ставка податку, %	Розмір оподатковуваного прибутку, фунтів стерлінгів	Ставка податку, %
До 50 000	15	До 10 000	0
50 001 – 75 000	25	10 001 – 50 000	23,75
75 001 – 100 000	34	50 001 – 300 000	19,00
100 001 – 335 000	39	300 001 – 1 500 000	32,75
335 001 – 1 000 000	34	Більше 1 500 000	30,00
1 000 001 – 15 000 000	35		
15 000 001 - 18 333 333	38		
Більше 18 333 333	35		

#### 4. Механізми, пов'язані з порядком обчислення податкових зобов'язань та суми податку, який підлягає сплаті в бюджет.

Практично в кожному податку та зборі містяться спеціальні регулюючі механізми, що стимулюють або стримують певні дії платників за допомогою спеціальних правил обчислення податкових зобов'язань чи суми податку, який підлягає сплаті в бюджет. Причому дія цих механізмів розповсюджується на усіх без винятку платників.

Розглянемо деякі з таких механізмів на прикладі податку на прибуток підприємств.

Чинним українським законодавством, так само, як і в більшості країн ЄС, передбачена можливість зменшення об'єкта оподаткування на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх податкових періодах (механізм переносу збитків). Цілком зрозуміло, що в умовах ринкової економіки у кожного підприємства можуть бути періоди, в яких суми понесених витрат перевищують отримані доходи. Це може бути наслідком зміни ринкової кон'юнктури (яка безпосередньо від платника не залежить), освоєння нових видів продукції чи діяльності, що вимагає підвищених витрат на стадії впровадження, та, у кінцевому рахунку, відповідає інтересам не тільки платника, але й держави. Крім того, збиткова діяльність достатньо ймовірна для новостворених підприємств, підтримка яких є однією з важливих задач державного регулювання економіки. Тому механізм переносу збитків дозволяє певним чином згладити негативні наслідки таких ситуацій шляхом зменшення податкового навантаження. Такий механізм неправомірно відносити до категорії пільг по двом причинам. По-перше, перенесення збитків є механізмом, який застосовується без яких-небудь додаткових умов і обмежень до всіх без винятку платників. По-друге, - введення такого механізму сприяє реалізації принципу платоспроможності, реалізація якого передбачає необхідність обкладання нетто-доходу, тобто доходу за винятком пов'язаних з його отриманням витрат.

Іншим регулюючим механізмом оподаткування прибутку підприємств є порядок корегування приросту (убутку) запасів [21, п. 5.9]. Відповідно до нього сума приросту запасів за податковий період підлягає включенню до валового доходу платника, а сума зменшення (убутку) - відноситься до складу валових витрат. Сама наявність такого механізму є наслідком прийнятого порядку

формування валових витрат без прив'язки до фактичного використання ресурсів, що купуються. При відсутності цього механізму у платників з'являється можливість штучного заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток шляхом нагромадження запасів на кінець податкового періоду. Тому такий механізм стримує необґрунтоване збільшення вартості запасів товарно-матеріальних цінностей, а збільшення валових витрат платника у зв'язку із зменшенням запасів не може розцінюватись як податкова пільга.

В якості ще одного приклада таких механізмів можна навести право платників на податковий кредит, тобто зменшення нарахованого до сплати в бюджет суми податку на прибуток від діяльності, яка підлягає патентуванню, на вартість придбаних торгових патентів [21, п. 16.3]. Наявність такого механізму зацікавлює платника, який здійснює відповідні види діяльності, у прибутковій роботі, оскільки при недостатньому розмірі прибутку сплачена вартість патентів не може бути повною мірою компенсована такому платнику. А така некомпенсована вартість патентів, по суті справи, являє собою своєрідне покарання суб'єкта підприємницької діяльності за неотримання ним підприємницького прибутку.

Таким чином, потреба в поточних податкових коректуваннях з допомогою системи пільг і санкцій диктується динамічним характером відновлювальних процесів. Економічні реалії, які склались на момент прийняття управлінського рішення, можуть суттєво відрізнятись від тих, які складуться до кінця фінансового року. І саме сукупність методів й способів податкового регулювання призначена врахувати рух економіко-соціальних та суспільно-політичних відносин.

### **13.5. Податковий контроль**

Податковий контроль як складова податкового менеджменту є необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Він покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням, і одночасно – одним із елементів планування податкових доходів бюджету. Його двоїста природа зумовлена тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючої функції податків, а з іншого – це примусові грошові відносини.

Усі складні штучні системи, до яких з повним правом відноситься і система оподаткування, завжди прагнуть вийти з-під контролю через різні об'єктивні та суб'єктивні причини. Цим тенденціям протистоїть система управління і насамперед такий її елемент як контроль. Внаслідок цього ефективність управління багато в чому визначається тим, як налагоджено систему контролю.

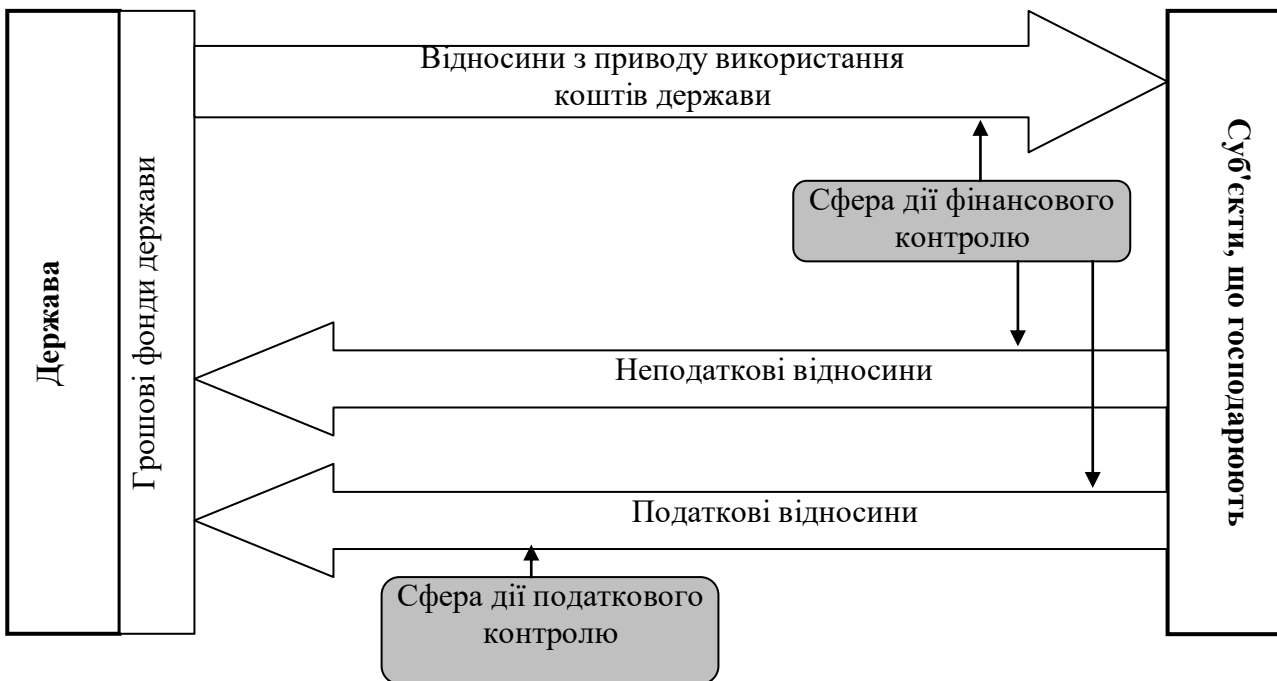
Фіскальна практика доводить, що проведення ефективної податкової політики і виконання нею повною мірою своїх головних функцій неможливі у випадку, коли контроль буде обмежено лише проведенням перевірок платників податків і застосуванням санкцій до порушників. Без масової роз'яснювальної роботи, проведення профілактичних заходів, глибокого аналізу економічної ситуації та оперативного вживання необхідних запобіжних заходів, неможливо реалізувати великий регулюючий, стимулюючий і перерозподільний потенціал оподаткування. Здійснюючи податковий контроль, працівники державних органів виявляють відхилення параметрів дохідної частини бюджету від заданих умов, аналізують їх причини та визначають шляхи подальшого розвитку оподаткування.

Податковий контроль внутрішньо властивий будь-якій державі. Саме він створює умови для використання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави. Разом з тим, розглядати контроль тільки як завершальний етап управлінської діяльності в сфері оподаткування – означає зводити його винятково до порівняння фактичних результатів із установленими показниками.

З розвитком податкового законодавства регулятивна направленість податкового контролю постійно зростає, норми податкового контролю стають здебільш гнучкішими. Це дозволяє податковим органам все ширше використовувати при здійсненні контролю договірні взаємовідносини з платниками податків. Перш за все, це стосується не тільки міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування, кількість яких швидко зростає, а також розширення можливостей укладення договорів з вітчизняними платниками.

Враховуючи те, що в Україні ще на початку 90-х років податковий контроль не розглядався як самостійна галузь навіть теоретично, сьогоднішній його стан можна вважати достатньо досконалим та фундаментально

сформованим. Виділившись із галузі фінансового контролю, податковий контроль став важливим його елементом і необхідною умовою ефективного податкового менеджменту (рис.13.9).



**Рис. 13.9. Сфера дії податкового та фінансового контролю [63]**

Податковий контроль поступово набував розвитку разом зі створенням та становленням контролюючих фінансових органів в сфері оподаткування (рис.13.10), прийняттям податкового законодавства та нормативно-правових актів, що регулюють діяльність підприємництва.

Отже, *податковий контроль* – це система активних дій, що здійснюються контролюючими органами по спостереженню за функціонуванням будь-якого суб'єкта господарської діяльності у частині нарахування та сплати до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів і податкових платежів, а також протидії податковим правопорушенням (рис.13.11).

Ефективність податкового контролю, що включає рівень, повноту, достатність, порядок виконання контролюючими органами як суб'єктами контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності податкового менеджменту.

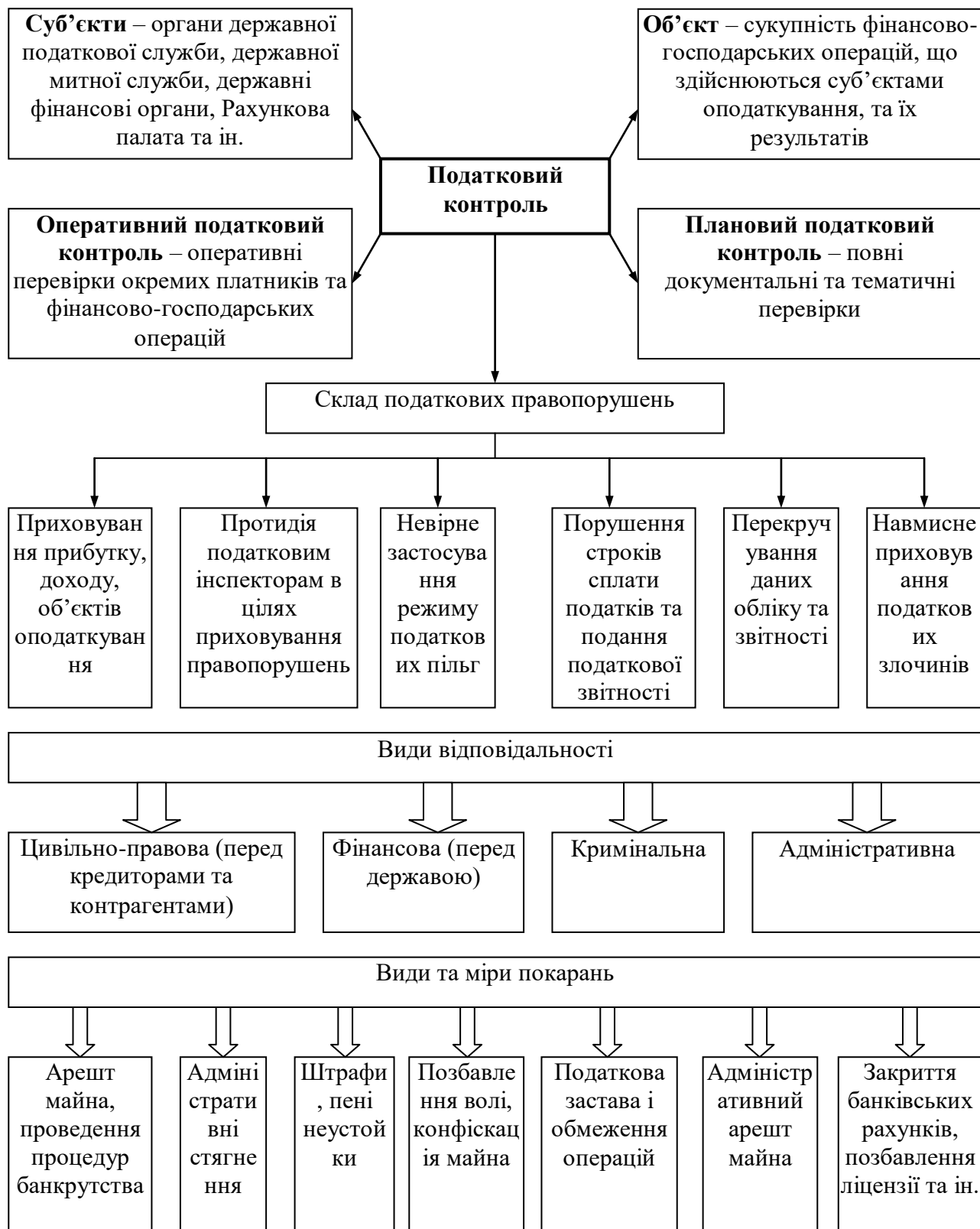


**Рис. 13.10. Контролюючі органи в сфері оподаткування та їх компетенція**

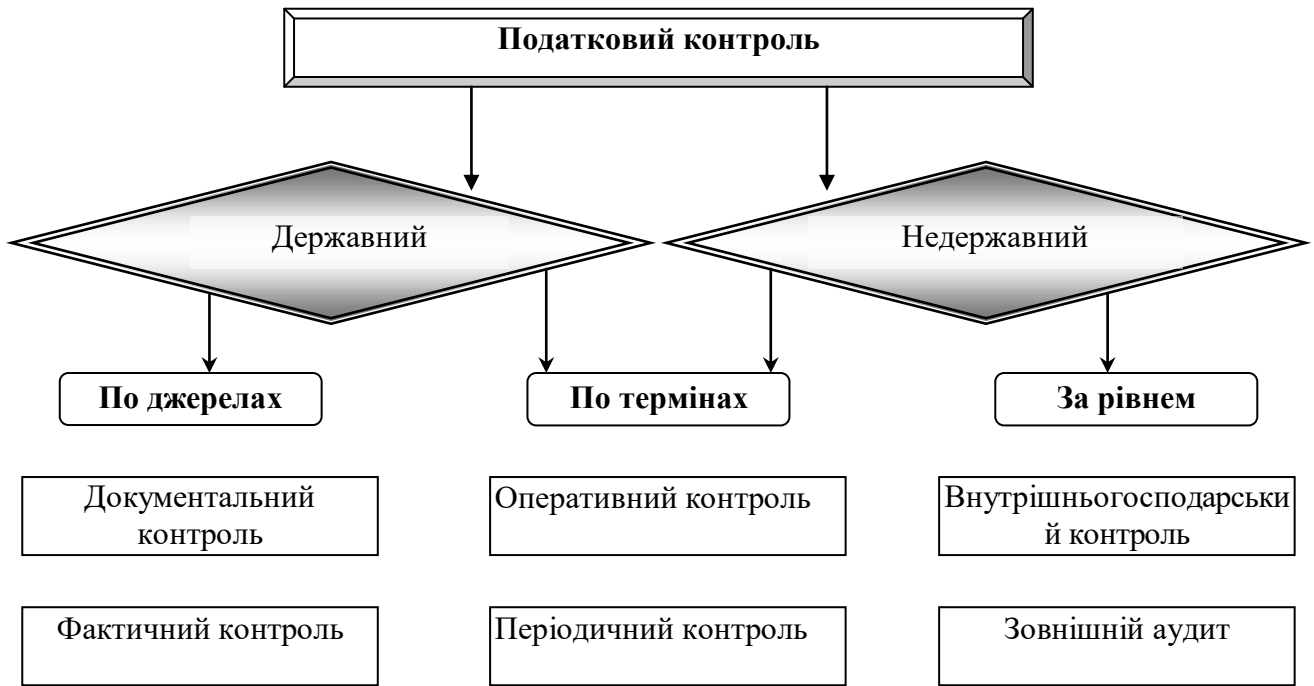
З цією метою першочергового вирішення потребують питання оптимізації процедур податкового контролю, підвищення якості проведення податкових перевірок та забезпечення ефективності і доцільності функціонування всіх видів податкового контролю (рис.13.12).

Серед вище перелічених суб'єктів податкового контролю, центральне і провідне місце займають податкові органи, основним завданням яких згідно Закону України «Про державну податкову службу» є здійснення контролю за додержанням платниками податків податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків, зборів та податкових платежів.





**Рис. 13.11. Зміст державного податкового контролю та відповідальність за податкові правопорушення**



**Рис. 13.12. Види податкового контролю**

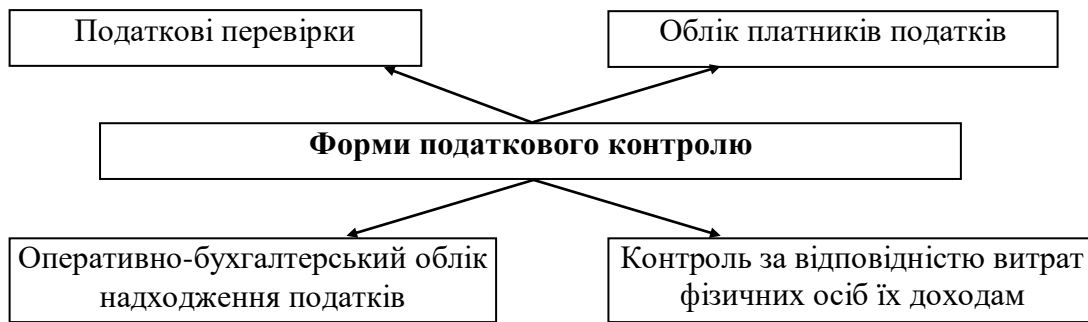
Податковий контроль проводиться посадовими особами органів податкової служби у такому порядку (рис.13.13):



**Рис. 13.13. Схема проведення податкового контролю [61]**

Усі перераховані вище контрольні дії активно застосовуються на практиці, однак ефективність їхнього використання ще не досягла оптимального рівня. На

сьогодні потребують удосконалювання як організація і методи податкового контролю, так і форми його проведення (рис.13.14).



**Рис. 13.14. Форми податкового контролю**

Особливою формою податкового контролю є податкові перевірки, на результативність яких впливають досконале знання податкового і юридичного законодавства, законодавчої та нормативної бази з бухгалтерського обліку і звітності.

Порядок і періодичність податкових перевірок регулюються законодавчими актами, зокрема Законом України «Про державну податкову службу в Україні» [8], Указом Президента України «Про деякі заходи щодо перегулювання підприємницької діяльності» [38], постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами» [99] тощо.

Податкові перевірки можна класифікувати за наступними ознаками (рис.13.15).



**Рис. 13.15. Схема класифікації податкових перевірок**

За місцем проведення та обсягом документації, що перевіряється податкові перевірки поділяють на документальні та камеральні.

**Документальні (виїзні) перевірки** - це перевірки, які проводяться по місцю знаходження платника податку і передбачають вивчення первинних документів, вияв правильності і достовірності організації та ведення бухгалтерського обліку, своєчасності і повноти сплати податків, зборів і податкових платежів, а також правильності застосування існуючих пільг.

**Камеральні перевірки** – це перевірки, які проводяться фахівцями галузевих відділів оподаткування у приміщенні податкового органу, і зміст яких полягає у встановленні правильності обчислення сум податків, зборів і податкових платежів, заповнення відповідних форм звітності та перевірки їх взаємозв'язку (табл.13.2).

Таблиця 14.1

**Порівняльна характеристика камеральних та документальних перевірок**

[75]

<b>Елемент</b>	<b>Камеральна перевірка</b>	<b>Документальна перевірка</b>
1. Суб'єкт	Територіальні податкові органи	Податкові органи всіх рівнів
2. Об'єкт	Сукупність фінансово-господарчих операцій тільки за звітний період	Сукупність фінансово-господарчих операцій за весь період, перевіряється, але не більше ніж за три роки
3. Підстава для проведення	Спеціального рішення не потребує	Рішення керівника податкового органу
4. Періодичність	Регулярно з періодичністю представлення звітності	Вибірково по мірі необхідності
5. Місце проведення	Місцезнаходження податкового органу	Місцезнаходження платника податку
6. Категорії платників податків, що перевіряються	Всі платники податків	Юридичні особи та приватні підприємці

За обсягом питань, що перевіряються перевірки поділяють на комплексні, тематичні і оперативні.

**Комплексні перевірки** – всебічні перевірки діяльності суб'єктів підприємницької діяльності щодо дотримання ними основ податкового та валютного

законодавства, правильності розрахунків з бюджетами всіх рівнів, достовірності ведення бухгалтерського і податкового обліку та складання звітності.

**Тематичні перевірки** – це перевірки, які проводяться по окремих питаннях дотримання податкового і валютного законодавства України за окремими графіками.

**Оперативні перевірки** – це перевірки, які здійснюються по окремих положеннях чи вказівках і проводяться за окремими планами, затвердженими керівниками податкових органів.

За способом організації перевірки поділяють на планові та позапланові.

**Планові перевірки** – перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, які передбачені в плані роботи контролюючого органу з обов'язковим повідомленням таких суб'єктів.

**Позапланові перевірки** – це перевірки, необхідність у проведенні яких може виникнути за поданням правоохоронних органів або за рішеннями, що приймаються Кабінетом Міністрів України, і проводяться вони незалежно від кількості раніше проведених перевірок у цього суб'єкта господарської діяльності.

Позапланові виїзні перевірки проводяться в наступних випадках:

1. За результатами проведення зустрічних перевірок виявленні факти, що свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства.

2. Суб'єкт підприємницької діяльності не подав у встановлений строк документів обов'язкової звітності.

3. Виявлена недостовірність даних, що містяться у документах обов'язкової звітності.

4. Суб'єкт підприємницької діяльності у встановленому порядку подав скаргу про порушення законодавства посадовими особами наглядово-контролюючого органу під час проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

5. Виникнення необхідності у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини із суб'єктом підприємницької діяльності, якщо останній не надасть пояснень і їх документальні підтвердження протягом трьох робочих днів з дня одержання запиту контролюючого органу.

6. Проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

7. Стосовно платника податків (посадової особи платника податків) у порядку, встановленому законом, податковою міліцією заведено оперативно-розшукову справу, у зв'язку з чим є потреба у проведенні позапланової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності такого платника податків.

8. У разі, коли вищестоящий орган державної податкової служби в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державної податкової служби здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або висновків акта перевірки, складеного нижчестоящим контролюючим органом, та виявив їх невідповідність вимогам законів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків та зборів (обов'язкових платежів).

9. Платником подано декларацію з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень.

Позаплановими перевітками вважаються також перевірки в межах повноважень податкових органів, визначених законами України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів", а в інших випадках – за рішенням суду.

За цілями проведення перевірки поділяють на звичайні, повторні і зустрічні.

**Звичайні перевірки** – це планові і позапланові податкові перевірки, що проводяться без застосування особливих умов.

**Повторні (контрольні) перевірки** – це перевірки, які проводяться в наступних випадках:

- за рішенням вищестоящого контролюючого органу, якщо по відношенню до посадових або службових осіб контролюючого органу, які проводили планову чи позапланову перевірку суб'єкта підприємницької діяльності, розпочато службове розслідування чи порушено кримінальну справу;

- за рішенням ДПАУ, що оформлено наказом за підписом голови.

**Зустрічні перевірки** – це перевірки діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та їх партнерів щодо господарських стосунків між ними з питань ведення господарської діяльності, правильності розрахунків з бюджетом, дот-

римання основ податкового законодавства. При проведенні такої перевірки здійснюється порівняння і зіставлення документів бухгалтерського та податкового обліку щодо їх достовірності, ідентичності і відповідності записів у партнера платника податків тощо.

Достовірність формування платником податків об'єктів оподаткування та розрахунків податків перевіряється за допомогою відповідних джерел інформації, а також методичних прийомів документального і фактичного контролю.

Прийоми контролю — це якісно однорідні контрольні дії перевіряючого, спрямовані на виявлення відхилень податкового законодавства, які допускають платники податків, а методи — певна сукупність декількох прийомів, які дають змогу комплексно дослідити достовірність визначення об'єктів оподаткування та розрахунків податків. В організаційному аспекті під час податкових перевірок доцільно застосовувати різні прийоми фактичного й документального контролю.

До фактичних прийомів податкового контролю належать: огляд; обстеження; інвентаризація; обмір виконаних робіт; контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент); аналіз сировини, матеріалів і продукції.

Документальний контроль під час податкових перевірок здійснюють за допомогою формальної, арифметичної, хронологічної, логічної та зустрічної перевірок достовірності інформації облікових і податкових документів.

Прийоми фактичного і документального контролю дуже схожі за призначенням і різняться лише тим, що документальний контроль передбачає перевірку документів, а фактична перевірка дає змогу встановити реальний технологічний процес господарської діяльності. Зазначені прийоми застосовуються в поєднанні та взаємозв'язку. Аналіз інформації документів може передувати фактичній перевірці або провадитися в ході її чи пізніше. Метою фактичної перевірки найчастіше є з'ясування достовірності даних, що містяться в документах.

Таким чином, податковий контроль можна розглядати у двох аспектах, як функцію або елемент державного податкового менеджменту і як особливу діяльність із забезпечення дотримання податкового законодавства в державі.

Обидва аспекти податкового контролю перебувають у нерозривній єдності й безперервному розвитку та вдосконаленні.

### **13.6. Корпоративний податковий менеджмент**

*Корпоративний податковий менеджмент* - процес управління податками суб'єктів підприємницької діяльності, який регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу своїх доходів і формування доходів бюджету.

Він передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Мета корпоративного податкового менеджменту не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури.

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є виробничо-економічні стратегії підприємства і пов'язані з ними відносини, які складаються у процесі оподаткування. Суб'єктами податкового менеджменту (у залежності від розміру підприємства) є відповідні підсистеми: департаменти, відділи або податкові менеджери. [82]

Процес корпоративного податкового менеджменту забезпечується відповідною інформаційною базою, яка формується за рахунок зовнішніх і внутрішніх джерел. Зовнішніми інформаційними джерелами є: законодавчі і нормативні акти, які регулюють питання оподаткування, бухгалтерського і податкового обліку. До внутрішніх інформаційних ресурсів відносять: форми бухгалтерського обліку і звітності за різними напрямками діяльності суб'єкта господарської діяльності, митні декларації, дані управлінського, фінансового, податкового обліку тощо.

Функціонування корпоративного податкового менеджменту пов'язане із системою корпоративних фінансів, маркетингу і менеджменту в цілому. Його результатами можуть бути рекомендації до змін в оподаткуванні, проведення коригуючих дій по відхиленнях, що виникають, що в кінцевому рахунку, може позитивно вплинути на показники чистого прибутку суб'єкта підприємницької діяльності.



Корпоративний податковий менеджмент якраз і сприяє збільшенню прибутковості бізнесу та оптимізації податкових зобов'язань. Пошук шляхів оптимізації податкових платежів є одним із напрямків податкового планування.

Вітчизняне податкове законодавство передбачає різноманітні податкові режими для різних ситуацій, дозволяє різноманітні методи для обчислення податкової бази, пропонує платникам податків, зборів і податкових платежів різні податкові пільги і тим самим викликає потребу в корпоративному податковому плануванні та зумовлює основні напрямки його функціонування (рис.13.16).

Отже, зміст податкового планування зводиться до визнання права платника податків застосовувати всі засоби, прийоми і способи, які дозволяються законодавством, з метою максимального зменшення своїх податкових зобов'язань (рис.13.17).

Податкове планування дозволяє платнику податків робити вибір оптимальних варіантів фінансово-господарської діяльності підприємства з метою досягнення мінімального рівня податкових зобов'язань, що виникають, а також забезпечення оптимізації податків та збільшення прибутковості.

Це цілеспрямована діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, яка орієнтована на максимальне використання всіх сторін чинного податкового законодавства з метою зменшення податкових зобов'язань.

Податкове планування направлене не на порушення податкового законодавства, а на законне використання всіх існуючих пільг і особливостей податкового права на свою користь.

Отже, головною метою корпоративного податкового планування є оптимізація податкових платежів шляхом використання всіх особливостей податкового законодавства.

Організація корпоративного податкового планування повинна базуватись на дотриманні основних принципів (рис.13.18).

При альтернативних напрямках діяльності платник податків має можливість вибирати найбільш ефективний варіант сплати податкового зобов'язання за допомогою певного виду податкового планування (табл.13.3).

Для досягнення основної мети, повинен бути сформований цілісний механізм корпоративного податкового планування із визначенням тактики, стратегії і можливих шляхів досягнення цілей (рис.13.19).

## Основні напрямки корпоративного податкового планування

### В межах перспективного планування:

- Вибір організаційно-правової форми юридичної особи з урахуванням виду і цілей діяльності, а також відповідності режиму оподаткування і цивільно-правової відповідальності юридичної особи.
- Визначення структури юридичної особи, рішення питань про доцільність формування фінансово-промислової групи або участі в ній, створення відособлених структурних підрозділів.
- Ухвалення рішення про місце реєстрації і місце здійснення фінансово-господарської діяльності юридичної особи, його керівних органів, структурних підрозділів, дочірніх і залежних суспільств, виходячи з цілей діяльності юридичної особи й особливостей податкових режимів окремих територій.

### В межах поточного планування

- Вибір режиму оподаткування.
- Аналіз передбачених законодавством пільг і оцінка можливостей їхнього застосування.
- Формування облікової політики юридичної особи
- Складання податкових моделей при розгляді та прийнятті рішень і визначення критерію вибору оптимального варіанта.
- Аналіз податкових наслідків поточних господарських і фінансових операцій на стадії укладення господарських договорів, визначення оптимальної форми угоди, вибір ділового партнера.
- Складання податкових календарів з метою чіткого прогнозування і контролю правильності вирахування податків і термінів їхньої сплати.
- Раціональне розміщення активів і прибутку юридичної особи з урахуванням податків, що сплачуються при одержанні доходу від інвестицій, і наданих пільг.

### Оцінка ефективності податкового планування

- Встановлення розміру відхилень фактичних результатів діяльності від планових, аналіз ступеня впливу діючої системи податкового планування на ці відхилення.
- Визначення системи показників, що характеризують ефективність розроблених методів податкового планування.
- Корегування системи податкового планування.

Рис.13.16. Основні напрямки корпоративного податкового планування [63]

Податкове планування	Важливий етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробку графіка їх сплати (податкового календаря)	[47]
	Вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому	[48,62]
	Організація діяльності платника податків таким чином, щоб мінімізувати його податкові зобов'язання на стабільний період без порушення букви й духу законів	[49]
	Вибір оптимального, з погляду конкретного платника податків, поєднання і побудови правових форм діяльності з метою зниження податкового навантаження в рамках чинного податкового законодавства	[122]

**Рис. 13.17. Найбільш поширені визначення терміну „податкове планування”**



**Рис. 13.18. Принципи податкового планування [64]**

## Класифікація видів податкового планування [62]

Класифікаційна ознака	Види податкового планування
1. Сфера застосування	а) внутрішньодержавне б) міждержавне
2. Суб'єкт підприємництва	а) податкове планування, здійснюване фізичними особами (громадянами - підприємцями); б) податкове планування, здійснюване юридичними особами.
3. Організаційна структура суб'єкта підприємництва	а) індивідуальне; б) корпоративне.
4. Обсяг охоплення господарської діяльності підприємства	а) податкове планування фінансово-господарської діяльності підприємства загалом; б) податкове планування окремого виду господарської діяльності підприємства; в) податкове планування реалізації окремого підприємницького проекту.
5. Етап функціонування підприємства	а) податкове планування на етапі створення (заснування) підприємства; б) податкове планування, здійснюване в процесі функціонування підприємства; в) податкове планування операцій щодо ліквідації підприємства та розподілу його активів.
6. Характер управлінських рішень	а) поточний податковий контроль; б) поточне податкове планування; в) стратегічне податкове планування.
7. Інструмент податкового планування	а) податкове планування, що базується на податкових пільгах; б) податкове планування з використанням податкових лазівок; в) податкове планування, в основі якого лежать спеціально розроблені схеми оптимізації податкових платежів.
8. Використання суб'єктом інструментів податкового планування	а) пасивне; б) активне.

Слід зазначити, що існує відмінність між поняттями податкове планування і планування податкових платежів (табл.13.4).

Податкове планування є значно ширшим поняттям, так як передбачає оптимізацію сплати податків та зниження податкового навантаження на підприємство, а також оцінку ефективності податкового планування (рис.13.20).

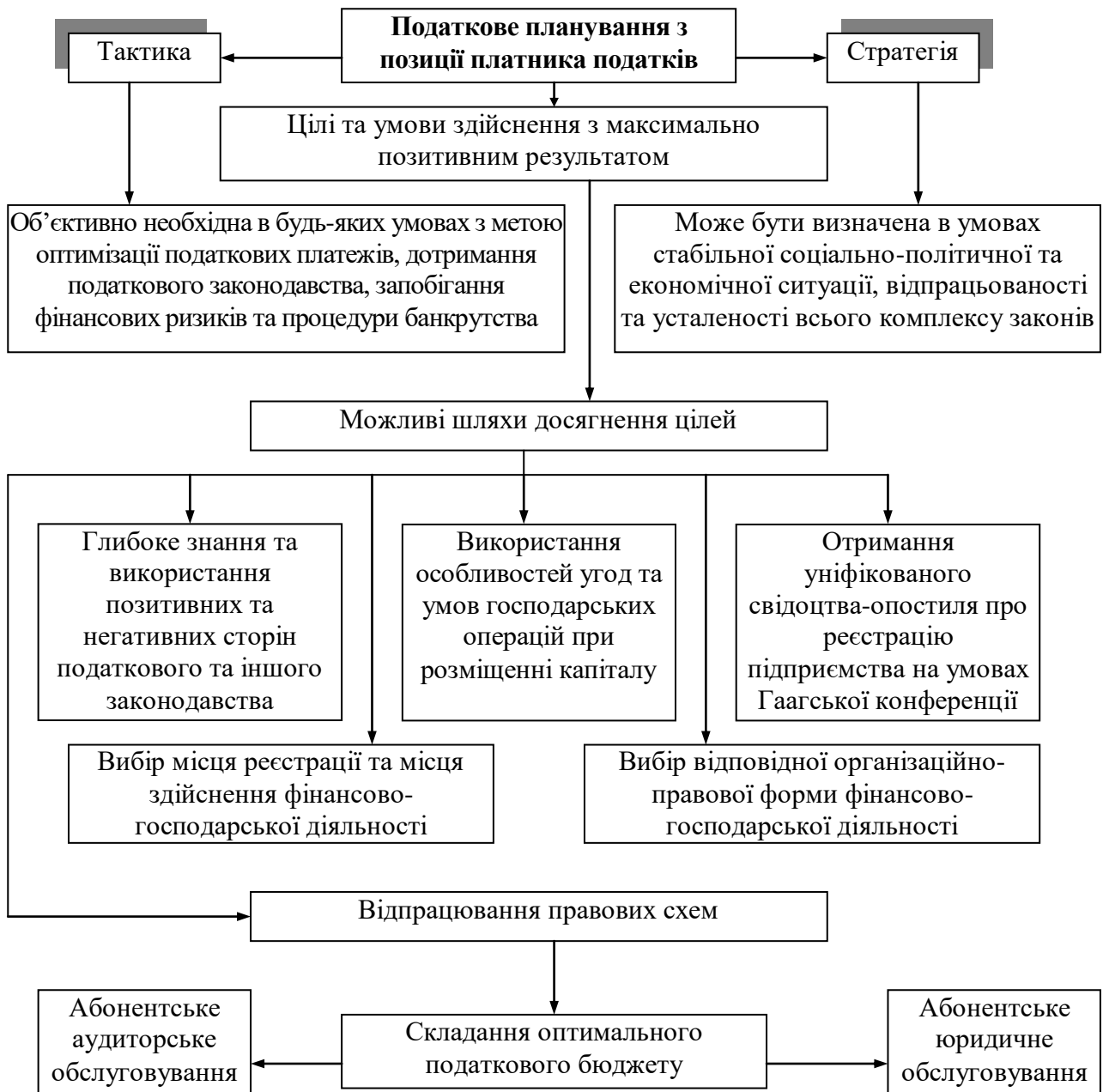


Рис. 13.19. Механізм корпоративного податкового планування [126]

Таблиця 14.3

**Відмінності між плануванням податкових платежів та податковим плануванням [62]**

Ознака	Характеристика	
	Планування податкових платежів	Податкове планування
Мета	Обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період	Оптимізація (мінімізація) сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді

Варіантність планування	Моноваріантне	Багатоваріантне
Використання інструментів планування	Розглядаються податкові пільги, можливості за конкретного виду діяльності	Розглядаються можливі схеми мінімізації податкових платежів
Результат планування	Сума податків, що підлягають сплаті до бюджету та цільових позабюджетних фондів	Рівень зменшення податкового навантаження на підприємство



**Рис. 13.20. Складові планування податкових платежів та податкового планування [62]**

Планування податкових платежів є одноваріантним і безальтернативним, тому що види податків для тих чи інших сфер підприємницької діяльності, а також граничні терміни їх сплати визначені законодавчо (рис.13.21).



**Рис. 13.21. Схема планування податкових платежів [62]**

Крім того, на відміну від планування податкових платежів, податкове планування передбачає можливість вибору між альтернативними рішеннями щодо використання тих чи інших схем оподаткування. Такі рішення можуть прийматись як на етапі створення підприємства, так і у процесі його діяльності (рис.13.22).



**Рис.13.22. Передумови альтернативності податкового планування**

При здійсненні корпоративного податкового планування застосовують загальні і спеціальні методи (рис.13.23 та 13.24).



**Рис. 13.23. Загальні методи корпоративного податкового планування**



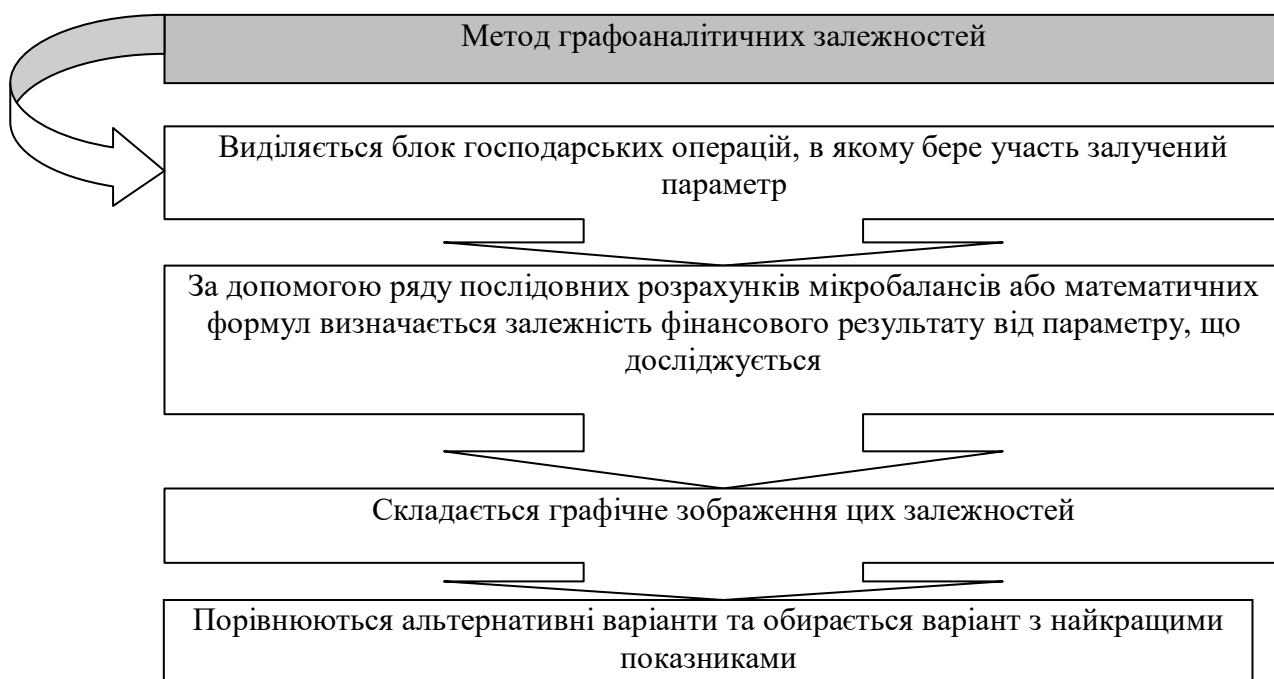


**Рис. 13.24. Спеціальні методи податкового планування**

Серед загальних методів податкового планування найбільш поширеними вважаються метод мікробалансів (рис.13.25) та метод графоаналітичних залежностей (рис.13.26) [64, 70].

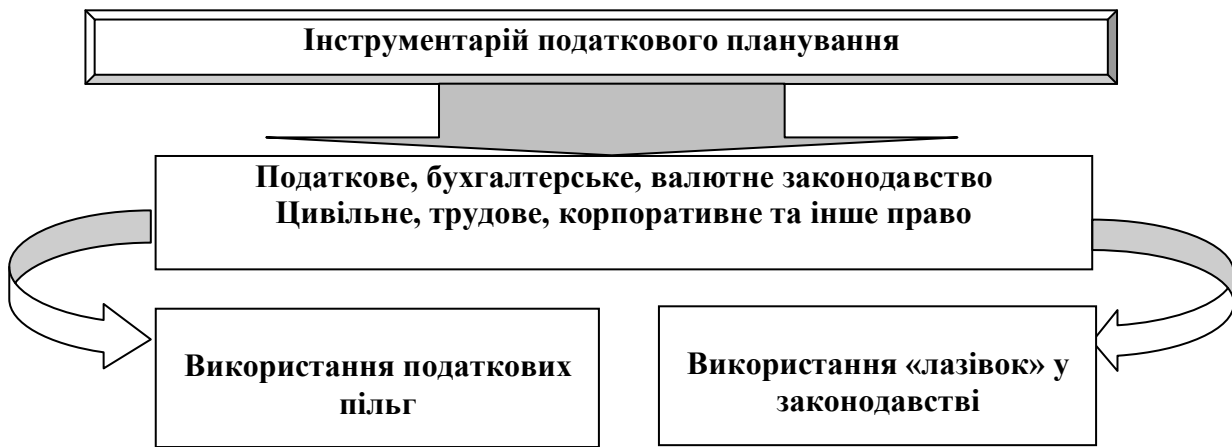


**Рис. 13.25. Процедура застосування методу мікробалансів**



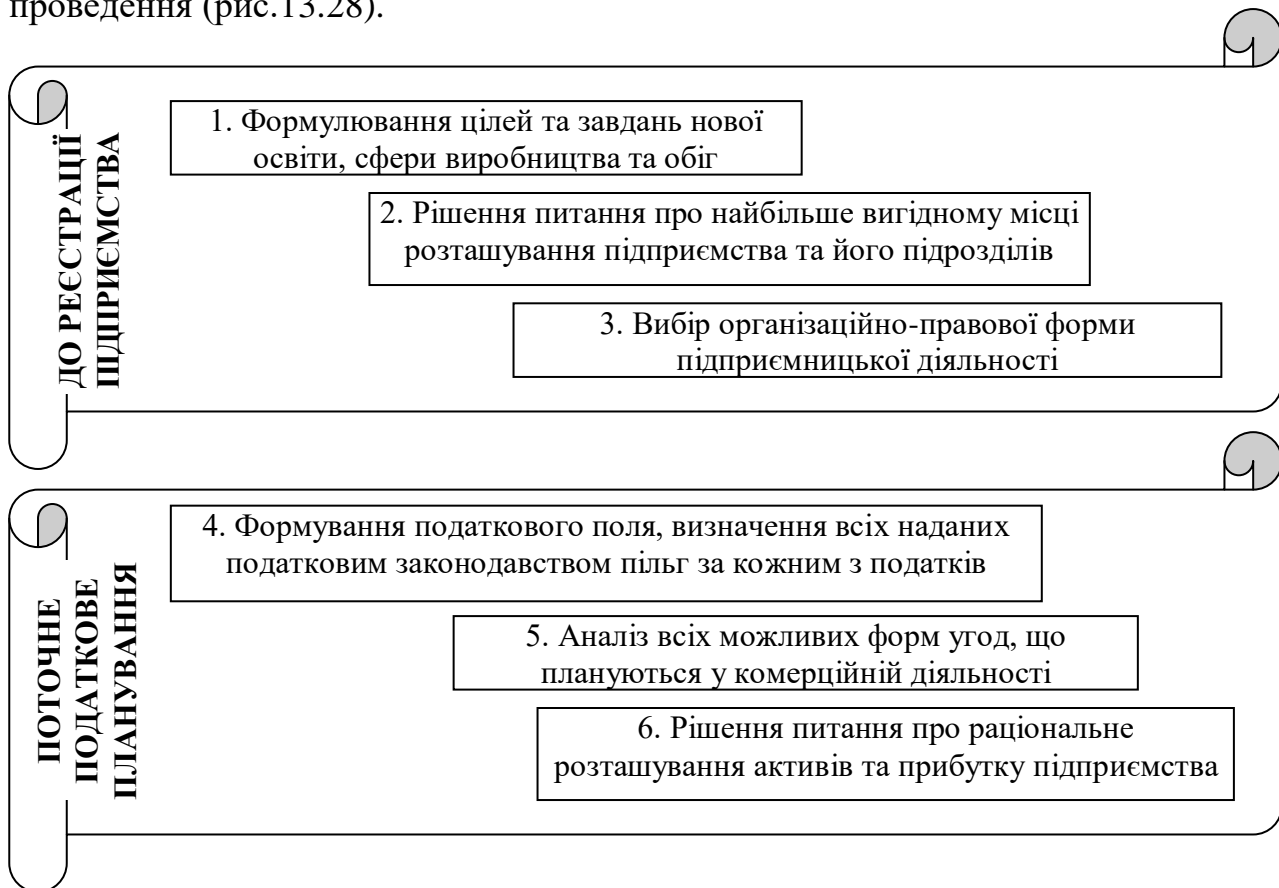
**Рис. 13.26. Процедура застосування методу графоаналітичних залежностей**

В процесі податкового планування використовують різноманітний інструментарій: від норм чинного законодавства до пошуку можливих «лазівок» в ньому (рис.13.27).



**Рис. 13.27. Інструментарій податкового планування**

Елементи процесу податкового планування залежать від періоду його проведення (рис.13.28).



**Рис. 13.28. Процес податкового планування**

Виконання безпосередніх функцій покладається на керівника, юристів, бухгалтерів, а також спеціалістів з податкового планування (рис.13.29).



**Рис. 14.28. Процедура податкового планування [62]**

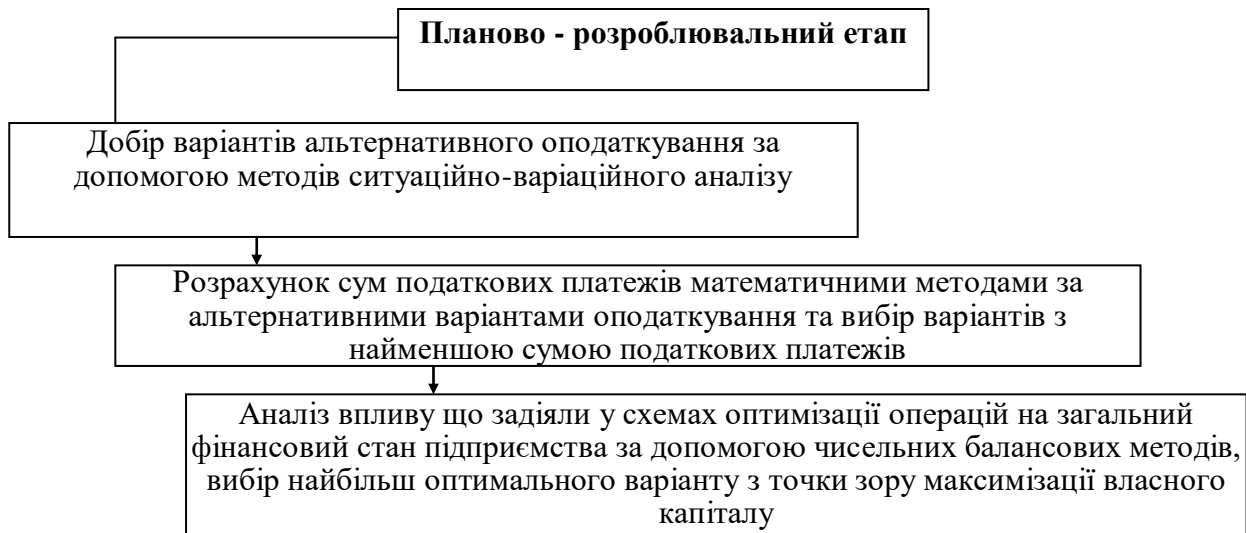
Корпоративне податкове планування є творчим процесом творчий, а тому потребує індивідуального підходу. У даному процесі можна виділити ряд послідовних етапів, на основі яких базується фінансово-господарська діяльність підприємства (рис.13.30).



**Рис. 13.30. Етапи податкового планування [64]**

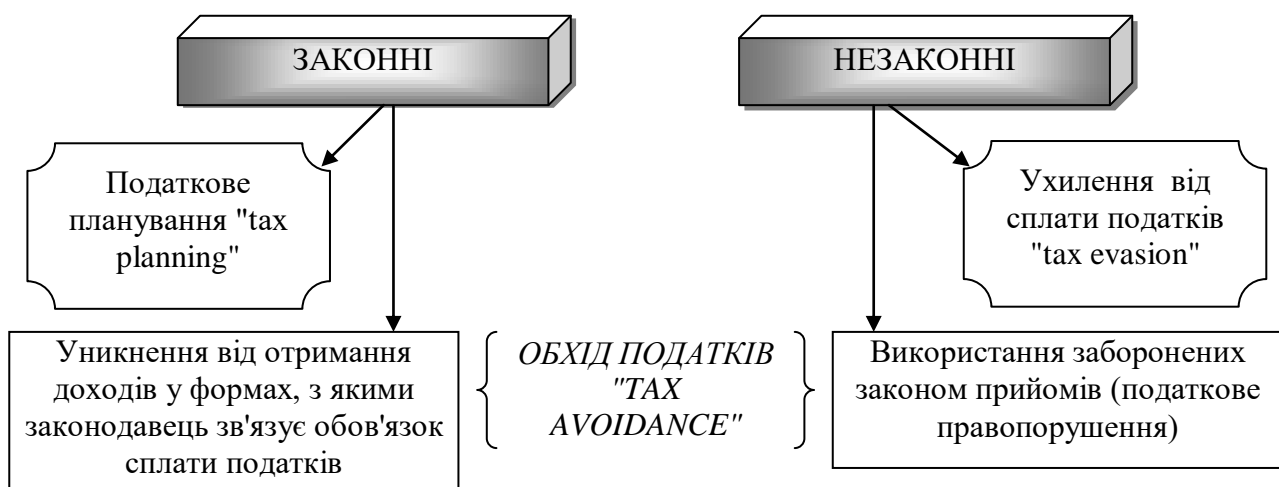
Однак, вказані етапи не потрібно розглядати як чітку і однозначну послідовність дій, які обов'язково гарантують зменшення податкових зобов'язань.

При цьому результативним етапом, на якому приймається рішення щодо конкретного вибору з поміж існуючих альтернатив є планово-розроблювальний етап (рис.13.31).



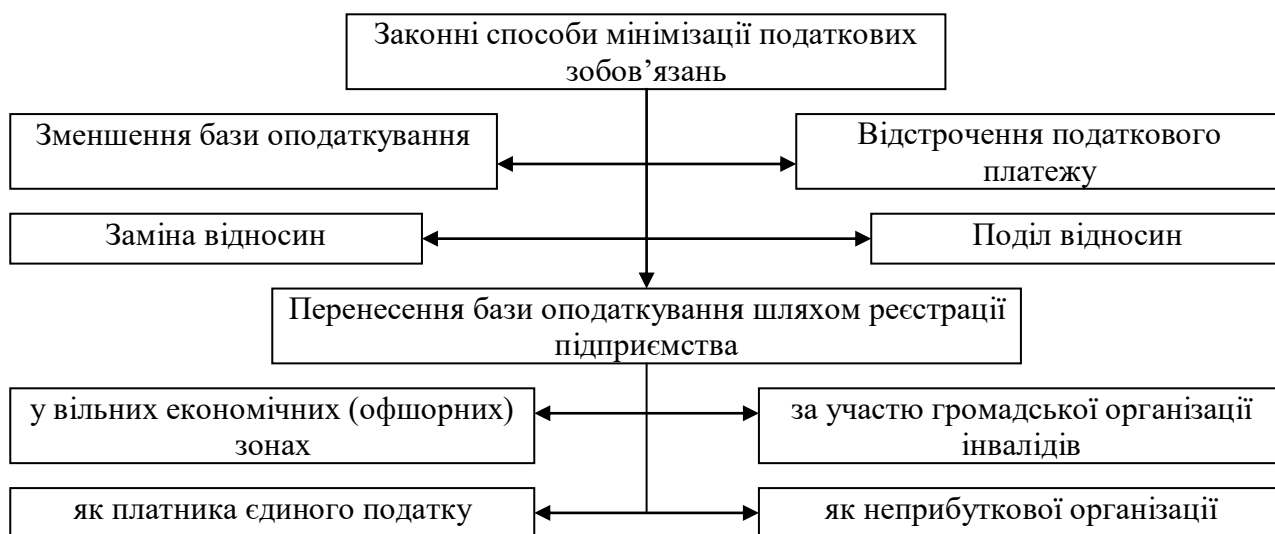
**Рис. 13.31. Послідовність дій на планово-розроблювальному етапі податкового планування**

Саме на даному етапі вибираються найбільш ефективні засоби мінімізації податків, зборів і податкових платежів, що не суперечать нормам чинного законодавства і тому не попадають під визначення незаконних (рис.13.32).



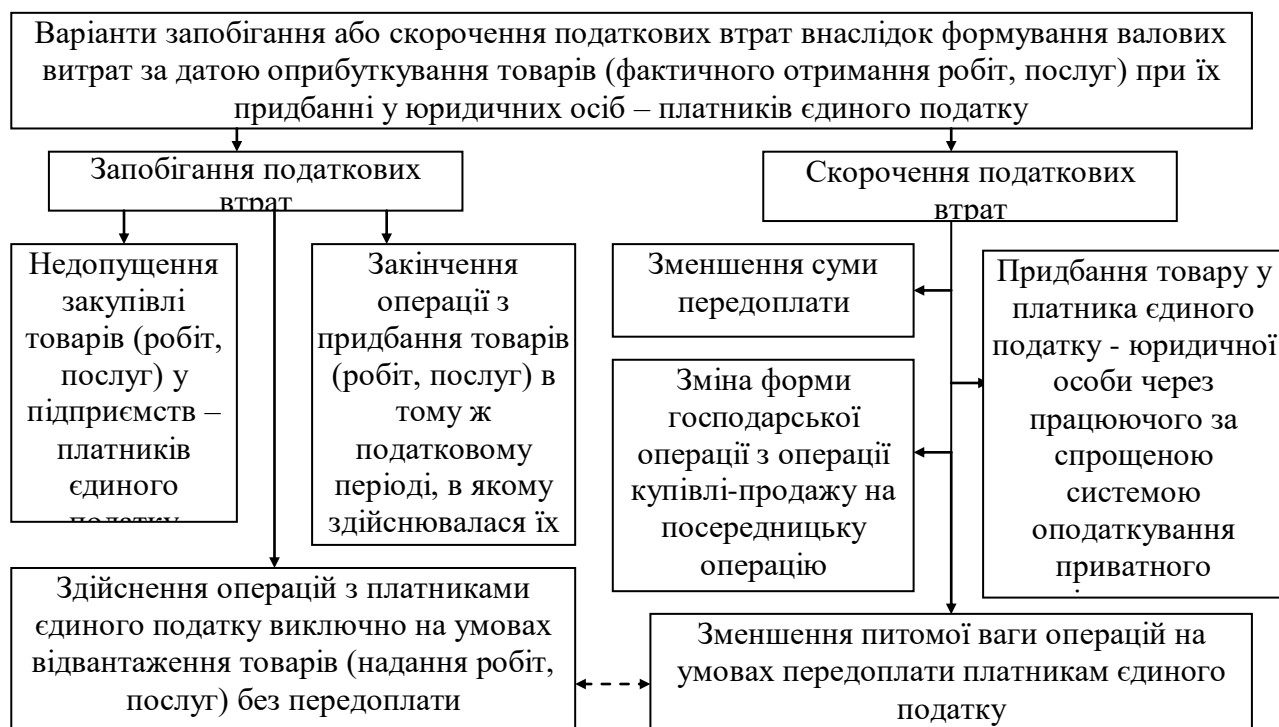
**Рис. 13.32. Засоби мінімізації податків**

Серед найбільш поширених законних способів мінімізації податкових зобов'язань виділяють наступні (рис.14.33):

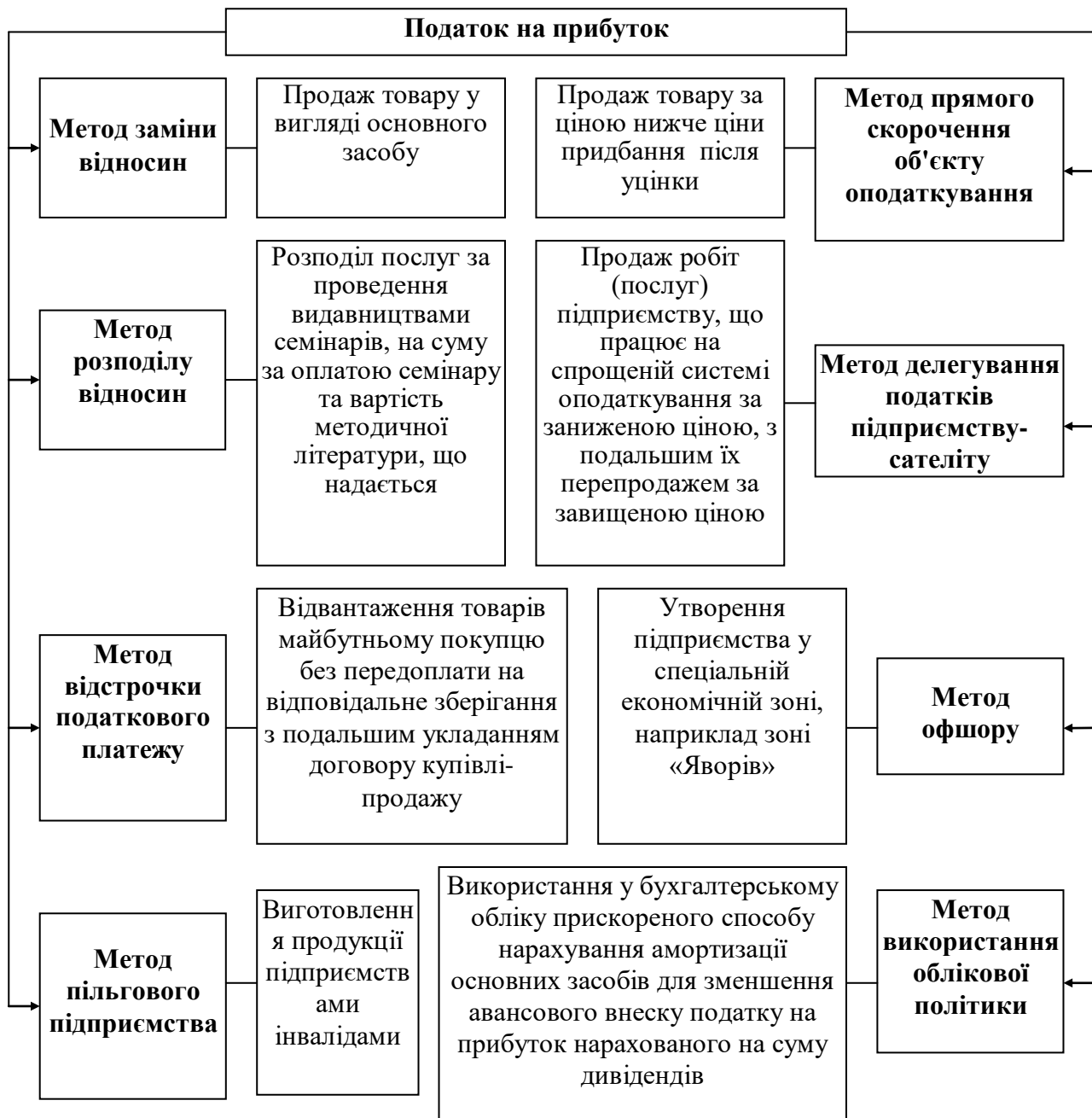


**Рис. 13.33. Найбільш поширені способи законної мінімізації податкових зобов'язань [62]**

Після прийнятих загальних способів мінімізації податкових зобов'язань розробляють спеціальні методи податкового планування для оптимізації окремих податків, зборів і обов'язкових платежів. Для прикладу, приведемо методи податкового планування для оптимізації податку на прибуток (рис.13.34 та 13.35).



**Рис 13.34. Оптимізація оподаткування з податку на прибуток при придбанні товарів (робіт, послуг) у „нестандартних” платників**



**Рис. 13.35. Використання спеціальних методів податкового планування для оптимізації податку на прибуток**

Таким чином, корпоративне податкове планування з позицій корпоративного податкового менеджменту необхідно розглядати як невід'ємну складову частину підприємницької діяльності господарюючого суб'єкта. Воно повинно здійснюватись у ході усієї господарської діяльності і бути обов'язковим її елементом, що дозволить суб'єкту господарської діяльності оптимізувати систему оподаткування, мінімізувати податкові зобов'язання в межах чинного законодавства і підвищити ефективність податкового менеджменту в цілому.

### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Який зміст поняття податковий менеджмент, як підсистеми державного управління?*
- 2. Назвіть складові державного та корпоративного податкового менеджменту.*
- 3. Яка мета і основні завдання державного податкового менеджменту?*
- 4. Охарактеризуйте складові державного податкового менеджменту.*
- 5. Який зміст податкового планування?*
- 6. Проаналізуйте послідовність етапів загальнодержавного податкового планування*
- 7. Яка соціально-економічна сутність і мета податкового регулювання?*
- 8. Назвіть контролюючі органи в сфері оподаткування та розкрийте їх компетенцію.*
- 9. Охарактеризуйте зміст і види податкового контролю.*
- 10. Дайте характеристику корпоративному податковому менеджменту.*



## РОЗДІЛ XIV. УХИЛЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ

### 14.1. Зміст та основні характеристики ухилення від оподаткування

Становлення вітчизняної податкової політики проходить в складному періоді формування економіки ринкового типу, супроводжуючись при цьому кризовими явищами практично у всіх сферах суспільного життя. За таких умов широкого поширення набувають порушення податкового законодавства.

В умовах ринкової економіки нарівні з будь-яким іншим бізнесом, що дає прибуток і пов'язаний з певними витратами, існує процес опору фіскалу й обходу податків. В реальному процесі оподаткування ідеальні вимоги економічної гармонії й соціальної справедливості неминуче порушуються, з одного боку, через недосконалість проведення політики державного управління, а з іншого – внаслідок морального релятивізму суспільства.

Із розвитком ринкових відносин частина вартості сукупного суспільного продукту, що централізовано акумулюється за допомогою податків, набуває не тільки фіскального, але й економічного значення. Податки стають фінансовою основою для державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами економічних відносин, головним регулятором ринкового господарства.

Необхідність збільшення податків, і в той же час справедливого їх розподілу, ставить державу перед складною дилемою – фіскальна достатність, економічна ефективність чи соціальна справедливість? Оптимальне поєднання і врахування цих факторів - незмінна умова гармонійності податкової політики. Тому, що збільшення державою податків у відповідності з принципом фіскальної достатності служить каталізатором процесу ухилення від сплати податків суб'єктами господарської діяльності. Адже, логічно що в умовах податкового пресу платники податків знаходять різноманітні методи ухилення від сплати податків і зборів для покращення свого фінансового становища.

Поступово навколо теми фіскальних порушень сформувалася ціла наукова галузь. Вона включає теоретичні і практичні дослідження як на макрорівні, якщо йдеться про теоретичний аналіз із метою виявлення ефективності податкової політики, так і на мікрорівні, коли емпіричні дані

використовуються для оцінки кількісних характеристик ухилення від сплати податків конкретними суб'єктами господарювання.

Як правило, ухилення від сплати податків розглядається з точки зору наступних проблем:

- індивідуальна поведінка споживача чи фірми в умовах можливого покарання за ухилення від сплати податків. При цьому суб'єкт господарювання, що ухиляється від сплати податків може затрачати різні ресурси для того, щоб або зменшити податкову базу, або корумпувати податкові органи;

- поведінка податкових органів, призначених контролювати справляння податків в умовах можливої корумпованості, і діючих при цьому обмеженнях. Ці обмеження включають в себе частоту податкових перевірок, їх ефективність, яка залежить, наприклад, від кваліфікації персоналу, затрати на проведення перевірок тощо;

- поведінка держави, яка зацікавлена в справлянні податків як джерела доходів і затрачає відповідні ресурси на їх збір та боротьбу з ухиленням від оподаткування [58].

Податкові делікти як і всі суспільні явища, не мають об'єктивно - суспільного характеру. Вже за внутрішнім суб'єктивізмом сумління платники поділяються на дві категорії: законотрухняних і порушників.

Ставлення до фіску відображає протиборство мотивів корисливого інтересу як властивого людині матеріального інстинкту, що сягає, біологічних глибин самозбереження, і громадянського обов'язку, як набутої суспільним вихованням соціально значущої доблесті. Власне, індивідуальні мотиви фіскальної поведінки не стосуються предмета державних фінансів. Що справді належить до фінансів – це бюджетні результати такої поведінки. Очевидно, що декларовані доходи зростають повільніше, ніж фактичні. Тож на додаток до суб'єктивного протистояння людських якостей у податковому процесі присутній ще й елемент примусу. Більшість людей порушує прийняті моральні норми та чинні закони тільки тоді, коли вони відчують, що можуть зробити це безкарно.

На думку як західних, так і вітчизняних експертів, дрібне, але масове ухилення від податків настільки укоренилося в суспільстві, що перебороти

його дуже важко. Ще серйозніші проблеми породжує крупне ухилення, особливо з боку великих платників податків.

Як і будь-яке явище суспільного життя, ухилення від оподаткування не має однозначного, абсолютно точного визначення. Це пов'язано з тим, що суспільно-економічні явища перебувають у процесі постійних змін, і тому розуміння будь-якого поняття багато в чому залежить від тих факторів, що впливають на життя в даний час.

Найбільш точним, на наш погляд, є таке визначення даного поняття:

**Ухилення від оподаткування** - це форма зменшення податкового навантаження, при якій платник податків свідомо чи необережно уникає сплати податкового зобов'язання чи зменшує його розмір з порушенням діючого законодавства.

У фіскальній практиці існує розмежування ухилення від оподаткування на два види: легальні методи зниження податкових виплат (tax avoidance), тобто уникнення податків та незаконне ухилення від сплати податків (tax evasion).

**Уникнення податків** - це легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, який ґрунтується на використанні законодавчо наданих можливостей в сфері податкового законодавства шляхом зміни своєї діяльності. Воно пов'язане з такими поняттями як податкове планування, податкова оптимізація, мінімізація податків.

Отже, на відміну від уникнення податків, ухилення від оподаткування - це нелегальний шлях зменшення податкових зобов'язань, який базується на адміністративно - кримінально переслідуваних методах укриття обліку доходів і майна від податкових органів, а також на спотворенні бухгалтерської та податкової звітності.

В даному випадку зниження податкових виплат відбувається з допомогою здійснення платником податків податкових правопорушень чи навіть злочинів, тобто шляхом прямого порушення податкового законодавства.

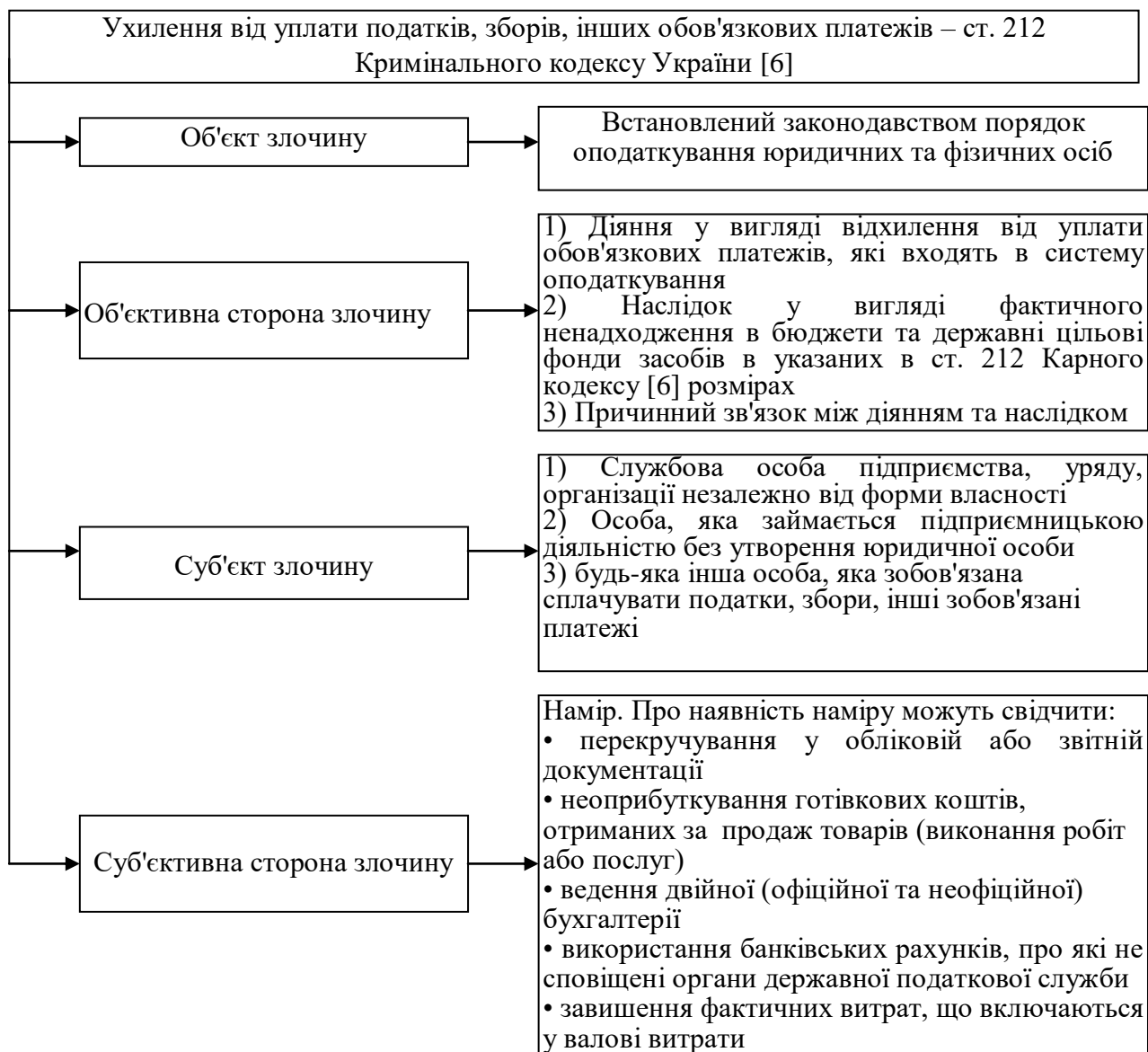
Таким чином, ухилення від оподаткування за юридичним змістом поділяється на протиправне (переслідується по закону) та законне уникнення (з дотриманням діючого законодавства).

Ухилення від сплати податків має специфічні особливості стосовно інших злочинів. Насамперед, це має прояв у тих обставинах, що підлягають

встановленню і доказуванню по аналізованій категорії злочинів. Такими обставинами є:

- наявність факту ухилення від сплати податків;
- характеристика суб'єкта підприємницької діяльності (назва, місцезнаходження, вид діяльності, структура, його мета і завдання);
- підстави і дотримання встановленого порядку державної реєстрації суб'єкта підприємництва;
- дотримання встановленого порядку реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в територіальних податкових органах та інших установах (наприклад, Пенсійному фонді);
- відповідність статуту діяльності, що здійснюється платником податку;
- відомості про майно підприємства, наявність розрахункових рахунків в установах банків і обіг коштів;
- характер і зміст фінансово-господарських операцій;
- місце, час, мета, спосіб злочинної діяльності;
- за який звітний період вчинено ухилення від сплати податків;
- розмір прихованих прибутків (доходів) і несплачених податків, інших платежів за окремими звітними періодами, види податків, загальний розмір заподіяних державі матеріальних збитків;
- характер і зміст нормативних актів, положення яких були порушені при вчиненні злочину;
- коло осіб, що брали участь у виконанні конкретної фінансово-господарської операції (як суб'єкти даного злочину, так і інші особи), їх посадові і функціональні обов'язки;
- дії, що виконувалися конкретними особами при здійсненні фінансово-господарських операцій і вчиненні ухилень від сплати податків;
- чи є в діях осіб ознаки інших злочинів (службова недбалість, службове підроблення, шахрайство з фінансовими ресурсами та ін.);
- соціальна, професійна і кримінальна характеристика осіб, які брали участь у діяльності суб'єкта підприємництва;
- наявність причинного зв'язку між діями і наслідками, що настали;
- обставини, що сприяли вчиненню злочинів.

• За встановлених обставин виділяють ознаки ухилення від сплати податків (рис.14.1).



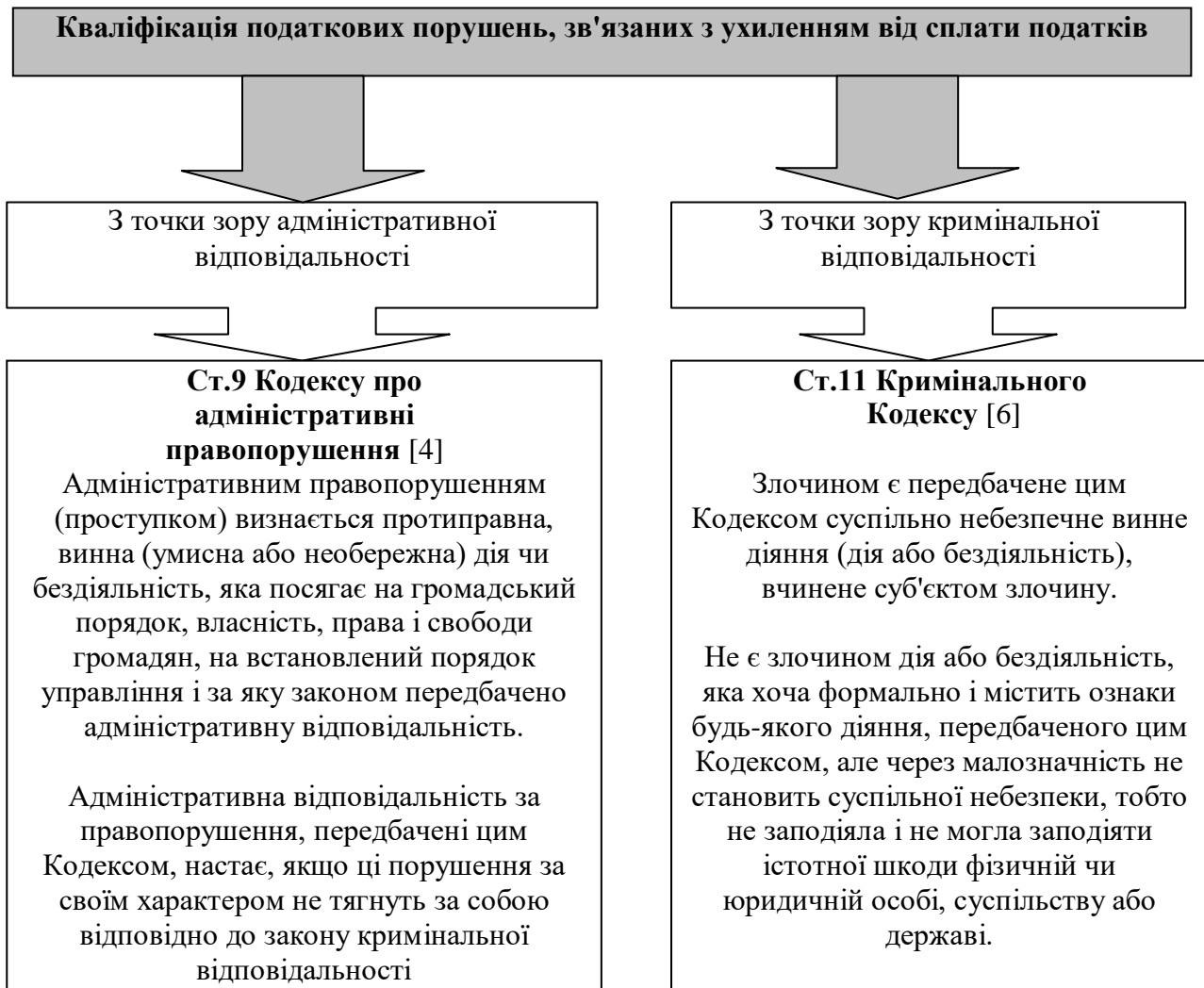
**Рис. 14.1. Ознаки ухилення від сплати податків**

Зазначимо, що ненавмисні, необережні дії по ухиленню від оподаткування не можуть вважатись ухиленням в повному розумінні цього слова, оскільки дії платника не мають умислу, він не планує отримати вигоду від цього ухилення, але такі дії, згідно діючого законодавства, не звільняються від фінансових санкцій. До них можна віднести, наприклад, ненавмисні помилки при складанні податкової звітності, методологічні помилки при веденні бухгалтерського обліку тощо.

Таким чином, грань, яка відділяє незаконне ухилення від оподаткування від ненавмисного податкового правопорушення полягає в настанні

адміністративної та кримінальної відповідальності за перші дії і відсутності такої за останні.

Щодо незаконного ухилення від оподаткування, то в чинному законодавстві існують розходження у визначенні податкових правопорушень з погляду адміністративного і кримінального права (рис.14.2).



**Рис. 14.2. Податкові правопорушення: розходження з погляду адміністративного і кримінального права**

Масштаби ухилення від оподаткування в українській економіці є досить значними, сьогодні воно відноситься до одного із видів корупційної поведінки. Державний бюджет і державні цільові фонди через ухилення від податків недоотримують значні суми. А тому актуальність дослідження причин такого негативного явища і пошуку шляхів його усунення та протидії податковим правопорушенням є одним із найважливіших завдань податкової політики.

## 14.2. Основні причини та потенційні загрози ухилення від оподаткування

Причини виникнення ухилення від оподаткування можна розділити на три умовних категорії:

- *правові;*
- *економічні;*
- *моральні.*

Вітчизняне податкове законодавство занадто об'ємне, його норми розпилені у великій кількості законодавчих актів, у які постійно вносяться зміни і доповнення. Саме нестабільність і складність податкового законодавства і є тими причинами *правового характеру*.

*Економічні причини* обумовлені дією досить високих податкових ставок і неможливістю для деяких платників податків вчасно і повно платити податки.

*Моральними причинами* є низька правова культура, неприязне відношення до наявної податкової системи і, не в останню чергу, корисність платників податків. Низька правова культура обумовлена історичним фактором - існування інституту податкового права нараховує в Україні незначний період, за який дуже важко перебудувати психологію людини та виховати і закріпити в собі всі риси дисциплінованого платника податків. Тому не дивно, що в наш час багато суб'єктів господарювання не розуміють необхідності сплати податків і намагаються всіма можливими способами ухилитися від їх сплати.

Неприязне відношення до наявної податкової системи ґрунтується на попередніх причинах. Платник податків не може поважати систему, що не поважає його, як платника, не враховує його можливість оплати податків. Крім того, таке відношення породжує низька віддача з боку держави у вигляді суспільних благ, що отримує платник податків в обмін на сплачені податки (малозабезпеченість освітніх закладів, низький рівень медичного обслуговування, важке екологічне становище, незначне фінансування культурних заходів тощо).

Корисність грає не останню роль у причинах існування податкових правопорушень. Однак, не всі правопорушення подібного характеру мають особисту мотивацію. Керівники можуть використовувати приховані від оподаткування кошти на розвиток свого підприємства. В них існує

зацікавленість іншого роду, що виражається в прагненні поліпшити фінансовий стан свого підприємства.

Як бачимо, на виникнення податкових правопорушень впливають причини не тільки суб'єктивного, але й об'єктивного характеру, що варто враховувати в процесі моніторингу ухилення від оподаткування.

Широке розповсюдження порушень податкового законодавства викликане впливом багатьох обставин. Одні з них діють на загальносуспільному рівні і відображають недоліки, пов'язані з кризовим станом економіки, інші – обумовлені специфічними особливостями функціонування податкової служби, зокрема, умовами виконання обов'язків їх працівниками в умовах жорсткої протидії з боку правопорушників. До найпоширеніших з них належать недоліки соціально-економічного, організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру (рис.14.3).

В умовах існування *недоліків соціально-економічного характеру* метою керівників підприємств виступає не збільшення виробництва, а особисте збагачення за рахунок приховування доходів від оподаткування. Щоб ухилитися від сплати податків підприємці відкривають по декілька рахунків як в національній, так і в іноземній валютах. Замість безготівкових розрахунків вони проводять розрахунки готівкою. Значна частина доходу своїм працівникам виплачується у вигляді матеріальної допомоги, премій. Завищуються витрати на оплату праці і кількість працівників. Фальсифікуються бухгалтерські документи в сторону зниження обсягів робіт та ціни реалізації, завищується собівартість продукції і суми амортизаційних відрахувань. Окремі підприємства реєструються по фіктивній адресі.

*Недоліки організаційно-управлінського характеру* також приводять до можливості ухилення від сплати податків. Це виявляється при вирішенні питань, пов'язаних зі збором доказів для притягнення до відповідальності осіб винних в приховуванні доходів та інших об'єктів оподаткування в великих і особливо великих розмірах. Правоохоронними органами відкривається більше тисячі кримінальних справ з ознакою статті „Ухилення від сплати податків”, з яких тільки 6 % направляється в суд. Більша їх частина зупинена по різних причинах, в тому числі із-за відсутності в діях складу злочину. Однією з основних причин зупинення кримінальних справ є низька якість матеріалів, які поступають з податкових органів.



## **Основні фактори, що сприяють виникненню податкових правопорушень**

### ***Недоліки соціально-економічного характеру***

- скорочення промислового виробництва;
- ріст цін;
- зниження платоспроможності населення;
- інфляційні процеси;
- криза платежів.

### ***Недоліки організаційно-управлінського характеру***

- недосконалість системи обліку платників податків і контролю за їх діяльністю;
- недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників податкових інспекцій;
- недостатня захищеність працівників податкових органів;
- неузгодженість дій суб'єктів, що контролюють і забезпечують

### ***Недоліки нормативно-правового характеру***

- нестабільність податкового законодавства;
- невідповідність в нормативних документах по питаннях оподаткування;
- неврегульованість питань, пов'язаних з моментом вступу нормативного документу в дію.

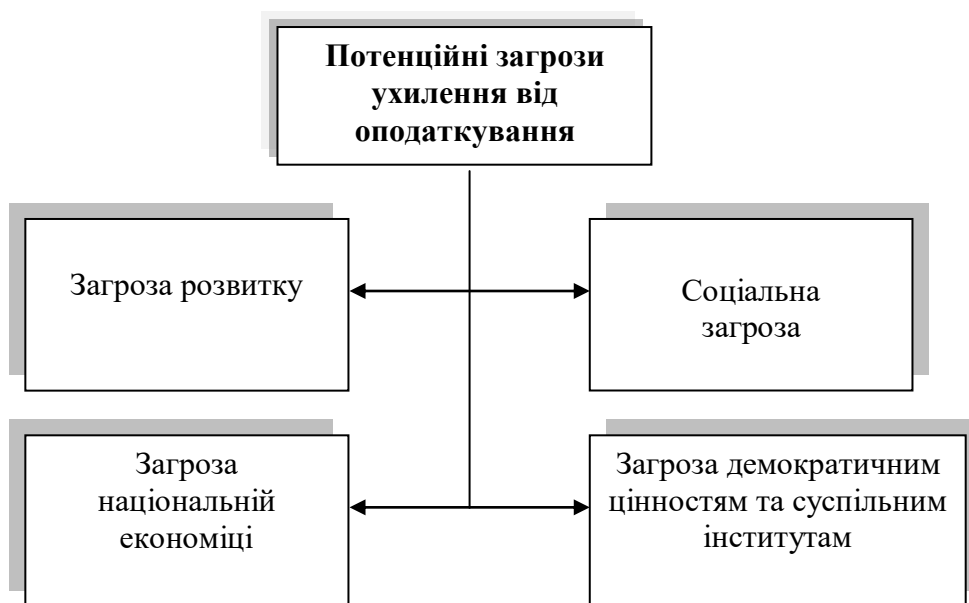
**Рис.14.3 Основні фактори, що сприяють виникненню податкових правопорушень[58]**

Характерним недоліком є велика кількість суб'єктів, які ведуть боротьбу з порушниками податкового законодавства, невизначеність правового положення деяких з них і відсутність чіткого розмежування їх функцій, що приводить до дублювання дій при виконанні покладених на них завдань і таким чином до зайвого навантаження на платника податків.

Щодо *недоліків нормативно-правового характеру*, то слід зазначити, що істотною перешкодою на шляху діяльності податкових органів є розбіжності і протиріччя в діючому законодавстві, а також невідповідність окремих відомчих актів законодавству України.

Законодавством не передбачена адміністративна відповідальність керівників, посадових осіб, громадян України, осіб без громадянства за ухилення від явки в податкові органи для дачі пояснень або відмову давати пояснення по питаннях нарахування і сплати податків і обов'язкових платежів. Не до кінця врегульованим залишається таке важливе питання, як момент вступу нормативного акта в дію. Деякі інструкції і пояснення Міністерства фінансів та ДПА України вводяться в дію „заднім числом”, тобто в розріз з прийнятим порядком.

Таким чином, можна відмітити, що сукупність вищевказаних причин і недоліків в поєднанні з морально-психологічними особливостями характеру платника податків виступають в ролі конкретних обставин, які сприяють виникненню податкових злочинів, що становить потенційну загрозу державі, яка проявляється в наступних формах (рис.14.4).



**Рис.14.4.Потенційні загрози існування проблеми ухилення від оподаткування**

Сутність загрози розвитку проявляється тоді, коли ухилення від оподаткування, будучи ресурсним забезпеченням корупції, переходить на системний рівень, що веде до зростання її масштабів, а значить підриває зусилля держави в сфері розвитку, знижує готовність проводити реформи, наносить шкоду прийняттю раціональних державних рішень.

Загроза ухилення від оподаткування національній економіці проявляється через :

- скорочення податкової бази, що призводить до зростання податкового тиску на легально працюючі підприємства і підштовхує їх до переведення своєї діяльності в "тінь";
- зростання дисбалансу в розвитку різних секторів економіки, що може призвести до монополізації окремих галузей;
- зниження конкурентоспроможності легальної економіки, яке пов'язане з тим, що підприємства, які ухиляються від оподаткування, мають реальні можливості знизити ціни при інших однакових умовах на відміну від легально працюючих підприємств.

Негативні соціальні наслідки виникають через те, що зростаючі об'єми незаконної діяльності в торгівельній сфері ведуть до розширення торгівлі товарами, які небезпечні для життя і здоров'я покупців.

Крім того, ухилення від оподаткування веде до того, що державний бюджет недоотримує значні суми доходів, а це веде до неможливості виконання державою передбачених соціальних програм. Ігнорування доходів, які отримані в тіньовому секторі економіки і з яких не сплачені належні, згідно законодавства, податки та платежі створює ілюзію тотальної бідності.

Загроза демократичним цінностям та суспільним інститутам проявляється у тому, що грошові кошти отримані внаслідок незаконної економічної діяльності та ухилення від оподаткування використовуються на фінансування передвиборчих кампаній, підкуп виборців та засобів масової інформації. Наявність великого тіньового сектора вказує на те, що значна частка населення постійно порушує державні закони і нормативи, і що уряд не здатний змусити цю частину населення дотримувати їх. Це підриває довіру до інститутів державної влади і до уряду.

Таким чином, проблеми ухилення від оподаткування мають дуже складну природу. Сьогодні поки що не сформовано однозначних підходів до понятійного апарату для опису цих явищ; відбуваються постійні зміни в законодавстві, які з одного боку заважають стабільній діяльності суб'єктів господарювання, а з другого - мають на меті боротьбу з цим негативним явищем в житті суспільства.

### 14.3. Основні типові способи податкових правопорушень

Ухилення від оподаткування виражається у діях особи, спрямованих на повну чи часткову несплату податків, які підлягають справлянню платниками податків згідно чинного законодавства. Це – один із видів злочинів, якому характерні відповідні способи учинення.

Під способом учинення злочинів у юридичній літературі розуміється передбачений нормами кримінального законодавства комплекс прийомів і діянь злочинців, спрямованих на підготовку, вчинення і маскуванню злочину [53].

При цьому комплекс прийомів і діянь винуватця залежить від конкретних умов і обставин, у яких здійснюється злочинний задум, а також особи злочинця. Між вибраним способом вчинення злочину, причинами і умовами, які сприяють його вчиненню, та індивідуальними особливостями злочинця, існує тісний діалектичний взаємозв'язок.

Тому на вибір способу правопорушення в сфері оподаткування впливають різні фактори. Це можуть бути обставини як об'єктивного характеру (сфера діяльності суб'єкта господарювання, рівень ефективної діяльності контролюючих органів, характер фінансово-господарських операцій) так і суб'єктивного характеру (наявність зв'язків з працівниками правоохоронних органів, які здійснюють прикриття злочинної діяльності, наявність досвіду у здійсненні злочинів, у т.ч. і у сфері оподаткування тощо).

Найпоширенішими типами правопорушень в сфері оподаткування є (рис.14.5):

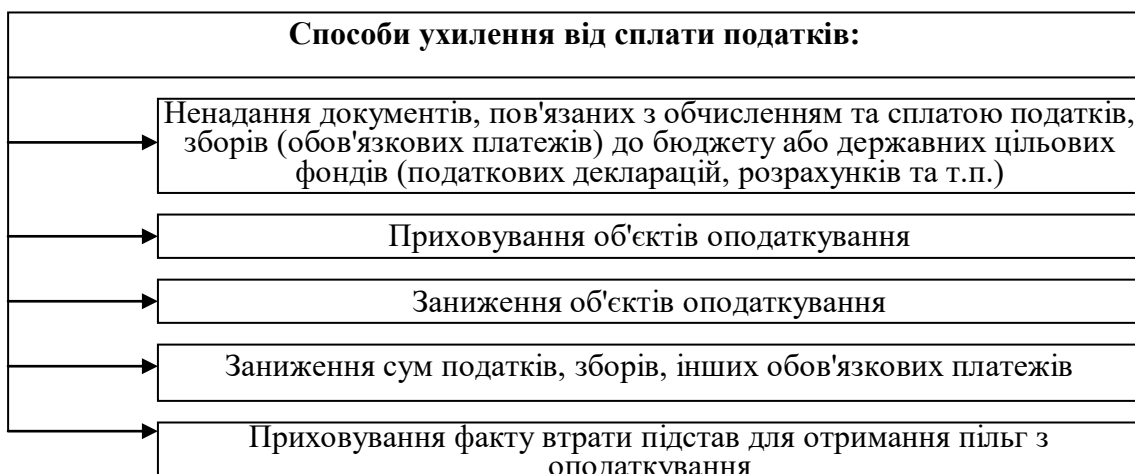
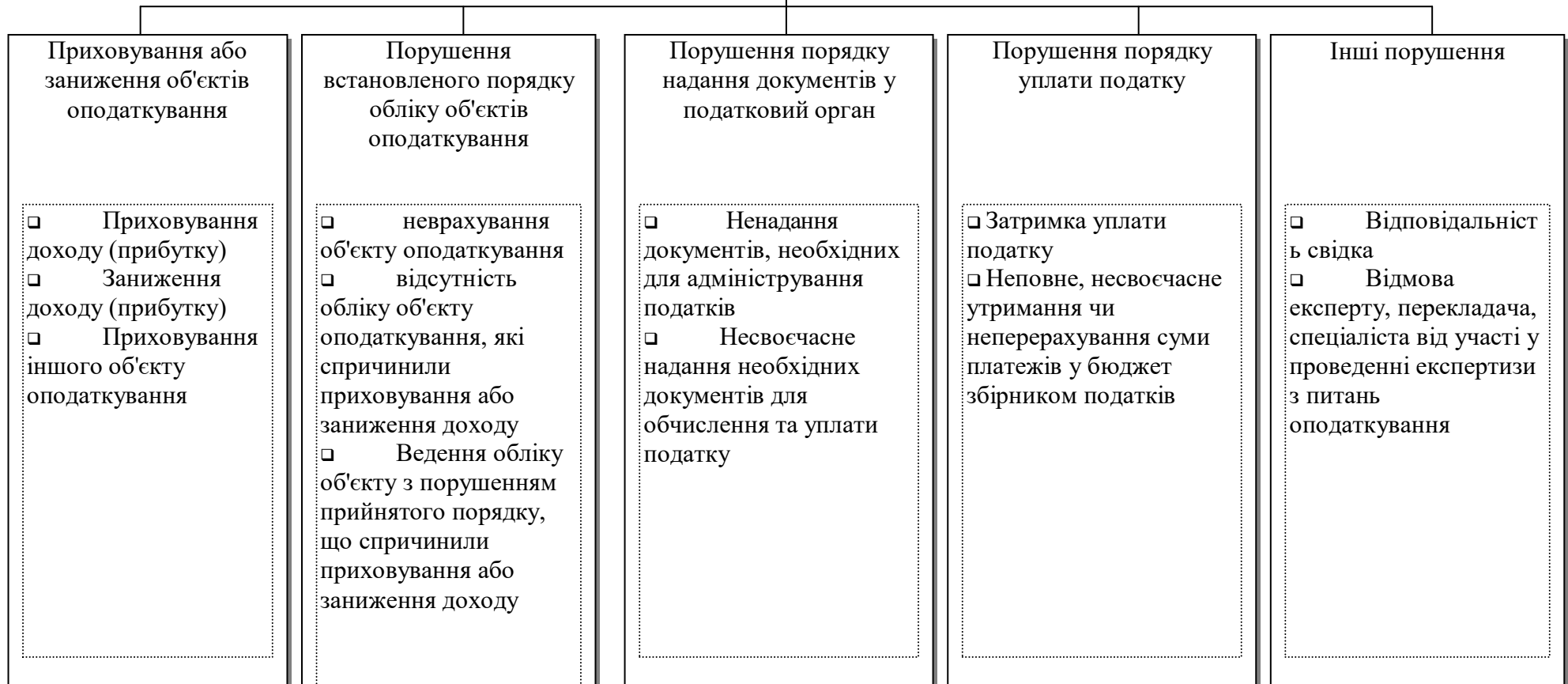


Рис.14.5. Основні способи ухилення від сплати податків

Податкові порушення можна згрупувати в залежності від об'єкту, на який направлені протиправні дії (рис.14.6).

**СКЛАД ПОРУШЕНЬ В ЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ОБ'ЄКТУ, НА ЯКИЙ НАПРАВЛЕНІ ПРОТИВОПРАВНІ ДІЇ**



**Рис. 14.6. Склад податкових правопорушень**

Найбільш характерні способи ухилення від сплати податків можна згрупувати наступним чином:

***Ухилення від сплати податків при заповненні і поданні податкової звітності та бухгалтерських розрахунків до неї:***

- неподання або невчасне подання декларацій про прибуток підприємства та розрахунку податку до нього;
- приховування об'єктів оподаткування і подача декларації про відсутність оподаткованого прибутку;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом не відображення в бухгалтерському обліку обсягу реалізації за готівку;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом подання до органів ДПС листів з проханням звільнити від сплати податків у зв'язку з тим, що підприємство тимчасово не веде господарської діяльності;
- приховування прибутків від оподаткування шляхом умисного відображення господарських операцій і розрахунків пізніше звітного періоду.

***2. Ухилення від сплати податків при користуванні пільгами:***

- завищення відсотка певної категорії працюючих на підприємстві;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом фальсифікації в декларації даних про витрати коштів начебто на ведення підприємством власного будівництва;
- приховування прибутку від оподаткування шляхом внесення у звітність завідомо завищених даних про частку іноземного капіталу (іноземної інвестиції) у статутному фонді спільного підприємства;
- заниження частини суми прибутків під виглядом відрахувань до благодійного фонду та інших добровільних відрахувань.

***3. Ухилення від сплати податку на прибуток:***

- приховування прибутків, одержаних від реалізації товарів, що надходять від зарубіжних партнерів, вартість яких фактично була завищена при їх оприбуткуванні;
- заниження розміру прибутку в декларації і завищення цін при реалізації товару;
- необґрунтоване завищення собівартості продукції;
- фальсифікація даних про наявність у підприємства автотранспорту та використання його і списання на собівартість продукції.

#### ***4. Використання декількох поточних рахунків як засобу приховання прибутків (доходів) від оподаткування:***

- відкриття кількох поточних рахунків у різних банках;
- проведення платіжних операцій через поточний рахунок приватного підприємця і подача звітності до органів ДПС про відсутність доходів у підприємства;
- оформлення документів про послідовний перепродаж товарів однієї комерційної структури до іншої і подача звітів про їх залікову діяльність.

#### ***5. Порушення податкового законодавства і приховування прибутків від оподаткування при розрахунках з іноземними партнерами:***

- приховування прибутків, одержаних від продажу техніки іноземній фірмі, шляхом оформлення документів як на таку, що здана їй в оренду через посередника;
- приховування прибутків, одержаних від реалізації за кордоном раніше придбаних на кошти підприємства товарів шляхом фальсифікації документів і подачі звітів про збиткову діяльність;
- ухилення від сплати податку, мита, акцизного збору при вивезенні товарів за кордон чи ввезенні їх в Україну під виглядом виконання умов бартерної угоди з інофірмами.

#### ***6. Приховування об'єктів оподаткування при страхуванні:***

- дострокове припинення дії договору страхування працівників за рахунок коштів підприємств, установ і організацій;
- оформлення договорів страхування працівників за рахунок коштів підприємства у залік взаєморозрахунків.

#### ***7. Приховування від оподаткування прибутків, одержаних від реалізації товарів та іншої господарської діяльності:***

- приховування частини виручки від реалізації товарів, надання послуг, виконання робіт під виглядом боргу іншого підприємства;
- приховування прибутків від продажу товарів (зокрема автотранспорту) шляхом оформлення документів про передачу їх фактичному покупцеві під виглядом надання благодійної допомоги;
- приховування прибутків, одержаних у вигляді стягнень за невиконання умов контракту;
- приховування прибутку, одержаного при реалізації товарів шляхом завезення на місце проданого товару.

Проблему боротьби із таким широким колом правопорушень в сфері оподаткування не вирішити лише посиленням відповідальності за порушення законодавства та іншими силовими методами. Досягти цього можна за допомогою більш цілеспрямованого планування роботи податкових органів і вживання заходів щодо своєчасного викриття та попередження таких правопорушень.

#### **14.4. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства**

Згідно ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

За порушення правильності обчислення та своєчасності і повноти сплати податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів передбачено три види відповідальності у залежності від характеру учиненого податкового правопорушення:

- адміністративну;
- фінансову;
- кримінальну.

Підставою для застосування *адміністративної відповідальності* (штрафів), є вчинення адміністративного правопорушення згідно ст.9 Кодексу України про адміністративне правопорушення [4]. Адміністративні штрафи накладаються лише на фізичних осіб (громадян) — окремих платників податків, керівників і бухгалтерів платників податків — юридичних осіб, інших громадян, винних у порушенні податкового законодавства. Розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника, а також від його особи, ступеня вини, майнового стану (рис.14.7 та рис.14.8).



**Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків (КоАП) [4]**

**Стаття 164 КоАП. Порухення порядку заняття підприємницькою або господарською діяльністю**

Заняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації або заняття господарською діяльністю без ліцензії, якщо її отримання передбачено законом – тягне за собою накладення штрафу від трьох до восьми НМДГ з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва і сировини чи без такої.

**Стаття 164-1. Ухилення від подання декларації про доходи**

Ухилення від подання декларації про доходи від заняття кустарно-ремісничим промислом, іншою індивідуальною трудовою діяльністю чи про інші доходи, що оподатковуються прибутковим податком, та в інших випадках, коли подання декларації передбачено законодавством, або несвоєчасне подання декларації, чи включення до неї завідомо перекручених даних - тягнуть за собою попередження або накладення штрафу від шести до восьми НМДГ.

**Стаття 164(2) КоАП. Порухення законодавства з фінансових питань**

Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до бухгалтерської звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, перешкоджання працівникам державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності - тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одно з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, - тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ

**Стаття 165(1) КоАП. Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України платників обов'язкових страхових внесків і порушення порядку вирахування та сплати внесків на пенсійне страхування**

Ухилення громадян-підприємців і адвокатів від реєстрації в органах Пенсійного фонду України як платників обов'язкових страхових внесків, приховування (заниження) службовою особою підприємства, установи, організації фонду оплати праці та громадянами-підприємцями і адвокатами суми доходу, з яких обчислюються внески на пенсійне страхування, порушення встановленого порядку витрачання коштів на це страхування та строків перерахування внесків до Пенсійного фонду України, несвоєчасне подання або неподання за встановленою формою бухгалтерських звітів та інших документів про нарахування і сплату внесків на пенсійне страхування - тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, - тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ.

**Рис. 14.7. Адміністративна відповідальність за податкові порушення (1)**

**Стаття 165(3) КоАП. Порушення терміну реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків**

Порушення посадовими особами підприємств, установ, організацій, фізичними особами, які використовують найману працю, строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків -

тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, -

тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ.

**Стаття 165(4) КоАП. Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що призвели до втрати працездатності**

Порушення посадовими особами підприємств, установ, організацій, фізичними особами, які використовують найману працю, строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, несвоєчасна сплата страхових внесків або несвоєчасне інформування Фонду про чисельність працівників, річний фактичний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), річну суму заробітної плати на підприємстві, нещасні випадки на виробництві та професійні захворювання, що сталися на підприємстві, про зміни технології робіт, виду діяльності підприємства або його ліквідацію -

тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, -

тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ.

**Стаття 165(5) КоАП. Ухилення від реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального страхування через тимчасову втрату працездатності, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків, а також порушення порядку використання страхових коштів**

Ухилення посадовими особами підприємств, установ та організацій, фізичними особами, які використовують найману працю, від реєстрації як платника страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків, а також порушення порядку використання цих коштів -

тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, -

тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ.

**Рис.14.8 Адміністративна відповідальність за податкові порушення (2)**

Порядок застосування *фінансової відповідальності* регулюється Законами України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [32], “Про державну податкову службу в Україні”[8], “Про систему оподаткування” [18], Інструкцією “Про порядок застосування та стягнення штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби”, затвердженої наказом ДПАУ від 17.03.2001 року №110 і зареєстрованої у Мінюсті України 23.03.2001 року за №268/5459 [71].

**Штрафна санкція (штраф)** - плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами та іншими нормативно-правовими актами, на підставі рішення контролюючого органу.

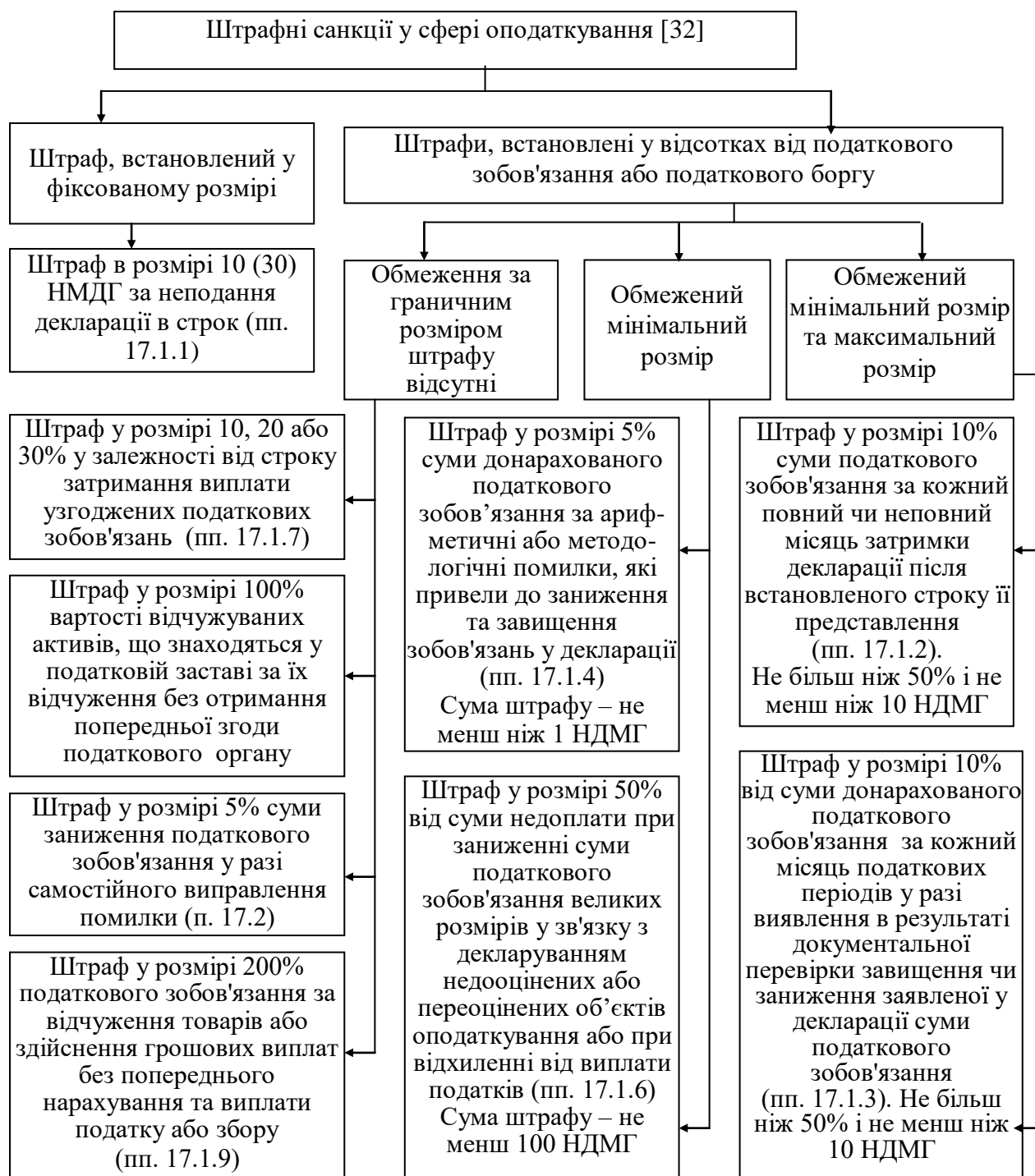
Згідно чинного законодавства штрафні санкції можна класифікувати залежно від способу встановлення розміру штрафу (рис.14.9) та по видах порушень податкового законодавства (табл.14.1).

Крім штрафних санкцій, після закінчення встановлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

**Пеня** - плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Таким чином, фінансові правопорушення мають у своєму складі однаковий об'єкт, чим і відрізняються від інших правопорушень. Об'єктом даного виду правопорушень є фінансові відносини, урегульовані нормами податкового права.



**Рис. 14.8. Класифікація штрафних санкцій залежно від способу встановлення розміру штрафу**

**Класифікація штрафних санкцій по видах порушень податкового законодавства**

<b>Вид порушення</b>	<b>Розмір штрафу</b>	<b>Примітки</b>
<b>Штрафи за порушення порядку подання податкової декларації</b>		
1. Неподання декларації у встановлений термін.	10 НМДГ	Застосовується за кожне порушення
2. Непредставлення (несвоєчасне подання) декларації фізичними особами, що займають посади, що відносяться до суб'єктів корупційних дій	30 НМДГ	Застосовується за кожне таке порушення протягом терміну заняття такої посади.
3. Затримка подання податкової декларації.	10% податкового зобов'язання за кожен повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більш 50% суми податкового зобов'язання і не менш 10 НМДГ.	Застосовується додатково до санкцій, перерахованих у п.п. 1 або 2, якщо контролюючий орган самостійно нараховує податкові зобов'язання в зв'язку з тим, що платник не представляє податкову декларацію у встановлений термін
<b>Помилки в декларації</b>		
4. Донарахування суми податкового зобов'язання контролюючим органом у випадку, якщо дані податкових перевірок свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях	10% від суми недоплати (заниження суми податкового зобов'язання), але не більш 50% такої суми і не менш 10 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Штраф обчислюється за кожний з податкових періодів, встановлених для такого податку (збору), починаючи з податкового періоду, на який приходить недоплата, і закінчуючи періодом, на який приходить одержання платником податкового повідомлення від контролюючого органу
5. Донарахування суми податкового зобов'язання контролюючим органом у випадку, виявлення арифметичних або методологічних помилок в податковій декларації внаслідок проведення камеральної перевірки, що привели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання	5% суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менш 1 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Максимальний розмір штрафу не обмежений. Штраф не застосовується у випадках неправомірного відмовлення від прийому податкової декларації
<b>Несвоєчасне погашення податкового зобов'язання</b>		
6. Несплата погодженої суми	10% погашеної суми податкового боргу – при затримці до 30 календарних	Платник сплачує один з цих штрафів відповідно до

податкового зобов'язання протягом граничних термінів	днів, наступних за останнім днем граничного терміну сплати; 20% погашеної суми податкового боргу – при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного терміну сплати; 50% погашеної суми податкового боргу – при затримці, що перевищує 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну сплати погашеної суми податкового зобов'язання	загального терміну затримки незалежно від того, чи минулого застосовані перераховані вище штрафи
7. Продаж товарів або здійснення грошових виплат без попереднього нарахування податку або збору (якщо таке нарахування або сплата є обов'язковою)	Штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання по такому податку або зборів	Сплата цього штрафу не звільняє платника від адміністративної або кримінальної відповідальності і/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону
<b>Інші порушення</b>		
8. Відчуження активів, що знаходяться в податковій заставі без одержання попередньої згоди органа ДПС	100% суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами	За умови, що одержання такої згоди є обов'язковим
9. Осудження платника (посадової особи платника) за здійснення злочину за ухилення від сплати податків або декларування недооцінених або переоцінених об'єктів оподаткування, що приводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах.	50% від суми недоплати, але не менш 100 НМДГ сукупно за весь термін недоплати, не залежно від кількості минулих податкових періодів	Застосовується додатково до інших штрафів, при наявності основ для їхнього нарахування. Заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах вважається сума недоплати, що встановлюється на рівні, визначеному Кримінальним кодексом України [4] (у даний час – 250 і більш розмірів ПСП).

**Кримінальна відповідальність** за ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів передбачена відповідними статтями Кримінального Кодексу України. Такій відповідальності і покаранню підлягає особа, винна у

вчиненні злочину, тобто така, що умисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законодавством суспільно небезпечне діяння.

При цьому, тяжким злочином визнається ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів при обтяжуючих обставинах, а також шахрайство з фінансовими ресурсами.

Законом України «Про державну податкову службу в Україні» передбачено, що державні податкові органи уповноважені передавати відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції, а також направляти матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю при виявленні порушень, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, які створюють умови для такої діяльності.

Основними статтями Кримінального кодексу [6], які належать до компетенції органів податкової служби є:

- Стаття 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (рис.14.9).

#### Кримінальна відповідальність за порушення в сфері операцій з підакцизними товарами

##### **Стаття 204 КК. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів**

1. Незаконне придбання з метою збуту або зберігання з цією метою, а також збут чи транспортування з метою збуту незаконно виготовлених алкогольних напоїв, тютюнових виробів або інших підакцизних товарів, -

*карається штрафом від п'ятисот до тисячі п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років, з конфіскацією незаконно виготовленої продукції та обладнання для її виготовлення.*

2. Незаконне виготовлення алкогольних напоїв, тютюнових виробів або інших підакцизних товарів, шляхом відкриття підпільних цехів або з використанням обладнання, що забезпечує масове виробництво таких товарів, або вчинене особою, яка раніше була засуджена за цією статтею, -

*карається штрафом від тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років, з конфіскацією незаконно виготовленої продукції та обладнання для її виготовлення.*

3. Незаконне виготовлення товарів, зазначених у частинах першій або другій цієї статті, з недоброякісної сировини (матеріалів), що становлять загрозу для життя і здоров'я людей, а так само незаконний збут таких товарів, що призвело до отруєння людей чи інших тяжких наслідків, -

*карається позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з вилученням та знищенням вироблених товарів та з конфіскацією обладнання для її виготовлення.*

**Рис. 14.9. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.204 КК**

- Стаття 205. Фіктивне підприємництво (рис.14.10).

### Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємництво

#### Стаття 205 КК. Фіктивне підприємництво

1. Фіктивне підприємництво, тобто створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, -  
*карається штрафом від трьохсот до п'ятисот НМДГ або обмеженням волі на строк до трьох років.*

2. Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно або заподіяли велику матеріальну шкоду державі, банкові, кредитним установам, іншим юридичним особам або громадянам, -  
*караються позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років.*

Матеріальна шкода, яка заподіяна фізичним особам, вважається великою, якщо вона у двісті і більше разів перевищує НМДГ, а матеріальна шкода, яка заподіяна державі або юридичним особам, вважається великою, якщо вона у тисячу і більше разів перевищує НМДГ.

**Рис. 14.10. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.205 КК**

- Стаття 207. Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (рис.14.11).

### Кримінальна відповідальність за ухилення від повернення виручки в іноземній валюті

#### Стаття 207. Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті

1. Умисне ухилення службових осіб підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності або осіб, які здійснюють господарську діяльність без створення юридичної особи, від повернення в Україну у передбачені законом строки виручки в іноземній валюті від реалізації на експорт товарів (робіт, послуг), або інших матеріальних цінностей, отриманих від цієї виручки, а також умисне приховування будь-яким способом такої виручки, товарів або інших матеріальних цінностей, -

*карається штрафом від шестисот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років.*

2. Ті самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, а також умисне ухилення від повернення виручки в іноземній валюті, товарів або інших матеріальних цінностей, отриманих від цієї виручки, або умисне приховування будь-яким способом такої виручки, товарів або інших матеріальних цінностей у великих розмірах -

*караються обмеженням волі на строк від трьох до п'яти років або позбавленням волі на строк до трьох років.*

3. Дії, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони вчинені в особливо великих розмірах, -

*караються позбавленням волі на строк від трьох до семи років.*

**Рис. 14.11. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.207 КК**



- Стаття 208. Незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (рис.14.12)

**Кримінальна відповідальність у зв'язку з незаконним використанням валютних рахунків**

**Стаття 208. Незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків**

1. Незаконне, з порушенням встановленого законом порядку, відкриття або використання за межами України валютних рахунків фізичних осіб, вчинене громадянином України, що постійно проживає на її території, а так само валютних рахунків юридичних осіб, що діють на території України, вчинене службовою особою підприємства, установи чи організації або за її дорученням іншою особою, а також вчинення зазначених дій особою, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, -

*караються штрафом від п'ятисот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк від двох до чотирьох років, з конфіскацією валютних цінностей, що знаходяться на зазначених вище рахунках.*

2. Ті самі дії, вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, -  
*караються позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та з конфіскацією валютних цінностей, що знаходяться на зазначених вище рахунках.*

**Рис. 14.12. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.208 КК**

- Стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (рис.14.13)

### Кримінальна відповідальність за легалізацію доходів

#### Стаття 209. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом

1. Вчинення фінансової операції чи укладення угоди з коштами або іншим майном, одержаними внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, а також вчинення дій, спрямованих на приховання чи маскуванню незаконного походження таких коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерела їх походження, місцезнаходження, переміщення, а так само набуття, володіння або використання коштів чи іншого майна, одержаних внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, -

*караються позбавленням волі на строк від трьох до шести років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до двох років з конфіскацією коштів або іншого майна, одержаних злочинним шляхом, та з конфіскацією майна.*

2. Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, або у великому розмірі, -

*караються позбавленням волі на строк від семи до дванадцяти років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією коштів або іншого майна, одержаних злочинним шляхом, та з конфіскацією майна.*

3. Дії, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені організованою групою або в особливо великому розмірі, -

*караються позбавленням волі на строк від восьми до п'ятнадцяти років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією коштів або іншого майна, одержаних злочинним шляхом, та з конфіскацією майна.*

**Рис. 14.13. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.209 КК**

- Ст. 212. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (рис.14.14).

### Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків

#### **Стаття 212 КК. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів**

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, -

карається штрафом від трьохсот до п'ятисот НМДГ або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, -

караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч НМДГ або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, -

караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Під **значним** розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що ***в тисячу й більше разів перевищують*** установлений законодавством НМДГ, під **великим** розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що в ***три тисячі й більше разів перевищують*** установлений законодавством НМДГ,

під **особливо великим** розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що ***в п'ять тисяч й більше разів перевищують*** установлений законодавством НДМГ.

**Рис. 14.14. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст..212**

- Стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (рис.14.15).

**Кримінальна відповідальність за порушення з акцизними марками**

**Стаття 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок**

1. Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору або контрольних марок для маркування упаковок примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних чи голографічних захисних елементів -

*караються штрафом від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до чотирьох років.*

2. Ті самі дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, -  
*караються штрафом від трьохсот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років з конфіскацією товарів, промаркованих підробленими марками чи голографічними захисними елементами".*

**Рис. 14.15. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.216 КК**

- Стаття 218. Фіктивне банкрутство (рис.14.16).

**Кримінальна відповідальність за фіктивне банкрутство**

**Стаття 218 КК. Фіктивне банкрутство**

Завідомо неправдива офіційна заява громадянина - засновника або власника суб'єкта господарської діяльності, а також службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина - суб'єкта підприємницької діяльності про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі, -

*караються штрафом від семисот п'ятдесяти до двох тисяч НМДГ або обмеженням волі на строк до трьох років.*

Матеріальна шкода вважається великою, якщо вона у п'ятсот і більше разів перевищує НМДГ.

**Рис. 14.16. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.218 КК**

- Стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами (рис.14.17).

### Кримінальна відповідальність за шахрайство в сфері фінансів

#### Стаття 222. Шахрайство з фінансовими ресурсами

1. Надання громадянином-підприємцем або засновником чи власником суб'єкта господарської діяльності, а також службовою особою суб'єкта господарської діяльності завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності -

*карається штрафом від п'ятисот до тисячі НМДГ або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.*

2. Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно або завдали великої матеріальної шкоди, -

*караються позбавленням волі на строк від двох до п'яти років із позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.*

**Рис. 14.17. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.222 КК**

- Стаття 358. Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів (рис.14.18).

### Кримінальна відповідальність за підроблення документів, печаток, штампів

#### Стаття 358 КК. Підробка документів, печаток, штампів і бланків, їх збут, використання підроблених документів

1. Підроблення посвідчення або іншого документа, який видається чи посвідчується підприємством, установою, організацією, громадянином-підприємцем, приватним нотаріусом, аудитором чи іншою особою, яка має право видавати чи посвідчувати такі документи, і який надає права або звільняє від обов'язків, з метою використання його як підроблювачем, так і іншою особою, або збут такого документа, а також виготовлення підроблених печаток, штампів чи бланків підприємств, установ чи організацій незалежно від форми власності, а так само інших офіційних печаток, штампів чи бланків з тією самою метою або їх збут -

*караються штрафом до сімдесяти НМДГ або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років.*

2. Дії, передбачені частиною першою цієї статті, якщо вони вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, -

*караються обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк.*

3. Використання завідомо підробленого документа -

*карається штрафом до п'ятдесяти НМДГ або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до двох років.*

## Рис. 14.1. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст.358 КК

Найбільш поширеними у вітчизняній практиці є злочини за статтею 212.

На даний час нижній поріг кваліфікації ухилення від оподаткування становить межу від 17 тисяч до 51 тисячі гривень. За такий злочин, скоєний проти системи оподаткування, винна особа карається штрафом від 5100 до 8500 гривень або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Друга частина статті має вже кваліфікуючу ознаку, тобто якщо несплата податку вчинена за змовою групи осіб або якщо ухилення склало від 51000 до 85000 гривень. Діяння на таку суму карається штрафом від 8500 до 34000 гривень або виправними роботами до 2 років чи обмеженням волі на строк до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю до 3 років.

Третя частина статті передбачає скоєння злочину особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, платежів або якщо дії особи призвели до фактичного ненадходження до бюджетів, цільових фондів коштів в особливо великих розмірах. Відповідальність за цією частиною – це позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

Згідно чинного законодавства передбачено умови звільнення від кримінальної відповідності за умисне ухилення від сплати податків (рис.14.19).



Рис. 14.19. Умови звільнення від кримінальної відповідності за умисне ухилення від сплати податків

Як бачимо, фінансова відповідальність несе в собі елементи адміністративної і кримінальної відповідальності. Тому, говорячи про адміністративну і кримінальну відповідальність у сфері податкових правовідносин, варто мати на увазі, що дані норми відповідальності, передбачені у відповідних розділах законодавства, є мірами фінансової відповідальності.

Однак, одним лише посиленням відповідальності за податкові правопорушення, не вирішити проблеми боротьби з ухиленням від оподаткування. Досягти цього можна лише шляхом поєднання ефективної податкової політики, стабільного законодавства та ефективного покарання за учинення податкових злочинів.

### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Який зміст та основні характеристики ухилення від оподаткування?*
- 2. Назвіть ознаки ухилення від сплати податків.*
- 3. Перелічіть основні причини податкових правопорушень.*
- 4. Які потенційні загрози існування проблеми ухилення від оподаткування?*
- 5. Проаналізуйте основні типові способи податкових правопорушень.*
- 6. Яка відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства передбачена в Україні?*
- 7. Яким законодавчим актом передбачена адміністративна відповідальність і в чому її сутність?*
- 8. У вигляді яких санкцій застосовується фінансова відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства?*
- 9. Які штрафні санкції передбачені за порушення податкового законодавства?*
- 10. Назвіть основні види кримінальної відповідальності за ухилення від податків.*

## **РОЗДІЛ XV. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ**

### **15.1. Фіскально-регулюючі аспекти податкової політики**

Податкова політика, як невід’ємний атрибут держави, повинна бути мобільною та еластичною. Держава має у своєму розпорядженні цілий ряд інструментів для вирішення протиріч, які виникають у суспільстві. Але провідне місце серед них посідає саме політика держави в галузі оподаткування.

У наш час податкова політика, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого, що дуже важливо, — виступає головним знаряддям реалізації її економічної політики. Податки в руках держави виступають основним інструментом державного регулювання економіки, засобом формування доходів бюджетів і стимулювання науково-технічного прогресу, обмеження росту цін і рівня інфляції.

Податкова політика забезпечує гарантоване та стабільне надходження доходів бюджету, а також забезпечує державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства. Ось чому держава й маневрує податками залежно від ситуацій, які складаються в суспільстві, впливаючи на різні сторони діяльності платників податків. Разом з тим на податкову політику постійно здійснюється тиск зі сторони платників податків, які зацікавлені у зменшенні податкового навантаження, адже вони здебільшого розглядають податки як засіб зменшення їхніх особистих доходів. Без збалансування інтересів держави та платників податків з допомогою налагодженої та виваженої податкової політики не можливе стабільне і виважене існування самої держави.

Податки виступають одним із головних інструментів у руках держави в здійсненні та реалізації економічної та соціальної політики. Вирішення зазначених завдань прямо залежить від обсягів надходжень податкових платежів. Держава, виражаючи інтереси суспільства в різних сферах життєдіяльності, виробляє та впроваджує відповідну політику: економічну, соціальну, екологічну, демографічну тощо. При цьому як засоби взаємодії об'єкта та суб'єкта державного регулювання соціально-економічних процесів використовуються фіскальні та регулюючі механізми.



Визначивши свою податкову політику, держава обирає напрямок розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Ось чому податкова політика має чітке спрямування при відповідній тактиці на вирішення конкретних завдань і проблем, а в стратегічному плані – на вирішення довгострокових проблем через їх прогнозування. Саме це дозволяє нам виокремити у відособлені економічні поняття терміни податкова стратегія та податкова тактика.

Історія формування і реалізації податкової політики свідчить про те, що податки можуть бути не лише джерелом наповнення бюджетів різних рівнів, а й інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів — перерозподілу доходів між членами суспільства, стимулювання окремих видів господарської діяльності та обмеження розвитку інших тощо. Свідоме використання державою податків для досягнення певної мети проходить у рамках податкової політики. Суть, структура та роль системи оподаткування визначаються саме податковою політикою, яка є виключним правом держави, що самостійно проводить цю політику в країні, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги та фінансові санкції, а також обов'язки по сплаті податків і відповідальність за порушення норм податкового законодавства, які виступають невід'ємною частиною системи оподаткування, держава висуває єдині вимоги до ефективного ведення господарства в країні. Ефективне функціонування системи оподаткування має відповідні соціально – економічні наслідки реалізації фіскальної та регулюючої функції (рис.15.1).

Стратегія формування податкової політики в Україні повинна спиратись на ґрунтовну теоретичну базу, а також максимально враховувати відмінність перехідного стану економіки держави. Якщо податки економічно не обґрунтовані, то вони пригнічують і розвиток підприємств, і стимули до праці та спричиняють несправедливий перерозподіл доходів між соціальними групами.

Податкова політика повинна передбачати систему заходів, які провадяться урядом держави, по вирішенню певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни. До довгострокових завдань належать досягнення економічного росту, максимального рівня зайнятості населення країни, росту рівня його благополуччя. Короткостроковими цілями можуть бути наповнення

державного бюджету, досягнення його збалансованості, стимулювання інвестиційної діяльності тощо.



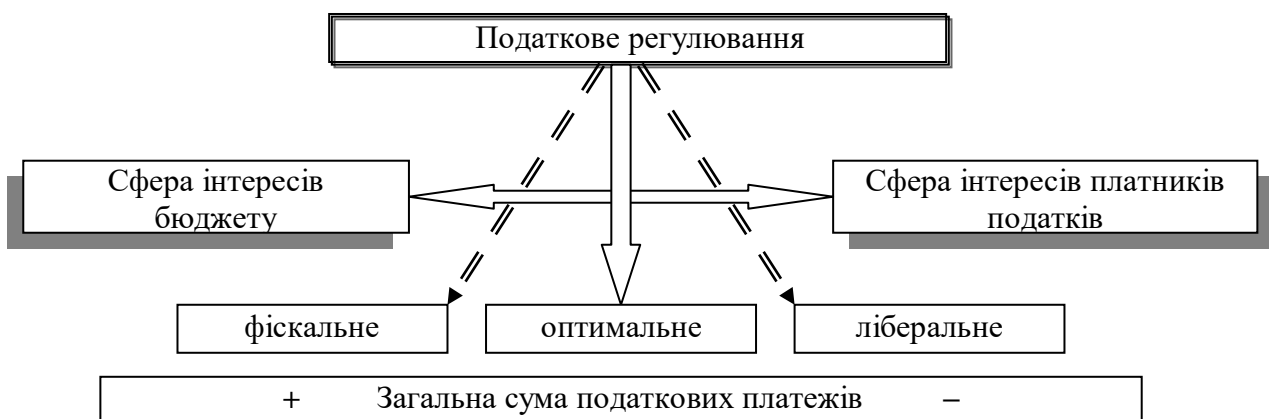
**Рис. 15.1. Соціально-економічні наслідки ефективного функціонування системи оподаткування**

Зміна стратегії і тактики податкової політики забезпечує значно ширше коло можливостей для функціонування інструментарію економічної політики держави, ніж будь-які інші засоби державного управління. Фактично, зміни в

оподаткуванні є загалом найприйнятнішим інструментом державних фінансів, тому що уряду простіше і швидше провадити такі дії, ніж змінювати витрати бюджетів чи маніпулювати інструментами монетарної політики. Будь-яке державне втручання у соціально-економічне життя обов'язково пов'язане із змінами сукупного попиту, який виступає макроекономічним індикатором практичної реалізації стратегії та тактики податкової політики. Подібно змінам в державних витратах, зміни у тактиці податкової політики зміщують криву сукупного попиту, але непрямо. Підвищення рівня податкового навантаження зменшить купівельну спроможність домогосподарств, а зниження рівня оподаткування надасть змогу підвищити платоспроможний попит.

Найважливішим напрямком діяльності органів державної влади повинно бути створення сприятливих умов для розвитку економіки, забезпечення стабілізації фінансового стану держави, регулювання інфляційних процесів, забезпечення збалансованості бюджету, а також поживлення ділової активності та підтримка підприємств матеріальної сфери.

Однією з головних цілей формування ефективної податкової політики є поліпшення фінансового стану підприємств усіх форм власності і, особливо, пріоритетних напрямів виробництва. З одного боку, податки зобов'язані забезпечити стабільну фінансову базу держави, а з іншого — залишити достатньо коштів підприємствам та громадянам з метою збереження максимальної зацікавленості у результатах їх діяльності. Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка б дала змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами рядових платників податків (рис.15.2).



**Рис. 15.2. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів бюджету і платників податків**

При переході до суто ринкової економіки повинні змінюватись як система оподаткування, так і методи нарахування та сплати податків, а відповідно, і порядок їх адміністрування. При цьому в питаннях формування і реалізації податкової політики не повинно бути сліпого копіювання досвіду окремих країн світу. Не можна накладати податкову систему будь-якої країни на нашу дійсність. Будь-які новації в податковому законодавстві повинні знаходити відображення лише після проведення глибокого вивчення існуючої проблеми та досвіду окремих елементів системи оподаткування країн з ринковою економікою, проведення ґрунтовного аналізу доцільності зазначеної норми та можливості її застосування в українському податковому законодавстві.

Оскільки держава не може встановлювати занадто високий рівень оподаткування, тому що цьому протистоїть суспільство, вона змушена використовувати державні запозичення для покриття державних видатків. Однозначно оцінювати цю ситуацію не можна. Все залежить від конкретного моменту соціально – економічного розвитку суспільства . Головне при цьому те, що державні запозичення треба повертати, а повертати їх можна лише за рахунок додаткових надходжень тих же самих податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Таким чином, державні запозичення – це не що інше, як відстрочені на майбутнє податки, збори й обов'язкові платежі.

Проблему ідеальної податкової політики можна поставити таким чином: який із способів – податки чи запозичення (як відстрочені податки на майбутнє) – краще відповідає найвищим цілям розвитку суспільства, забезпечує оптимальний розподіл наявних та завжди обмежених ресурсів між державою та приватним сектором. Як і податки, збори й обов'язкові платежі запозичення окремо чи в комплексі впливають на соціально-економічний стан в країні, на суспільне багатство, особисте благополуччя громадян.

Цілями податкової політики, а відтак – орієнтирами стратегії податкової політики в Україні повинні стати:

- стимулювання динамічного розвитку економіки на принципах економічного росту;
- забезпечення оптимального наповнення бюджетів та стабільності в сфері державних фінансів ;

- структурна перебудова економіки, заохочення інвестиційної та інноваційної діяльності;
- стимулювання розвитку зайнятості та самозайнятості;
- підвищення добробуту населення та розвитку людського капіталу.

Для досягнення задекларованих цілей податкової політики необхідно пам'ятати, що тактичне зниження податкового навантаження не повинне супроводжуватися скороченням доходів бюджету. Інакше таке скорочення відбиватиметься на скороченні видатків (отже, ослабленні ефективності податкової політики), чи на спробах емісійного (інфляційного), або позичкового фінансування дефіциту. Відтак тактика податкової політики повинна неодмінно містити стимулюючі складові, які б безпосередньо сприяли поживленню економічного зростання та компенсації втрат податкових надходжень за рахунок зростання податкової бази вже на перших етапах реалізації стратегії податкової політики.

## **15.2. Види і форми реалізації податкової політики**

Ефективність державного регулювання знаходиться в прямій залежності від якості розуміння та застосування принципів формування державних доходів з метою підтримання макроекономічної і соціальної рівноваги та використання державою податків для проведення економічної політики. Важливість цих складових настільки вагома, що податкова політика, залишаючись сьогодні ключовою ланкою економічної політики, зумовила появу в своєму складі фактично самостійних видів фінансово-економічної політики, а саме: політики податкового регулювання та політики податкових доходів, які мають свої специфічні цілі і завдання, а також методи їх розв'язання.

Політику податкового регулювання та політику податкових доходів слід охарактеризувати як основу, базу та інструмент державної економічної політики в кожний історичний період. Природно, що таке складне визначальне значення перетворює їх у чинник, від якого принципово залежить і ефективність податкової політики, і ефективність розв'язання економічних та соціальних проблем у цілому. Умови формування політики податкового регулювання та політики податкових доходів мають принципове значення для забезпечення функціонування всієї ринкової економічної системи. Звідси -

величезне значення наукового обґрунтування кожного з елементів податкової політики та їх взаємодії.

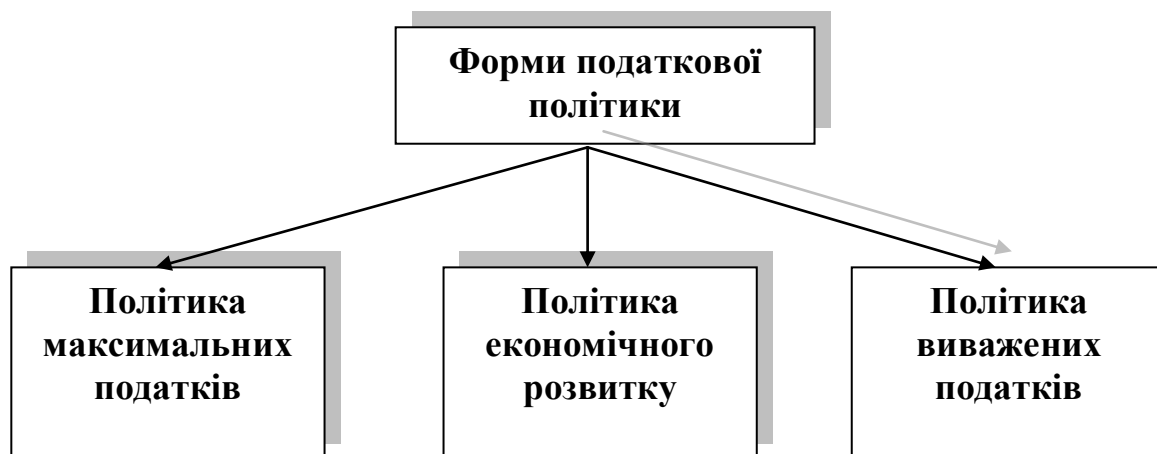
Політика податкового регулювання, будучи складовим елементом податкової політики, означає цілеспрямовану діяльність держави з регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту з метою підтримання на певному рівні економічних процесів, забезпечення суспільного попиту і пропозиції та ініціювання ділової активності суб'єктів господарювання. Тому система податкового регулювання виступає важливим елементом державного податкового менеджменту.

Політика доходів, будучи складовим елементом податкової політики, також виступає як цілеспрямована діяльність уряду з формування дохідної частини державного бюджету з метою забезпечення функціонування та розвитку соціально-економічного поля суспільства.

У процесі розробки політики податкового регулювання та політики податкових доходів, як складових податкової політики велике значення належить науковому обґрунтуванню підходів і принципів такої політики. Політика податкового регулювання визначає принципи, напрями, структуру сегменту участі держави у регулюванні економічних процесів у суспільстві. Політика доходів, зважаючи на вирішальне значення податкових доходів, насамперед визначає пріоритетні цілі оподаткування, коло суб'єктів економічної діяльності, які підлягають оподаткуванню, принципи, форми, ставки, пільги оподаткування. Критично важливим у податковій політиці є дотримання принципів оптимальності інтересів, порушення яких здатне призвести до порушення макроекономічної та соціальної стабільності, деформацій фіскальної та економічної політики взагалі.

Податкова політика – це не самоціль держави фіскально забезпечити себе фінансовими ресурсами. А тому в залежності від соціально-економічної доктрини держави, тобто від мети, яку ставить держава на даному етапі розвитку економіки, від стану самої економіки, використовуються різнобічні форми здійснення податкової політики.

У фінансовій науці виділяють наступні форми податкової політики (рис.15.3).



**Рис.15.3. Форми податкової політики**

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

- скорочення фінансових ресурсів у податкоплатників робить неможливим забезпечення економічного росту і суттєво скорочує обсяги розширеного відтворення в суспільстві;
- небажання платити високі податки спотворює податкову етику платника податку і породжує таке суспільно-соціальне зло, як ухилення від сплати податків;
- масово розвивається тіньова економіка, основою якої є просте викачування фінансових ресурсів із національного багатства суспільства і переведення їх на закордонні рахунки іноземних банків.

**Політика економічного розвитку.** Держава в максимально можливих розмірах податкового навантаження враховує не тільки фіскальні інтереси, а більше уваги приділяє економічним інтересам податкоплатників. Послаблюючи податкове навантаження на бізнес, держава стимулює нарощення фінансових

ресурсів у податковплатників і створює умови для розширення суспільного відтворення. Основна мета при проведенні такої політики – збільшення економічного росту шляхом покращення інвестиційної активності за рахунок найбільш вигідного податкового клімату. Але при проведенні такої політики впливають і недоліки:

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

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

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

Наявність різних форм здійснення податкової політики засвідчує багатогранність внутрішнього змісту соціально-економічного поняття податкової політики. Хоча по суті податкова політика, будучи складовою економічної і фінансової політики багато в чому накладається саме на них і залежить від дивергенції саме економічної і фінансової політики.

Економічна теорія надала в розпорядження практики реалізації податкової політики два основні напрями функціонування податкової політики щодо формування макроекономічної та соціальної рівноваги, економічного зростання та зайнятості. Це автоматична та дискреційна податкова політика [91]. В обох випадках основні інструменти реалізації цих напрямків податкової політики однакові.



Автоматичні стабілізатори, які виступають фінансово-економічним підґрунтям недискреційної податкової політики, є інструментом обмеженої дії, тому виникає потреба її доповнення дискреційною, яка становить сукупність оперативних регулюючих заходів щодо основних інструментів податкової політики. В основі такої політики – свідоме планування податків та державних видатків з метою регулювання зміни реального обсягу національного виробництва та зайнятості, контролю за інфляцією та прискоренням економічного зростання. Для стимулювання виробництва і зайнятості в умовах стагнації економічна теорія пропонує збільшувати державні видатки. Дефіцит ВВП, який виникає в результаті недостатнього сукупного попиту стосовно пропозиції, стримує розвиток економіки. Державні закупки за рахунок бюджетного дефіциту здатні збільшувати сукупний кінцевий попит. Але ця діяльність з боку держави обмежена її фінансовими ресурсами.

У перехідній економіці, коли держава регулює зміни сукупного попиту і сукупної пропозиції, обсягів збережень, розміри та напрями спрямування інвестицій, зовнішньоекономічну діяльність, значення дискреційної податкової політики зростає. Якщо в умовах ринкової економіки бюджетно-податкове регулювання спрямовується на ефективне функціонування цієї економіки, то в перехідний період на порядок денний висуваються завдання соціально-економічного оновлення суспільства, прогресивних структурних зсувів, формування конкурентоспроможної економіки. Ці напрями визначають основні орієнтири дискреційної податкової політики.

У ринковій економіці з усталеною циклічністю дискреційна політика змінюється у кожній фазі циклу:

- **рефляційна (стимулююча) політика** під час виходу з кризи (стимулювання економічного росту та зайнятості);
- **дефляційна (стримувальна) політика** під час економічного росту (стримування інфляції та запобігання “перегріву” економіки).

За економічного спаду нерідко доцільним є застосування **стимулюючої податкової політики** (рис.15.4).



**Рис. 15.4. Основні принципи застосування системи податкових пільг**

Державне керівництво може поєднувати збільшення видатків і зниження податків для досягнення бажаного початкового зростання споживання та збільшення сукупного попиту і реального ВВП. Комплексне поєднання цих двох інструментів, буде більш ефективним та простішим для застосування.

*Стримувальна податкова політика* має за мету стримати зростання попиту, коли існує інфляція попиту.

У період досягнення сталих темпів зростання економічна теорія пропонує активне використання стримуючих заходів. Саме тому податкове регулювання повинне набувати стримуючого характеру. У цьому випадку доцільним видається впровадження концептуальних положень монетаристської моделі державного впливу та переважання форм непрямого оподаткування. Непрямі податки на мікрорівні здатні стимулювати виробництво конкурентоспроможної продукції. На макрорівні забезпечити податкові надходження доцільно за рахунок розширення сфери дії непрямой і звуження сфери дії прямої форм оподаткування.

Податкова політика перехідної економіки, залежно від фази економічного циклу, для забезпечення оптимального поєднання інтересів держави та її суб'єктів повинна набувати стимулюючих чи стримуючих рис. Концептуальною основою податкового регулювання повинне стати гнучке поєднання неокейнсіанського та неокласичного підходів, але з чітким урахуванням фази економічного циклу та рівня економіки. Так, у періоди довгострокового спаду економічної активності доцільним є здійснення

стимулюючої податкової політики, що базується на кейнсіанській моделі антициклічного регулювання та використанні прямого прогресивного оподаткування як провідної ведучої форми стабілізаційного регулювання. Реалізувати регулюючу функцію і стимулювати ділову активність на мікрорівні доцільно за рахунок податку на прибуток і прибуткового податку з громадян, податку на відсоткові доходи, а також шляхом оптимізації механізму податкових пільг. Здійснення фіскальної функції на макрорівні здатне забезпечити пряме оподаткування майна, природних ресурсів у поєднанні з непрямими податками (акцизи, ПДВ, митні тарифи).

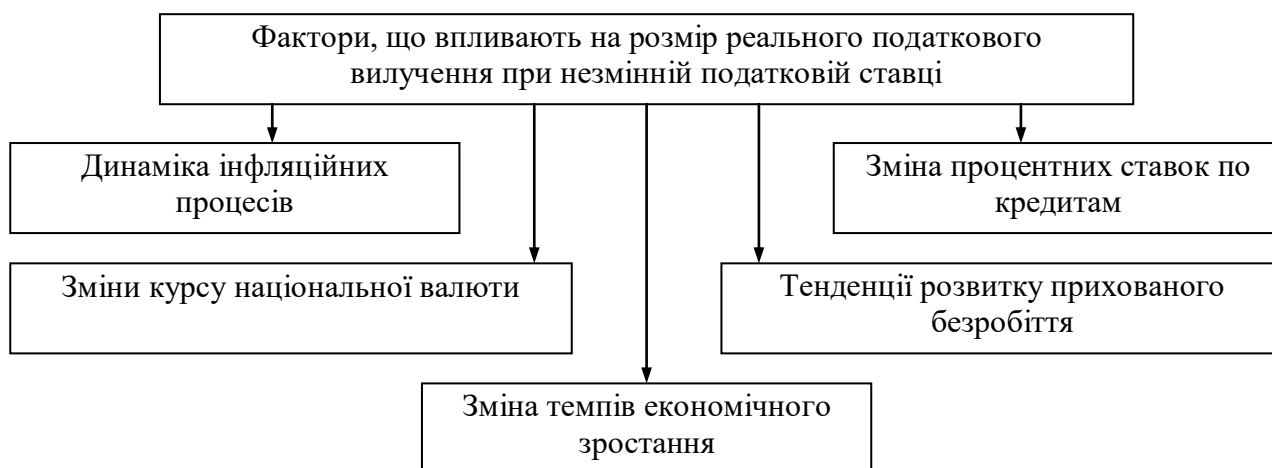
Дискреційна податкова політика у країні з перехідною економікою має певні особливості. Неможливо віддати пріоритет якійсь одній цілі: низький рівень особистого доходу і життя, структурні зміни у виробництві та брак інвестицій не дають змоги виділити одну з цілей. Саме це і є випадок, коли обирається *цільова функція*, у якій всі цілі мають однакову “ступінь пріоритетності”. Визначення можливостей у досягненні цільової функції інструментами дискреційної податкової політики перехідного періоду досить складна справа, оскільки період перебудови суспільних відносин робить високою мірою ризикованим передбачення майбутнього. У цьому сенсі задля вибору ефективних інструментів дискреційної податкової політики необхідно врахувати процеси *самоорганізації економічної системи*, щоб через вплив на них було можливим використати всі ресурси суспільства для його розвитку.

Тобто, через інструменти податкового впливу необхідно використати повною мірою економічну свободу суб'єктів господарювання задля стимулювання самовизначення елементами економічної системи доцільності тих чи інших видів діяльності та необхідних для них ресурсів. Якщо даний підхід (синергетичний) буде реалізовано у податковій політиці, то досить необтяжені для державного бюджету видатки будуть більш ефективними, ніж прямі інвестиції держави та значне скорочення податків. Прикладом може бути підтримка малого та середнього бізнесу через державні програми розвитку.

Основними елементами автоматичної податкової політики, коли зміни відбуваються у системі оподаткування та податкового регулювання, виступають автоматичні стабілізатори, які дозволяють без додаткового втручання держави, шляхом попередньо визначених і закладених у

законодавчо-нормативні акти правил і норм реагувати на порушення рівноваги, сприяючи її відновленню.

Відповідні зміни рівнів податкового регулювання та норм оподаткування відбуваються автоматично. Практика свідчить про те, що чисті податки можуть змінюватись і автоматично, тобто без спеціальних державних рішень. Це пояснюється тим, що переважна більшість податків залежить від доходу і тому змінюється пропорційно до зміни ВВП, навіть при стабільних податкових ставках і рівнях трансфертів (рис.15.5).



**Рис. 15.5. Фактори, що обумовлюють динаміку реального податкового навантаження при незмінних податкових ставках**

Автоматична залежність чистих податків від ВВП є важливим фактором стабілізації економіки. Стабілізаційна функція чистих податків пояснюється тим, що вони представляють собою вилучення з економіки, тобто втрату її купівельної спроможності. Якщо вони збільшуються, то ВВП зменшується і навпаки. Це означає, що з точки зору економічної стабільності бажано збільшувати величину таких вилучень у періоди, коли економіка прямує до інфляції, і навпаки, зменшувати її величину в періоди, коли намітилася тенденція до скорочення виробництва. Оскільки динаміка автоматичних податків відповідає цим вимогам, вони отримали назву вмонтованих стабілізаторів.

Незважаючи на те, що автоматичні чисті податки виконують стабілізаційну функцію без спеціальних державних рішень, їх ефективність в кінцевому підсумку теж залежить від держави. Але роль держави полягає в

тому, що вона вмонтовує, тобто впроваджує в економіку певну систему податків та трансфертних платежів. При внесенні змін у цю систему стабілізаційна ефективність буде змінюватися. Отже, недискреційна (автоматична) податкова політика – це така політика, яка встановлюючи певну систему податків та трансфертів, забезпечує їм можливість виконувати стабілізаційну функцію в економіці автоматично [91].

Податкова політика є основним інструментом реалізації *фіскальних інтересів* держави. Фіскальні інтереси не обмежуються лише стягненням коштів на користь державі (це вузьке розуміння даного поняття), оскільки реалізація *функцій держави* на цьому не закінчується. Процес формування фінансових фондів забезпечує державу ресурсами, необхідними для реалізації її функцій. Останнє безпосередньо пов'язано з видатками, бо саме через витрати держава “презентує” себе суспільству. Справляння податків, в контексті політики державних доходів, не самоціль державницької діяльності, а цілеспрямована суспільна інституція, направлена на задоволення інтересів членів суспільства, тобто оподаткування має бути суспільно спрямованими на фінансування витрат держави, пов'язаних із виконанням державою покладених на неї функцій.

Політика податкового регулювання базується на використанні рестрикційних можливостей фіскальних інструментів, які полягають у зменшенні коштів, якими б могли користуватися економічні агенти, за рахунок збільшення податкового навантаження (ставок податків та податкових платежів) або збільшенням податкових преференцій.

Проблема виникає, коли економічна ситуація у країні поєднує у собі економічний спад з інфляцією. У такому випадку необхідно одночасно вживати як стимулюючі, так і стримуючі податкові інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток господарства без впливу на зростання цін. Вислів “маніпулювання державними доходами та видатками” означає не постійну зміну “правил гри”, а свідоме настроювання інструментів податкової політики задля досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основних фіскальних дій держави – оподаткування та податкового регулювання.

Посилення стримуючого впливу податкової політики при бракові коштів у економічних агентів, на жаль, стимулює останніх зменшувати *базу оподаткування*, що, у свою чергу, призводить до неефективності фіскальних дій щодо збільшення надходжень до державного бюджету. Якщо, до того ж, врахувати, що зміни у державних видатках мають більший вплив на суспільні витрати, ніж відповідні (за обсягом) зміни в оподаткуванні, то слід визнати, що бажання досягти через податкову політику певних результатів потребує від держави проведення грошових ін'єкцій, а не тільки створення сприятливих умов для функціонування одиниць господарювання.

Побудова оптимальної моделі податкової політики потребує дослідження концептуальних основ, конкретних форм та методів довгострокового і короткострокового впливу податків на розвиток суспільства. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через політику податкових доходів та політику податкового регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економічних процесах, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість дискреційного та недискреційного державного регулювання через стратегію та тактику податкової політики лише очікує на свою реалізацію.

### **15.3. Ефективність та дієвість реалізації податкової політики**

Податкова політика зводиться до економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту через механізми оподаткування і формування на цій основі централізованих фондів фінансових ресурсів держави. Якщо рівень податкових вилучень доходів економічних суб'єктів зростає, це зменшує їхні можливості і послаблює стимули до нарощування інвестицій, розширення виробництва, що пригнічує сукупну пропозицію та економічну активність. Якщо ж зростають витрати на фінансування державного споживання, то це веде до збільшення номінального національного доходу та сукупного платоспроможного попиту на ринках, що активізує їх кон'юнктуру і певною мірою сприяє розвитку виробництва. Проте, якщо державне споживання зростає високими темпами і тривалий час, то виробники не встигають відреагувати збільшенням товарної пропозиції, що провокує зростання цін та інфляцію. Заходи податкової політики базуються на

прямих, безеквівалентних вилученнях фінансових коштів у економічних суб'єктів. Тому стимулюючий вплив цих заходів на поведінку економічних суб'єктів вимагає досить обережного, добре виваженого їх застосування. Засоби реалізації регулюючої функції оподаткування повинні бути обґрунтовані й ефективні.

Досліджуючи практику реалізації податкової політики в Україні, можна констатувати те, що розпорошення по пільгових нормах законів про оподаткування призводить до значної втрати бюджетних ресурсів. За різними оцінками, це різні цифри. Але те, що втрачаються мільярди, це однозначно. А це заробітна платня для нашої соціальної сфери, це підтримка знедолених сімей, престарілих людей, це впровадження цілого ряду програм, які могли бути амортизовані між суспільством і державою, і не так боляче били б по конкретному громадянину.

В Україні переваги поєднання окремих методів державного регулювання використовуються вкрай незадовільно. Неважко переконатися, що реально здійснені заходи суттєво відрізнялися від тих, що здатні були забезпечити ефективність політики макроекономічної стабілізації. Основна концептуальна суперечність та практична складність вирішення проблеми вітчизняного реформування економічного базису суспільства полягає у невідповідності між жорсткою грошово-кредитною політикою НБУ та м'якими бюджетними обмеженнями, яких дотримувався уряд. Жорсткий контроль за монетарними агрегатами після проведення грошової реформи у 1996 році не був підкріплений введенням інституту банкрутства. Уряд широко застосовував практику різноманітних пільг і дотацій за рахунок державного бюджету, а це в свою чергу призвело до неефективного перерозподілу акумульованих податкових надходжень і до їх постійного дефіциту.

Неповне використання фіскально-регулюючого потенціалу податкової політики особливо чітко доводить практика формування бюджету. Бюджет, врешті-решт, є результатом компромісу між альтернативними поглядами на бажані масштаби і характер діяльності уряду. Як інструмент державного регулювання, він залежить від економічних умов і, у свою чергу, повинен впливати на ці умови. Тобто пріоритети і кількісні параметри податкової політики повинні формуватися на основі загальної економічної стратегії та можливостей її найбільш ефективної реалізації. У реальній дійсності ці вимоги

порушуються. Практикується підвищення планових податкових надходжень при хронічному невиконанні бюджету.

Істотний відрив від реальних можливостей виконання бюджету за доходами призводить і до невиконання витратної частини бюджету. Український уряд навіть за умови жорсткої грошово-кредитної політики більшу частку дефіциту бюджету намагається фінансувати через емісію грошей. Тенденція до зменшення дефіциту бюджету, що простежується за останні роки, зумовлює незначні масштаби такої емісії. Проте ризик безконтрольної інфляції все ще має місце.

Боротьба з інфляцією довгий час була самоціллю економічної політики, що не призводило до економічного зростання, оскільки поза увагою залишалися інші складові, які здатні були стимулювати таке зростання. Маневрування бюджетним балансом, зумовлювалося, головним чином, не потребами економіки, а необхідністю сплати державних боргів. Не відкидаючи об'єктивності такої потреби, разом з тим, стоїть невідкладне завдання підвищити ефективність управління цими зобов'язаннями для того, щоб обсяги коштів, які спрямовуються на виконання боргів, були співставними з розмірами щорічного приросту ВВП. Відкачування бюджетно-податкового потенціалу (у 2000 р. 14,5 % податкових доходів спрямовувалося тільки на обслуговування державною боргу) свідчить про відсутність гнучкої боргової стратегії та невикористання широкого кола економічних заходів, які пропонує наука та практика. У результаті це означає подальше звуження регулюючої ролі держави на противагу задекларованій стратегічній тезі, що політика економічного зростання може стати результативною лише за умови посилення дієздатності держави, ефективного виконання нею своїх функцій. На жаль, така позиція системного підходу не знаходить належного втілення при визначенні фіскальної політики.

Проблема державного боргу в Україні належить до кола проблем, які мають стратегічне значення. У даному випадку слід наголосити, що зростання потреб уряду у внутрішніх фінансових ресурсах для покриття державних боргів поставить під сумнів можливість як скорочення податкового навантаження, так і зростання бюджетних вкладень у соціально-економічний розвиток.

У ситуації нагромаджених протиріч у сфері державних фінансів проблема мобілізації додаткових бюджетних надходжень належить до розряду



найактуальніших. Першочерговими тут залишаються проблеми, пов'язані з функціонуванням податкових пільг. Аналізуючи їх, не можна не визнати актуальності використання потенціалу, закладеного в такому економічному інструментарії, яким є податкові пільги. Досвід розвитку різних країн підтверджує корисність використання їх механізму. Україні, що перебуває, у періоді глибоких трансформаційних суперечностей, необачно не скористатися цими перевагами. Стратегія реформувань у цій галузі повинна базуватися на реалістичному підході, в рамках якого існує потреба пошуку компромісу в межах системи узгодження економічних інтересів держави, галузей, підприємств, організацій.

Структурна перебудова, що становить найважливішу складову ринкової трансформації економіки та визначає поступ України у світове ринкове середовище, потребує колосальних фінансових ресурсів. З огляду на інноваційне спрямування такої перебудови, ці потреби в середньому зростають не менше ніж у 1,5 рази. За нашими розрахунками, якщо ставити за мету не лише зберегти, а й оновити діючий виробничий апарат, сума капіталовкладень в економіку України повинна досягти 45-50 млрд. грн. на рік, що, за тими ж оцінками, нереально навіть за умови значного прискорення використання іноземних інвестицій. Відштовхуючись від параметрів, закладених у проектах бюджетів, та зважаючи на недостатню обґрунтованість джерел бюджетних надходжень, відсутні належні підстави характеризувати ці бюджетні документи як бюджети зростання, які відповідають окресленим стратегічним завданням. Поділ Державного бюджету України на два фонди - загальний та спеціальний, де, враховуючи досвід багатьох зарубіжних країн, спеціальний фонд має бути аналогом "бюджету розвитку", також не наближує нас до вирішення поставлених завдань. Аналізуючи витрати спеціального фонду, слід зазначити, що в переважній більшості випадків ці витрати не мають чіткої інвестиційно-інноваційної спрямованості.

Можна стверджувати, що податкова політика не змогла наростити свою ефективність через недостатню мобілізацію всіх її можливостей та ресурсів і стати дієвим регулятором економічної політики. Сьогодні вона використовується як переважний інструмент реалізації фіскальних інтересів, що провокує руйнування економічного потенціалу країни. Консолідований бюджет як головний закон економічного життя повинен фіксувати не просто

доходи і витрати, а всі основні параметри економічного розвитку. За умови підпорядкування податкової політики вирішенню проблем бюджетного дефіциту та державного боргу вона неминуче перетвориться у джерело економічних протиріч і суперечностей. Перспективи податкової політики як складової економічної політики невіддільні від розвитку єдиної цілісної системи економічних відносин у напрямі збалансованості економічних інтересів усіх суб'єктів розширеного відтворення.

Принципово важливим для підвищення ефективності та дієвості податкової політики є узгодження окремих заходів політики податкового регулювання та політики податкових доходів. Серед них особливої уваги потребує, з одного боку, вирішення проблеми урізноманітнення напрямів бюджетних витрат, яке фактично призводить до втрати бюджетного контролю, а з іншого - цільового призначення окремих видів податків на конкретний вид витрат у структурі бюджетних витрат. Відома практика надання надзвичайних пільгових кредитів вузькому колу привілейованих суб'єктів господарювання, введення нових податків не для забезпечення відповідних витрат, а для покриття бюджетного дефіциту. Визнання в якості основного принципу податкової політики максимального вилучення доходів стає загрозою динамічному зростанню – єдиній основі збільшення податкової бази та надходжень до бюджету. Відсутня виважена політика й у сфері податкових пільг, спрямованість яких на забезпечення інтересів окремих суб'єктів господарювання або їх груп, підпорядкування принципів надання пільг лобістським інтересам суттєво підривають дохідну базу бюджету та виконання витратної політики. До суперечностей у напрямі узгодження політики податкового регулювання та політики податкових доходів слід віднести постійні маніпуляції із законодавством у сфері як оподаткування, так і витратної частини бюджету. Постійні поправки, у тому числі й на основі підзаконних актів, підривають основи стабільності податкової політики як вирішального чинника економічної стабілізації.

Хоча економічна наука не дає однозначного висновку щодо залежності між величиною податкових надходжень, обсягами державних видатків і темпами економічного зростання, проте чітко доведено, що насправді важливий не їх обсяг, а функціональна структура. За невеликим винятком, причини різноманітних витрат держави не можуть бути зведені до окремих "провалів" ринку,

вони мають комплексну природу. Однак кожний вид бюджетних витрат має безпосереднє відношення або до ринку збуту, або до фонду накопичення чи фонду споживання. З погляду відтворення, цей вплив може бути позитивним або негативним. Ефективність податкової політики особливо залежить від уміння обґрунтувати оптимальну структуру політики видатків держави. Сьогодні за деякими видами витрат Україна близька або й навіть випереджає розвинені країни, однак рівень їх віддачі потребує суттєвого підвищення.

Сприяння довгостроковому економічному зростанню і соціальному розвитку - важливе призначення податкової політики України. Реалізація цих завдань тісно пов'язана з визначенням, яким чином податки впливають на перерозподіл обмежених народногосподарських ресурсів як за рівнем, так і за спрямуванням. Цей аспект використання податків потребує особливої уваги, оскільки витікає із сутнісних ознак державного регулювання економіки в перехідних умовах. Відповідно до такої логіки критично важливо подальше вдосконалення стратегії та тактики податкової політики.

У професійно-практичній сфері уроки Заходу повинні стати в пригоді при створенні національної моделі змішаної економіки та відповідної податкової політики з урахуванням вітчизняних реалій. Починати тут необхідно з переборення ціннісно-етичних аномалій у масштабі суспільства. В сфері оподаткування гаслом дня повинно стати повна відповідальність платників перед фіском. Доцільним буде свідоме, хоч і обмежене регулювання економіки, що стало нормою в усіх розвинутих країнах [128]. Адже уряди західних держав аж ніяк не самоусунулися від вирішення проблем довготермінового й стратегічного характеру в тих сферах де переваги ринкового механізму не діють. Скорочення величини державного сектора ще не рівнозначне послабленню ролі держави.

Важливо зафіксувати, що в країнах з розвинутою ринковою економікою чітко визначилась тенденція до соціально-орієнтованого суспільства, у якому гарантується соціальний захист громадян при умові їх належної відповідальності перед фіском. Українська наука не повинна перебувати осторонь пошуків і коштів реалізації загальноосвітніх тенденцій до справедливого соціального устрою на ґрунті своєрідності наших обставин.

Ще одне завдання, не вирішене в Україні, полягає в науковому обґрунтуванні податкової політики, адекватної складній проблемі формування

відкритої економіки одночасно з захистом вітчизняного товаровиробника та національних економічних інтересів.

На початку XXI століття Україна переживає такий період свого розвитку, коли варто прислухатись, звичайно, з корекцією на вітчизняні умови до ідей і порад тих представників фіскального знання, хто проповідував і проповідує національні засади податкової політики, пристосовані до певних обставин і вимог моменту, пропонує державно-національну ідентифікацію проблем та інтересів. Зміст “націоналізованої” фіскальної науки не зводиться виключно до інтересів бюджету, хоч їх, безумовно, зараховано до інтересів вищого державного порядку. Чільна їх мета полягає в теоретичному осмисленні та комплексному підході до фінансових можливостей економіки, населення і держави як цілого, а також у розробці питань фіскального мистецтва, пристосованого до вітчизняних умов і національного менталітету. В західних країнах суто бюджетні інтереси підпорядковані критеріям суспільного добробуту та загального життєвого рівня.

З боку урядових структур реалізація національних інтересів засобами оподаткування означає запровадження адаптаційного режиму щодо вітчизняного виробництва. В західних країнах навчились розраховувати фіскальні заходи таким чином, щоб завдавати мінімального клопоту суспільству або компенсувати заподіяні обмеження вигодами державної діяльності, загалом – гарантувати більше вигоди, ніж шкоди. Для того, щоб дослідити практичні аспекти реалізації податкової політики, необхідно на нашу думку, ознайомитися із методологічними засадами трактування ефективності податкової політики.

*Ефективність податкової політики* – дієвість обраних інструментів податкової політики при визначенні часу, упродовж якого відбувається реалізація такої політики. Оскільки податкова політика є реалізацією фіскальних-регулюючих інтересів держави як суспільного інституту, то вона має задовольняти вказані інтереси на двох рівнях: *необхідному та достатньому* [123]. Необхідний рівень реалізації інтересів охоплює фінансове забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Якщо податкова політика не задовольняє фінансово цей рівень інтересів, то не має мови ні про яку результативність податкових дій, оскільки саме джерело дії має ресурсні проблеми.

Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування, але й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним ростом. Таке розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дозволяє не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, але й дати їм якісну оцінку.

Ефективність податкової політики слід, на нашу думку, оцінювати за ступенем виконання нею належних функцій. З огляду на це, ефективність цієї політики повинна розглядатися, по-перше, з точки зору виконання державного бюджету (безпосередньо фіскальна ефективність), по-друге - з точки зору впливу на соціально-економічну динаміку в країні (стратегічна економічна ефективність).

При дослідженні ефективності та дієвості податкової політики доцільно, на нашу думку, враховувати науково-прагматичні аспекти, пов'язані із часовими лагами реалізації результатів стратегії та тактики такої політики. Проблеми часу для практичної реалізації податкової політики доцільно розглядати через призму наступних лагів : лаг розпізнавання, адміністративний лаг, лаг функціонування.

**1. Лаг розпізнавання.** Лаг розпізнавання – це час між початком спаду або економічного зростання і тим моментом коли усвідомлюють, що це справді відбувається. Дуже складно точно передбачити майбутню динаміку ділової активності. Хоча інструменти прогнозування і дають інформацію щодо напрямку змін в економіці, економіка може 4-6 місяців перебувати у стані спаду, перш ніж цей факт виявиться у відповідних статистичних даних і буде усвідомлений.

**2. Адміністративний лаг.** Механізми демократичної держави працюють повільно. Зазвичай матиме місце істотний лаг між часом, коли потребу заходів податкової політики буде визначено, і часом, коли відповідних заходів буде вжито. Наприклад, законодавчому органу держави нерідко потрібно так багато часу для коригування тактики податкової політики, що економічна

ситуація вже змінилася в протилежну сторону, а отже, заходи політики уже не потрібні.

**3. Лаг функціонування.** Крім того існуватиме і лаг між часом, коли заходи податкової політики ухвалює парламент, та часом, коли ці заходи вплинуть на величину бюджетних доходів та обсяг виробництва, зайнятість чи рівень цін. Хоча зміни податкових ставок можна запровадити швидко, державні інвестиційні видатки (спрямовані на збільшення зайнятості та виробництва – будівництво доріг і т.д.) вимагають тривалих періодів планування і ще триваліших періодів для самого виконання інвестиційних проектів. Корисність таких видатків під час коротких – від шести до вісімнадцяти місяців – періодів рецесії є сумнівною. З огляду на це дискреційна податкова політика все більше ґрунтується на змінах податкових ставок.

Існування зазначених лагів наштовхує на певні узагальнення стосовно вітчизняних реалій функціонування податкової політики. Безумовно, різке зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у розпорядженні підприємств, але, з іншого боку, значно, щонайменше у короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету, а відтак і можливості впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства в цілому. За нашими розрахунками, часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становитиме до 2 років. А зміни в темпах економічного зростання проявляються ще пізніше. Розрахунки, проведені по країнах ОЕСР за 35-річний період, показали, що скорочення податкового навантаження на 10 процентних пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5–1 процентний пункт на рік<sup>1</sup>. Наведені дані свідчать, що саме по собі зниження рівня податкових ставок не вестиме до збільшення бази оподаткування, достатньо значного, щоб компенсувати це зниження для бюджету.

Зокрема, скорочення максимальної ставки податку на доходи громадян, як показала практика останніх років, не призвела до відчутної “детінізації” доходів, адже їхню більшу частку складає заробітна плата, яка виштовхується в “тінь” не лише податком з доходів, але й нарахуваннями на фонд оплати праці (скорочення яких не входить в найближчі плани уряду та вимагає

---

<sup>1</sup> Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw – Hill Company, 1989.

широкомасштабних змін щодо запровадження пенсійного та медичного страхування).

Скорочення ставки податку на прибуток з 25 до 20 або й 15 відсотків було б відчутним для розвинутої ринкової економіки, чутливої до щонайменших змін, але не для українських суб'єктів господарювання, які давно використовують різноманітні методи штучного збільшення валових витрат. Відтак, збільшення податкових надходжень не компенсуватиме їхнього скорочення внаслідок зниження ставок, що спричинить валове скорочення бюджетних доходів.

Безперечно, в Україні очікуваний позитивний ефект від податкової реформи може бути значно ширшим, ніж у розвинених країнах зі стабільною економікою. Зокрема, послаблення податкового навантаження на ресурси підприємств, що спрямовуються на розвиток, сприятиме активізації інвестиційних чинників зростання; спрощення податкової системи сприятиме зменшенню трансакційних витрат, пов'язаних з адмініструванням податків. Але зниження ставок оподаткування має відбуватися поступово та поетапно і обов'язково бути компенсованим синхронним розширенням податкової бази. Надмірне зниження ставок може втягти українську економіку до спіралі зниження ефективності податкової політики і сповільнення темпів економічного росту.

Податкова політика формується на політичній арені, що дуже ускладнює ефективність та дієвість її використання для стабілізації економіки. Як це не парадоксально, але дефіцити бюджетів мають властивість бути політично привабливими, а надлишки сприймаються у політичному плані болісно. Іншими словами, можливо, існує політична схильність на користь дефіцитів, тобто податкова політика може уособлювати пристрасть до стимулювання економіки та інфляції. Зниження податків є політично популярним, як і збільшення урядових видатків, особливо, якщо це дозволяє виборцям політиків, які обстоюють таку політику, користуватися її перевагами. Навпаки, підвищення рівня податкового навантаження не подобається виборцям, а зменшення урядових видатків є політичним ризиком.

Стратегія формування податкової політики обов'язково повинна базуватися на наукових основах побудови фіскальних взаємостосунків платників податків та держави. Їх реалізація базується на встановленні

принципів резиденства і територіальності для обґрунтування стратегії та тактики прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження - для непрямого оподаткування .

Насправді кожен із вихідних принципів та критеріїв окремо об'єктивно існувати не може. В реальному суспільно-економічному житті принципи та критерії формування та реалізації податкової політики взаємопов'язані та взаємозалежні. Тому для досягнення оптимальності та єдності їх дії визначаються найефективніші складові податкового механізму, які при певній соціально-економічній доктрині держави задовольняють інтереси трьох суб'єктів оподаткування – держави, платників податків та громадян – виборців.

### ***Питання для самоперевірки:***

- 1. Назвіть фінансово-регулюючі аспекти податкової політики.*
- 2. Як впливає податкове регулювання на баланс інтересів бюджету і платників податків?*
- 3. Назвіть види і форми реалізації податкової політики.*
- 4. Які основні напрями функціонування податкової політики щодо формування макроекономічної та соціальної рівноваги, економічного зростання та зайнятості?*
- 5. Перелічіть основні принципи застосування системи податкових пільг.*
- 6. В чому полягає зміст стримувальної податкової політики?*
- 7. Яка сутність дискреційної податкової політики?*
- 8. Назвіть фактори, що обумовлюють динаміку реального податкового навантаження при незмінних податкових ставках.*
- 9. Як ви розумієте зміст «політики податкового регулювання»?*
- 10. Охарактеризуйте ефективність та дієвість реалізації податкової політики.*



## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Конституція України. – К.: Парламентське видавництво, 1996. – 50 с.
2. Водний кодекс України від 6 червня 1995 року № 213/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24. – Ст. 189.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV // Голос України. – 2003. – 14 березня.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 80732-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
5. Кодекс України «Про надра» від 27 липня 1994 року №132/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – Ст. 340.
6. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26. – Ст. 131.
7. Митний кодекс України від 11 липня 2002 року № 92-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38-39. – Ст. 288.
8. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року № 509-XII / В зб. Систематизованого законодавства “Податкове адміністрування”. – Бухгалтерія. – 2002. – №16. – С. 14 – 24.
9. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11 грудня 1991 року № 1963-XII (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 186-189.
10. Закон України “Про єдиний митний тариф” від 5 лютого 1992 року № 2097-XII (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 159-165.
11. Закон України "Про статус гірських населених пунктів в Україні" від 15 лютого 1995 р. № 56/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 9. – Ст. 58.
12. Закон України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР (зі змінами і

доповненнями) / В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. – К.: Парламентське вид. – 1998. – С. 144-150.

13. Закон України “Про державне регулювання виробництва та торгівлі спиртом етиловим та плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами“ від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР (зі змінами і доповненнями) // В зб. систематизованого законодавства “Торговельна діяльність. Частина 2. Торгівля окремими групами товарів”. – Бухгалтерія. – 2003. – вип. 2. – С. 68-77.

14. Закон України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" від 23 березня 1996 р. № 98/96-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 216-222.

15. Закон України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)” від 24 травня 1996 року № 216/96-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 70-71.

16. Закон України «Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби» від 11 липня 1996 року № 313/96-ВР / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 68-70.

17. Закон України "Про плату за землю" (в редакції Закону України від 19 вересня 1996 р. № 378/96-ВР зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 176-182.

18. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 13-17.

19. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 28-56.

20. Закон України "Про місцеве самоврядування" від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

21. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 72-122.

22. Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26 червня 1997 р. № 400/97-ВР (зі змінами і доповненнями) / В зб. систематизованого законодавства "Основи податкового законодавства". – Бухгалтерія. – 2002. – № 38/1-2. – С. 175-179.

23. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 223-225.

24. Закон України "Про місцеві державні адміністрації" від 9 квітня 1999 року № 586-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20-21. – Ст. 190.

25. Закон України "Про збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства" від 9 квітня 1999 року № 587-XIV / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 226.

26. Закон України "Про запровадження єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України" від 4 листопада 1999 року № 1212-XIV // Урядовий кур'єр. – 1999. – 2 грудня.

27. Закон України "Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби" від 19 листопада 1999 року № 1246-XIV (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 65.

28. Закон України "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої" від 23 березня 2000 року (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 66-67.

29. Закон України “Про радіочастотний ресурс України” від 1 червня 2000 року № 1770-III // Офіційний вісник України. – 2000. – № 26. – ст. 1078.

30. Закон України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” в редакції Закону України від 1 червня 2000 року № 1776-III // Урядовий кур’єр. – 2000. – 19 липня.

31. Закон України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19 жовтня 2000 р. № 2063-III // Урядовий кур’єр. – 2000. – 22 листопада.

32. Закон України "Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) // Урядовий кур’єр. – 2001. – 21 лютого.

33. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» від 15 травня 2003 р. № 755-IV // Офіційний вісник України. – 2003. - № 25. - Ст. 1172.

34. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-IV (зі змінами та доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 125-157.

35. Закон України “Про гастрольні заходи в Україні” від 10 липня 2003 року № 1115-IV // Урядовий кур’єр. – 2003. – 21 серпня.

36. Закон України “Про рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат” від 5 лютого 2004 року № 1456 - IV // Урядовий кур’єр. – 2004. – 19 березня

37. Указ Президента України “Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів і вступу їх в дію” від 10 червня 1997 року № 503/97 // Урядовий кур’єр. – 1997. – 14 червня.

38. Указ Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" від 23.07.1998 р. № 817/98 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 30. — Ст. 1119.

39. Указ Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему

оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 р. № 746/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – 13 липня.

40. Указ Президента України "Про впорядкування механізму сплати ринкового збору" від 28 червня 1999 р. № 761/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – 7 липня.

41. Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 року № 13-92 (зі змінами і доповненнями) / В кн. Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – С 166-183.

42. Декрет Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26 грудня 1992 року № 18-92 (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 57-60.

43. Декрет Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993 р. № 7-93 (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 166-176.

44. Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на промисел" від 17 березня 1993 р. № 24-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 19.– Ст. 208.

45. Декрет Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" від 20 травня 1993 року № 56-93 (зі змінами і доповненнями) / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 239-242.

46. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А.Смита, Ж.Б.Сея, Риккардо, Сисмонди и Дж. Ст. Милля. - Харьков, 1870.–171с.

47. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т.2. – К.: Ника-Центр, 1999. – 512 с.

48. Большой бухгалтерский словарь (Под. ред. А.Н.Азриэляна). – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.

49. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации. – М.: Аналитика-пресс, 2001. – 324 с.

50. Буланій О. О. Вплив розміру митного тарифу на надходження до державного бюджету України // Актуальні проблеми економіки. – 2005. - №7. – С. 3 – 7.
51. Ван Хорн Дж. К. Основы финансового менеджмента. 11-е издание /Д. К. Ван Хорн, Д. М. Вахович (мл.) - Москва. С-Петербург. Киев: Изд. дом „Вільямс”. – 2003. – С.33-65
52. Василик О.Д. Податкова системи України: Навч. посібник. – К.: ВАТ „Поліграфкнига”, 2004. – 478 с.
53. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – К.: Юрінком, 1997. – 144 с.
54. Гега П.Т., Доля Л.М. Основы податкового права: Навчальний посібник. – К.: Товариство «Знання», КОО, 1998.- 273с.
55. Горский И.В. Налоги: История и современность. В кн.: Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера. Т.1. – М.: Финансы, 1997. – 344 с.
56. Данілов О.Д., Лапшин Ю.В., Онищенко В.А. Оподаткування місцевими, ресурсними, рентними податками та зборами. Неподаткові платежі. – Ірпінь: Академія, ДПС України, 2002, – 292с.
57. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування. – К.: Парламентське вид., 2001. – 216 с.
58. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків. Навчальний посібник. – Тернопіль: «Воля», 2005. – 216с.
59. Десятнюк О.М., Годованець О.В. Управління податковим боргом. Навчальний посібник. – Тернопіль: «Воля». – 2005. – 248 с.
60. Дікань Л.В., Воїнова Т.С. Податкова система. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.
61. Завгородній В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2000. – 640 с.
62. Загородній А.Г., Єлисеєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів, Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
63. Иванова Н.Г., Вайс Е.А., Кацюба И.А., Петухова Р.А. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы. Учебное пособие – СПб.: Питер, 2001. – 304 с.

64. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент. Учебное пособие: – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 436 с.
65. Иванов Ю.Б., Тищенко А.Н. Современные проблемы налоговой политики: Учебное пособие: – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.
66. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – 270 с
67. История русской экономической мысли. В 3-х т. Т.1 /Под. ред. А.И.Пашкова. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. – 700 с.
68. Иванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. - Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
69. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 1. Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні: Навчальний посібник. – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2004. – 416 с.
70. Иванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина II. Оподаткування фізичних осіб. Частина III. Податковий менеджмент. Навчальний посібник. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2004. – 304 с.
71. Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110 // Офіційний вісник України. – 2001. - № 13. - Ст. 578.
72. Інструкція про порядок нарахування платниками податку податкового кредиту з податку з доходів фізичних осіб. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 22 вересня 2003 року № 442 // Бухгалтерія. – 2003. – № 42. – с. 15-26.
73. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 11 червня 2003 року № 290 // Офіційний Вісник України. – 2003. – №27. – Ст. 1347.
74. Інструкція про порядок обліку платників податків. Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 19.02.1998 р. № 80 // Офіційний вісник України. – 1998. - № 11. - Ст. 431.

75. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2003, – 260 с.
76. Каленський М. М. Місце та роль митного оподаткування в податковій системі держави // Вісник податкової служби України. – 2004. - №4. – С. 60 – 64.
77. Каленський М. М. Роль митного оподаткування в регулюванні економічних і соціальних процесів у державі. // Фінанси України. – 2004. - №3. – С. 3 – 12.
78. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие для вузов. – ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.
79. Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 166 с.
80. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Монографія. - Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – 246 с.
81. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
82. Крисоватий А.І. Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2004. – 304 с.
83. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 364 с.
84. Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб. Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 20 листопада 2003 року № 1787 // Урядовий кур'єр. – 2003. – 10 грудня.
85. Методичні рекомендації щодо організації обліку платників податків в органах державної податкової служби України та порядку взаємодії підрозділів органів державної податкової служби України щодо організації обліку платників податків, затверджені наказом Державної податкової адміністрації України від 09 червня 2003 року № 280 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).
86. Механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 2002 // Бухгалтерія. – 2004. – № 5. – С 21-22.



87. Налоги. Учебник для вузов / Под. ред. Проф. Д.Г. Черника. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 444 с.
88. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть 1. – 6-е изд., изм. и доп. – М.: Ось-89, 2001. – 128 с.
89. Началов А.В. Налоговый словарь. – М. Издательско-консультационная компания "Статус-кво 97", 2004. – 400 с
90. Омелянович Л.О. Податкова система: Навч. посіб. (друге видання перероблене і доповнене) / Л.О.Омелянович, О.О.Папаїка, В.О.Орлова, Г.Є.Долматова, О.В.Веретенникова – Донецьк: Дон дует, 2005. – 276 с.
91. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 164.
92. Основы налогового права / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.
93. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко. За ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 404 с.
94. Положення про порядок нарахування, терміни сплати і надання розрахунку акцизного збору", затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 р. № 111 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №14. – Ст. 636.
95. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 року № 29 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №12. – Ст. 509.
96. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку (зі змінами і доповненнями. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 року № 658 // В зб. систематизованого законодавства „Альтернативні способи оподаткування”. – Бухгалтерія. – 2001. – № 38. – с. 174 – 176.
97. Порядок встановлення нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та його справляння. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 року № 115 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 190-193.

98. Порядок встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього середовища та справляння цього збору. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 1999 року № 303 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 211-215.

99. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів). Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 21.07.2005 р. № 619 // Офіційний вісник України. — 2005. — № 30. — Ст. 1803.

100. Порядок надання документів та їх склад при застосуванні податкової соціальної пільги. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 грудня 2003 року № 2035 // Бухгалтерія. – 2004. – № 4. – С. 14-17.

101. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових вимог платникам податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 3 липня 2001 року № 266 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №29. – Ст. 1339.

102. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 21 червня 2001 року № 253 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №28. – Ст. 1276.

103. Порядок проведення державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та включення їх до єдиного державного реєстру нормативно-правових актів. Затверджено наказом Міністерства юстиції України від 25 листопада 2002 року № 102/5 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 46. – Ст. 2035.

104. Порядок розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 18 вересня 2001 року № 378 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №44. – Ст. 1997.

105. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України

від 14 березня 2001 року № 103 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 8. – С. 13.

106. Порядок справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів і збору за користування водами для потреб гідроенергетики та водного транспорту. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999 року № 1494 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 206-210.

107. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15 липня 2005 року № 587 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2005. – Вип. 1. – С. 226-227.

108. Порядок справляння плати за користування надрами в цілях, не зв'язаних з видобуванням корисних копалин. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 8 листопада 2000 року № 1682 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 200-201.

109. Порядок справляння плати за спеціальне використання лісових ресурсів і користування земельними ділянками лісного фонду. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 6 липня 1998 року № 1012 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 201-203.

110. Про визначення поліських територій України. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1998 року № 2068 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 29 грудня.

111. Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин і Порядку справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 року № 1014 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 194-198.

112. Про затвердження диференційованих нормативів плати за користування надрами для видобування золоторудної (золото-

поліметалічної) сировини. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 липня 2001 р. № 822 / В зб. систематизованого законодавства „Основи податкового законодавства”. – Бухгалтерія. – 2002. – № 38/1-2. – с. 217 – 219

113. Про затвердження диференційованих нормативів плати за користування надрами для видобування мінеральних підземних вод. Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2000 року № 456 / В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ». – 2006. – Вип. 1. – С. 199-200.

114. Про затвердження нормативів збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту. Постанова Кабінету Міністрів України від 18 травня 1999 року № 836 в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 4 липня 2005 року № 541 // В кн.. Податкова система. Хрестоматія. Збірник систематизованого законодавства. К.: «Бліц-Інформ», 2006. – Вип.. 1. – С. 208-210.

115. Про затвердження переліку послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню. Постанова Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 року № 576 // Урядовий кур’єр. – 1998. – 5 травня.

116. Про ставки щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу України. Постанова Кабінету Міністрів України від 31 січня 2001 року № 77 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 5. – ст. 183.

117. Райнин И.Л. Современные проблемы развития малого и среднего бизнеса в Украине //Бизнес-информ. - 2004. - № 5-6. - С.12-16.

118. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – Кн. 5. – М.: Соцэкгиз, 1992. – 782 с.

119. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.

120. Соколовська А.М. Податкова система держави : теорія і практика становлення. – К.: Знання-Пресс, 2004. – 454 с.

121. Соколовська А. Податкові пільги в Україні: Міфи та реальність // Вісник НБУ. – 2005. - № 9. – С.7-11.

122. Соловьев И.Н. Как избежать ошибок при налоговом планировании. Налоговые санкции. – М.: Налоговый вестник, 2002. – 208 с.

123. Суторміна В.М. та ін. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В.М.Суторміна, В.М.Федосов, В.Л.Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328с.
124. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін. — К.: КНЕУ, 2002. — 378 с.
125. Экономика и право: Энциклопедический словарь Габлера: Пер. с нем./Под общ. Ред. А.П. Горкина, Н.Л. Тумановой, Н.Н. Шаповаловой и др. – М.: Большая российская энциклопедия, 1998. – 432 с.
126. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
127. European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – 754 p.
128. Samuelson P.A., Nordhause W.D. Macroeconomics. – 13th ed. New York: McGraw – Hill Company, 1989.
129. Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995-2002. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004.. - p.237
130. The Role of Export Processing Zones and Similar Arrangements in Economic Development (UNCTC) / Finance & Development. – 1990. – № 126. – p.14–17.

ДОДАТОК А

**НОРМАТИВИ ЗБОРУ ЗА ГЕОЛОГОРОЗВІДУВАЛЬНІ РОБОТИ,  
ВИКОНАНІ ЗА РАХУНОК ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ\* [97]**

Вид корисної копалини	Одиниця виміру	До одиниці видобутку корисних копалин	До одиниці погашення запасів корисних копалин
<b>Горючі корисні копалини</b>			
Нафта, конденсат	тонн	20,5	
Газ природний	тис. куб. м	9,95	
Вугілля кам'яне	тонн		0,47
Метан вугільних родовищ	тис. куб. м	6	
Вугілля буре	тонн		0,16
Торф	- " -	0,05	
Сапропель	- " -	0,05	
<b>Металеві корисні копалини</b>			
Залізна руда для збагачення	- " -		0,25
Залізна руда багата	- " -		0,57
Марганцева руда	- " -		0,21
Титанова руда (розсипних родовищ)	- " -		0,08
Титано-цирконієва руда (розсипних родовищ)	- " -		0,1
Нікелева руда (силікатна)	- " -		0,12
Уранова руда	- " -		0,6
Ртутна руда	- " -		0,11
Золоторудна сировина	- " -		3
Бентонітова глина	- " -		0,2
Глина вогнетривка	- " -		0,18
Каолін вторинний	- " -		0,22
Доломіт	- " -		0,09
Флюсовий вапняк	- " -		0,09
Кварцит та пісок кварцевий для металургії	тонн		0,24
Пісок формувальний	- " -		0,1
Кварцит для виробництва кремнію	- " -		0,33
<b>Гірничо-хімічна сировина</b>			
Сірчана руда	тонн		0,6
Калійно-магнієва сіль	- " -		0,45
Фосфорити (агроруди)	- " -		0,2
Кухонна сіль кам'яна	- " -		0,1
Крейда для содової промисловості	- " -		0,2

## Продовження додатку А

Вапняк для цукрової промисловості	- " -		0,15
Сировина для виробництва мінеральних пігментів	- " -		0,55
Крейда для хімічної промисловості	- " -		0,18
Гірничорудна сировина			
Графітова руда	тонн		0,14
Сировина для виготовлення оптичної та п'єзооптичної продукції	кілограмів	2,5	
Сировина для виробництва адсорбційних матеріалів (бентоніти, палигорскіти, цеоліти, сапоніти)	тонн		0,1
Сировина для виробництва аб-разивних матеріалів (гранатвмісна, пісок кварцевий, кремій)	- " -		0,16
Пірофіліт	- " -		0,5
Озокерит	- " -		0,6
Сировина ювелірна, ювелірно-виробна, виробна, для облицьовувальних матеріалів			
Сировина ювелірна (дорогоцінне каміння):			
бурштин	кілограмів	3,6	
топаз, моріон, берил	- " -	2,5	
Сировина ювелірно-виробна (напівдорогоцінне каміння) - пірофіліт	кілограмів	0,1	
Сировина виробна	тонн		0,5
Сировина для облицьовувальних матеріалів (декоративне каміння)	куб. метрів		0,25
Сировина будівельна (в тому числі місцевого значення)			
Сировина для виготовлення цементу	тонн		0,1
Крейда і вапняк на вапно, крейда будівельна	- " -		0,1
Гіпс	- " -		0,19
Керамзитова сировина	куб. метрів		0,16
Цегельно-черепична сировина	- " -		0,18
Камінь будівельний	- " -		0,12
Камінь пиляний	- " -		0,14
Глина тугоплавка	тонн		0,22
Пісок для виробництва скла	- " -		0,12
Польовошпатована сировина	- " -		1,2
Каолін первинний	- " -		0,18
Перліт	куб. метрів		0,16

## Закінчення додатку А

Сировина для виробництва мінеральної вати	тонн		0,12
Піщано-гравійна сировина, в тому числі пісок будівельний	куб. метрів		0,06
Бітуми	тонн		0,4
Сировина для вапнування кислих ґрунтів	- " -		0,05
Води			
Мінеральні підземні води	куб. метрів	0,3	
Термальні підземні води	- " -	0,005	
Промислові підземні води (розсіл)	- " -	0,1	
Ропи	- " -	0,02	
Мінеральні грязі та мул	- " -	0,21	
Прісні підземні води	100 куб. м	1,68	

\* Відповідно до ст. 10 Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» в 2006 році до нормативів збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету, застосовується коефіцієнт 1,94.



## ДОДАТОК Б

### БАЗОВІ НОРМАТИВИ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ КОРИСНИХ КОПАЛИН

(в редакції Закону України "Про Державний бюджет України на 2006 рік")

Корисні копалини	Одиниця виміру	Плата за одиницю погашених запасів, грн./тонну, грн./куб. метр	Плата за одиницю видобутих корисних копалин, грн./тонну, грн./куб. метр	Плата у відсотках до вартості видобутих корисних копалин
1	2	3	4	5
<b>Горючі корисні копалини</b>				
Нафта	тонн		13,0	
Конденсат	- " -		13,0	
Газ природний	тис. куб. метрів		3,21	
<b>Вугілля кам'яне:</b>				
антрацит та коксівне кам'яне вугілля	тонн	0,75		
енергетичне та інші марки кам'яного вугілля	- " -	0,39		
Вугілля буре	- " -	0,39		
Торф	- " -		0,19	
<b>Металеві корисні копалини</b>				
Залізна руда для збагачення	тонн	0,9		
Залізна руда багата*	- " -	4,5		
Марганцева руда	- " -	7,5		
Титанова руда**	- " -	0,64		
Титано-цирконієва руда	- " -	1,24		
Нікелева руда (силікатна) і хромова руда	- " -	3,5		
Уранова руда	- " -			3
Золоторудна сировина	- " -			5
<b>Сировина нерудна для металургії</b>				
Бентонітова глина	тонн	0,8		
Глина вогнетривка	- " -	0,6		
Каолін вторинний	тонн	0,6		
Доломіт	- " -	0,5		
Флюсовий вапняк	- " -	0,3		
Кварцит та кварцовий пісок для металургії	- " -	0,5		
Пісок формувальний	- " -	0,4		

## Продовження додатку Б

Кварцит для виробництва кремнію	- « -	0,7		
Гірничо-хімічна сировина				
Сірчана руда	тонн	1,2		
Калійно-магнієва сіль	- « -	1,0		
Кухонна сіль (кам'яна)	- « -	1,0		
Крейда для содової промисловості	- « -	1,0		
Вапняки для цукрової промисловості	- « -	1,0		
Сировина для виробництва мінеральних пігментів	- « -	1,0		
Гірничо-рудна сировина				
Графітова руда	тонн	1,0		
Сировина для виготовлення оптичної та п'єзооптичної продукції	кілограмів		0,1	
Сировина апів дорогоцінне	куб. метрів	0,39		
Сировина для виробництва адсорбційних матеріалів (бентоніт, апів дорого, сапоніт, цеоліти)	тонн	1,0		
Сировина для виробництва абразивних матеріалів	- « -	0,39		
Пірофіліт	- « -	10,0		
Озокерит	- « -	10,0		
Сировина ювелірна (дорогоцінне каміння) Топаз, бурштин, моріон, тощо	Кілограмів, крамів, каратів			5***
Сировина ювелірно-виробна ( апів дорогоцінне каміння)	кілограмів			4***
Сировина виробна (виробне каміння)	тонн куб. метрів			4***
Сировина для облицювальних матеріалів	куб. метрів	30,0		
Сировина будівельна (у тому числі місцевого значення)				
Сировина для виготовлення цементу	тонн	2,0		
Крейда і вапняк на вапно	- « -	0,5		
Гіпс	- « -	0,5		
Керамзитова сировина	куб. метрів	1,0		
Цегельно-черепична сировина	- « -	1,0		
Камінь будівельний	- « -	2,0		
Камінь пиляний	- « -	2,0		
Глина тугоплавка	тонн	1,0		
Пісок для виробництва скла	- « -	2,0		

## Закінчення додатку Б

Польовошпатовая сировина	- " -	1,0		
Каолін первинний	- " -	1,0		
Перліт	- " -	0,85		
Сировина для виробництва мінеральної вати	- " -	1,0		
Піщано-гравійна сировина	куб. метрів	1,0		
Піщано-глиниста сировина для закладки вироблених просторів, будівництва дорожніх насипів, дамб, тощо	- " -	0,27		
Сировина для хімічних меліорантів ґрунтів	тонн	0,14		
Бітуми	тонн	2,0		
Води				
Мінеральні підземні води для промислового розливу	куб. метрів		12,0	
Мінеральні підземні води (лікувальні та лікувально-столові питні) для внутрішнього використання лікувальними закладами	- " -		4,0	
Мінеральні підземні води (лікувальні) для зовнішнього використання лікувальними закладами	куб. метрів		2,5	
Термальні підземні води	- " -		0,24	
Промислові підземні води (розсіл)	- " -		0,12	
Ропи	- " -		0,24	
Сировина бальнеологічна				
Мінеральні грязі та мул	куб. метрів		2,90	

\* Для руд підземного видобутку із застосуванням технології закладки виробленого простору твердіючими сумішами застосовується коефіцієнт 0,3.

\*\* Для розсипних родовищ іршанської групи.

\*\*\* До вартості необробленої мінеральної продукції.

## ДОДАТОК В

### НОРМАТИВИ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ МІНЕРАЛЬНИХ ПІДЗЕМНИХ ВОД [113]

Таблиця В.1

Нормативи плати за користування надрами для видобування мінеральних  
підземних вод лікувальними закладами

Група мінеральних підземних вод	Обсяг видобування (куб. метрів / добу)	Норматив плати, гривень / куб. метр		
		категорія родовища		
		I	II	III
Лікувальні та лікувально-столові питні для внутрішнього використання	понад 100	6	4,5	3
	від 100 до 50	5,25	3,93	2,62
	до 50	4,5	3,37	2,25
Лікувальні для зовнішнього використання	незалежно від обсягу видобування	3	2,25	1,5

Таблиця В.2

Перелік родовищ мінеральних підземних вод за категоріями

Назва родовища	Регіон, область	Категорія родовища
Голубинське (Лужанське)	Закарпатська	I
Зайчиківське	Хмельницька	I
Збручанське	- " -	I
Келечинське	Закарпатська	I
Моршинське	Львівська	I
Новозбручанське	Тернопільська	I
Новополянське	Закарпатська	I
Полянське	- " -	I
Слов'яногірське	Донецька	I
Східницьке	Львівська	I
Трускавецьке (Нафтуса)	- " -	I
Шаянське	Закарпатська	I
Березівське	Харківська	II
Броварське	Київська	II
Волочиське	Хмельницька	II
Кирилівське	Запорізька	II
Куяльницьке	Одеська	II
Маківське	Хмельницька	II
Миргородське	Полтавська	II
Плосківське	Закарпатська	II
Регіна (Мурованокориловецьке)	Вінницька	II
Сойминське	Закарпатська	II
Степанське	Рівненська	II
Феодосійське	АР Крим	II
Всі інші родовища		III

Категорії родовищ:

I - родовища унікальних мінеральних підземних вод; II - родовища рідкісних мінеральних підземних вод; III - всі інші родовища мінеральних підземних вод.

## ДОДАТОК Д

### НОРМАТИВИ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ДЛЯ ВИДОБУВАННЯ ЗОЛОТОРУДНОЇ СИРОВИНИ [112]

Таблиця Д.1

#### Диференційовані нормативи плати за користування надрами для видобування золоторудної (золото-поліметалічної) сировини з розсипних родовищ

Середній вміст золота, грамів на тонну руди*	Нормативи плати, гривень на тонну золоторудної сировини
До 3 включно	1
від 3 до 4 включно	1,43
від 4 до 5 включно	1,93
від 5 до 6 включно	2,49
від 6 до 7 включно	3,13
Понад 7	3,84

-----  
\* За даними протоколів засідань Державної комісії по запасах корисних копалин та паспортів металевих родовищ корисних копалин.

Таблиця Д.2

#### Диференційовані нормативи плати за користування надрами для видобування золоторудної (золото-поліметалічної) сировини з корінних родовищ

Середній вміст золота, грамів на тонну руди*	Нормативи і плати, гривень на тонну руди		
	Відкритий спосіб видобутку	Підземний спосіб видобутку	
		Усі типи золоторудної сировини	Золоторудна сировина
До 6 включно	1	0,50	0,25
від 6 до 7 включно	1,43	0,72	0,36
від 7 до 8 включно	1,93	0,96	0,48
від 8 до 9 включно	2,49	1,24	0,62
від 9 до 10 включно	3,13	1,56	0,78
Понад 10	3,84	1,92	0,96

- 
- За даними протоколів засідань Державної комісії по запасах корисних копалин та паспортів металевих родовищ корисних копалин.

## ДОДАТОК Е

### НОРМАТИВИ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ В ЦІЛЯХ, НЕ ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИДОБУВАННЯМ КОРИСНИХ КОПАЛИН [108]

Характер користування надрами	Вид користування надрами	Одиниця виміру	Плата за одиницю обсягу користування надрами, гривень на рік
Використання підземного простору надр - пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів - колекторів)	зберігання природного газу та газоподібних продуктів	тис. куб. метрів активного об'єму	0,05
	зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	куб. метрів	0,05
Використання підземного простору - спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)	витримування виноматеріалів, виробництво і зберігання винопродукції	кв. метрів	0,14
	виращування грибів, овочів, квітів та інших рослин	- " -	0,08
	зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів	- " -	0,06
	провадження іншої господарської діяльності	- " -	0,20

ДОДАТОК Ж

НОРМАТИВИ

ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ВОДНИХ РЕСУРСІВ [114]

Таблиця Ж.1

Нормативи  
збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих вод

Басейни річок, включаючи притоки всіх порядків	Нормативи збору, копійок/куб. метр
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	10,08
Дніпра на південь від м. Києва (за винятком Інгульця)	9,58
Інгульця	14,62
Сіверського Дінця	19,66
Південного Бугу (без Інгульця)	11,08
Інгулу	13,6
Дністра	6,04
Вісли та Західного Бугу	6,04
Пруту та Сірету	4,54
Тиси	4,54
Дунаю	4,04
Річок Криму	20,16
Річок Приазов'я	24,5
Інших річок	11,08

Таблиця Ж.2

Нормативи  
збору за спеціальне водокористування в частині використання підземних вод

Найменування регіону	Нормативи збору, копійок/куб. метр
Автономна Республіка Крим	18,64
в тому числі м. Севастополь	18,64
Області:	
Вінницька	16,12
Волинська	16,64
Дніпропетровська	14,12
Донецька	19,16
Житомирська	16,12
Закарпатська	12,58
Запорізька:	
Веселівський, Мелітопольський, Приазовський, Якимівський райони	16,12
решта районів області	14,62

Закінчення табл. Ж.2

Івано-Франківська:	
Богородчанський, Верховинський, Долинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони	25,2
решта районів області	14,12
Київська:	
Білоцерківський, Бородянський, Броварський, Васильківський, Іванківський, Кагарлицький, Києво-Святошинський, Макарівський, Миронівський, Обухівський, Поліський райони	14,06
решта районів області	16,58
Кіровоградська	18,64
Львівська	14,62
Луганська	21,16
Миколаївська	21,16
Одеська	17,64
Полтавська:	
Великобагачанський, Галицький, Зінківський, Лохвицький, Лубенський, Миргородський, Новосанжарський, Решетилівський, Хорольський, Шишацький райони	13,08
решта районів області	14,58
Рівненська:	
Володимирецький, Здолбунівський, Костопільський, Рівненський, Сарненський, Острозький райони	15,6
решта районів області	18,12
Сумська:	
Глухівський, Сумський, Роменський, Шосткинський райони	14,58
решта районів області	16,6
Тернопільська	19,66
Харківська	15,12
Херсонська	15,12
Хмельницька:	
Деражнянський, Красилівський, Летичівський, Старокостянтинівський, Хмельницький, Полонський, Шепетівський райони	12,6
решта районів області	19,16
Черкаська	13,08
Чернівецька	17,64
Чернігівська:	
Городнянський, Корюківський, Ічнянський, Сосницький, Щорський, Талалаївський райони	15,12
решта районів області	11,08
м. Київ	14,12



Таблиця Ж.3

**Нормативи збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих вод для потреб гідроенергетики та водного транспорту (крім стоянкового, службово-допоміжного і буксирного флотів)**

	Норматив збору
Для потреб гідроенергетики - усі річки	0,98 коп. за 100 куб. метрів води, пропущеної через турбіни електростанцій (крім гідроаккумулятивних електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями).
Для потреб водного транспорту. Усі річки, крім Дунаю:	
вантажний самохідний і несамохідний флот, що експлуатується	1,75 коп. за 1 тоннаж-добу експлуатації
пасажирський флот, що експлуатується	0,20 коп. за 1 місце-добу експлуатації

Таблиця Ж.4

**Нормативи збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих вод басейнів річок підприємствами житлово-комунального господарства**

Басейн річки, включаючи притоки всіх порядків	Норматив збору, коп./куб. метр
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	1,512
Дніпра на південь від м. Києва (крім Інгульця)	1,437
Інгульця	2,193
Сіверського Донця	2,949
Південного Бугу (крім Інгулу)	1,662
Інгулу	2,04
Дністра	0,906
Вісли та Західного Бугу	0,906
Прута та Сірега	0,681
Тиси	0,681
Дунаю	0,606
Річок Криму	3,024
Річок Приазов'я	3,63
Інших річок	1,662

Таблиця Ж.5

Нормативи збору за спеціальне водокористування в частині використання підземних вод підприємствами житлово-комунального господарства

Найменування регіону	Норматив збору, коп./куб. метр
Автономна Республіка Крим	2,796
Область:	
Вінницька	2,418
Волинська	2,496
Дніпропетровська	2,118
Донецька	2,874
Житомирська	2,418
Закарпатська	1,587
Запорізька:	
Веселівський, Мелітопольський, Приазовський, Якимівський райони	2,418
інші райони	2,193
Івано-Франківська:	
Богородчанський, Верховинський, Долинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони	3,78
інші райони	2,118
Київська:	
Білоцерківський, Бородянський, Броварський, Васильківський, Іванківський, Кагарлицький, Києво-Святошинський, Макарівський, Миронівський, Обухівський, Поліський райони	1,209
інші райони	1,587
Кіровоградська	2,796
Львівська	2,193
Луганська	3,174
Миколаївська	3,174
Одеська	2,646
Полтавська:	
Великобагачанський, Гадяцький, Зіньківський, Лохвицький, Лубенський, Миргородський, Новосанжарський, Решетилівський, Хорольський, Шишацький райони	1,362
інші райони	1,587
Рівненська:	
Володимирецький, Здолбунівський, Костопільський, Острозький, Рівненський, Сарненський райони	1,74
інші райони	2,118
Сумська:	
Глухівський, Роменський, Сумський, Шосткинський райони	1,587
інші райони	1,89
Тернопільська	2,949
Харківська	2,268
Херсонська	2,268
Хмельницька:	
Деражнянський, Красилівський, Летичівський, Полонський, Старокостянтинівський, Хмельницький, Шепетівський райони	1,89

Закінчення табл. Ж.5

інші райони	2,874
Черкаська	1,362
Чернівецька	2,646
Чернігівська:	
Городнянський, Ічнянський, Корюківський, Сосницький, Талалаївський, Щорський райони	2,268
інші райони	1,662

Таблиця Ж.6

Нормативи збору за спеціальне водокористування для потреб рибництва та виробництва напоїв

Спеціальне водокористування	Норматив
в частині використання поверхневих вод для потреб рибництва - для поповнення водою ставків у процесі розведення риби та інших водних живих ресурсів у рибних господарствах на всіх поверхневих водних об'єктах	10,60 коп. за 100 куб. метрів води.
в частині використання поверхневих вод для потреб рибництва - для поповнення водою ставків у процесі розведення риби та інших водних живих ресурсів у рибних господарствах у разі використання підземних вод	11,59 коп. за 100 куб. метр
в частині використання підземних вод підприємствами, які виробляють напої - за використання підземних вод для виробництва напоїв	2 гривні за 1 куб. метр води.

### ДОДАТОК 3

#### ТАКСИ ЗБОРУ ЗА СПЕЦІАЛЬНЕ ВИКОРИСТАННЯ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ

(встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 20 січня 1997 року № 44 в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2006 р. № 174)

Таблиця 3.1

#### Такси на деревину основних лісових порід, що відпускається на пні

Позиція	Найменування лісової породи	Розряд такси	Такса за один щільний кубічний метр деревини, гривень і копійок			
			ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
			великої	середньої	дрібної	
<b>Перший лісотаксовий пояс</b>						
1	Сосна	1	51-22	32-76	12-60	1-30
2		2	36-40	23-40	9-10	1-00
3		3	29-38	18-92	7-30	0-80
4		4	22-10	14-04	5-40	0-60
5		5	14-56	9-36	3-60	0-40
6	Модрина	1	23-01	19-50	7-60	1-70
7		2	16-58	14-04	5-40	1-30
8		3	13-07	11-31	4-30	1-00
9		4	9-75	8-39	3-20	0-70
10		5	6-63	5-66	2-20	0-50
11	Ялина, ялиця	1	31-79	27-11	10-40	1-20
12		2	23-60	20-09	7-80	0-80
13		3	18-92	16-19	6-20	0-70
14		4	14-24	12-09	4-60	0-50
15		5	9-56	8-00	3-10	0-40
16	Дуб (крім дуба коркового)	1	134-40	64-58	21-50	2-20
17		2	96-40	46-35	15-40	1-60
18		3	77-20	36-90	12-40	1-30
19		4	58-00	27-90	9-30	0-90
20		5	38-00	18-45	6-20	0-70
21	Ясен, клен (крім явору)	1	50-40	43-05	21-50	2-20
22		2	36-15	30-90	15-40	1-60
23		3	28-95	24-60	12-40	1-30
24		4	21-75	18-60	9-30	0-90
25		5	14-25	12-30	6-20	0-70

26	Бук	1	96-90	62-33	20-80	1-90
27		2	69-00	44-33	14-80	1-30
28		3	55-50	35-55	11-90	1-10
29		4	41-70	26-55	8-90	0-80
30		5	27-90	17-78	5-90	0-50
31	Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа	1	7-50	6-45	4-80	1-70
32		2	5-25	4-50	3-45	1-30
33		3	4-20	3-75	2-85	1-00
34		4	3-15	2-70	2-10	0-70
35		5	2-10	1-80	1-35	0-50
36	Осика, вільха сіра, тополя	1	4-35	3-75	2-85	1-20
37		2	3-15	2-70	1-95	0-80
38		3	2-55	2-10	1-65	0-70
39		4	1-95	1-65	1-20	0-50
40		5	1-20	1-05	0-75	0-20
Другий лісотаксовий пояс						
41	Сосна	1	43-68	27-89	10-70	1-10
42		2	30-94	19-89	7-70	0-80
43		3	24-70	15-99	6-20	0-70
44		4	18-72	11-90	4-60	0-50
45		5	12-48	8-00	3-10	0-30
46	Модрина	1	19-70	16-97	6-50	1-60
47		2	14-24	12-09	4-60	1-10
48		3	11-31	9-56	3-70	0-90
49		4	8-39	7-22	2-80	0-70
50		5	5-66	4-88	1-90	0-40
51	Ялина, ялиця	1	28-08	23-99	9-20	1-00
52		2	20-09	17-16	6-60	0-70
53		3	15-99	13-65	5-30	0-60
54		4	12-09	10-34	4-00	0-50
55		5	8-00	6-83	2-60	0-30
56	Дуб (крім дуба коркового)	1	114-40	55-13	18-40	1-80
57		2	82-00	39-38	13-10	1-30
58		3	65-20	31-50	10-40	1-00
59		4	48-80	23-40	7-90	0-80
60		5	32-80	15-75	5-30	0-50
61	Ясен, клен (крім явора)	1	42-90	36-75	18-40	1-80
62		2	30-75	26-25	13-10	1-30

63		3	24-45	21-00	10-40	1-00
64		4	18-30	15-60	7-90	0-80
65		5	12-30	10-50	5-30	0-50
66	Бук	1	82-50	52-88	17-60	1-60
67		2	58-80	37-58	12-60	1-10
68		3	47-10	30-15	10-10	0-90
69		4	35-40	22-50	7-60	0-70
70		5	23-70	15-08	5-00	0-50
71	Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа	1	6-15	5-25	4-05	1-50
72		2	4-50	3-90	2-85	1-10
73		3	3-60	3-00	2-40	0-80
74		4	2-70	2-40	1-65	0-70
75		5	1-80	1-50	1-20	0-40
76	Осика, вільха сіра, тополя	1	3-75	3-30	2-40	1-00
77		2	2-70	2-40	1-65	0-70
78		3	2-10	1-95	1-50	0-60
79		4	1-65	1-35	1-05	0-50
80		5	1-05	1-05	0-75	0-30

Таблиця 3.2

Такси на деревину неосновних лісових порід, що відпускається на пні

Перший лісотаксовий пояс						
81	Самшит	1	236-40	202-05	101-00	2-20
82		2	168-90	144-30	72-20	1-60
83		3	135-15	115-50	57-70	1-30
84		4	101-40	86-55	43-30	0-90
85		5	67-50	57-75	28-90	0-70
86	Бархат, горіх	1	147-30	126-00	63-00	2-20
87		2	105-30	90-00	45-00	1-60
88		3	84-15	72-00	36-00	1-30
89		4	63-15	54-00	27-10	0-90
90		5	42-15	36-00	18-00	0-70
91	Груша, кизил, явір	1	118-20	101-10	50-50	2-20
92		2	84-45	72-15	36-10	1-60
93		3	67-50	57-75	28-90	1-30
94		4	50-70	43-35	21-70	0-90
95		5	33-75	28-95	14-50	0-70

96	Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терену), черешня, шовковиця, яблуня	1	88-35	75-45	37-70	2-20
97		2	63-15	53-85	26-90	1-60
98		3	50-40	43-05	21-50	1-30
99		4	37-95	32-25	16-10	0-90
100		5	25-20	21-60	10-80	0-70
101	Каштан, дуб корковий	1	73-65	63-00	31-50	2-20
102		2	52-65	45-00	22-50	1-60
103		3	42-15	36-00	18-00	1-30
104		4	31-65	27-00	13-50	0-90
105		5	21-00	18-00	9-10	0-70
106	Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина	1	59-10	50-40	25-30	2-20
107		2	42-15	36-00	18-00	1-60
108		3	33-60	28-80	14-40	1-30
109		4	25-20	21-60	10-80	0-90
110		5	16-95	14-55	7-30	0-70
111	Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха	1	44-25	37-80	18-90	2-20
112		2	31-65	27-00	13-50	1-60
113		3	25-20	21-60	10-80	1-30
114		4	19-05	16-20	8-20	0-90
115		5	12-75	10-80	5-40	0-70
116	Верба, чагарники (крім зазначених у інших позиціях)	1	14-70	12-60	6-30	1-20
117		2	10-50	9-00	4-50	0-80
118		3	8-40	7-20	3-60	0-70
119		4	6-30	5-40	2-70	0-50
120		5	4-20	3-60	1-80	0-40
Другий лісотаксовий пояс						
121	Самшит	1	200-25	171-15	85-60	1-80
122		2	142-95	122-25	61-10	1-30
123		3	114-45	97-80	49-00	1-00
124		4	85-80	73-35	36-70	0-80
125		5	57-30	48-90	24-50	0-50
126	Бархат, горіх	1	125-40	107-25	53-60	1-80
127		2	89-55	76-65	38-30	1-30

128		3	71-70	61-20	30-60	1-00
129		4	53-70	46-20	22-90	0-80
130		5	35-85	30-75	15-30	0-50
131	Груша, кизил, явір	1	100-05	85-50	42-80	1-80
132		2	71-55	61-05	30-60	1-30
133		3	57-30	48-90	24-50	1-00
134		4	42-90	36-75	18-40	0-80
135		5	28-65	24-45	12-20	0-50
136	Абрикос, вишня, ялівець, обліпиха, слива (крім терену), черешня, шовковиця, яблуна	1	75-30	64-20	32-20	1-80
137		2	53-70	45-90	22-90	1-30
138		3	42-90	36-75	18-40	1-00
139		4	32-25	27-60	13-80	0-80
140		5	21-45	18-30	9-20	0-50
141	Каштан, дуб корковий	1	62-70	53-70	26-90	1-80
142		2	44-85	38-40	19-20	1-30
143		3	35-85	30-75	15-30	1-00
144		4	26-85	22-95	11-50	0-80
145		5	17-85	15-30	7-70	0-50
146	Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина	1	50-10	42-75	21-40	1-80
147		2	35-70	30-60	15-20	1-30
148		3	28-65	24-45	12-20	1-00
149		4	21-45	18-30	9-20	0-80
150		5	14-25	12-30	6-10	0-50
151	Акація, бересклет, бірючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха	1	37-65	32-10	16-10	1-80
152		2	26-85	22-95	11-50	1-30
153		3	21-45	18-30	9-20	1-00
154		4	16-05	13-80	6-90	0-80
155		5	10-80	9-15	4-60	0-50
156	Верба, чагарники (крім зазначених у інших позиціях)	1	12-45	10-65	5-30	1-00
157		2	9-00	7-65	3-80	0-70
158		3	7-20	6-15	3-10	0-60
159		4	5-40	4-65	2-30	0-50
160		5	3-60	3-00	1-60	0-30



Таблиця 3.3

## IV. Такса на живицю

(застосовується незалежно від лісотаксових поясів і розрядів такс)

Позиція	Назва продукції	Стандарт	Такса за тону, гривень і копійок
161	Живиця соснова	ГСТУ 56.01-2000	7-10

## ДОДАТОК И

### Ставки щомісячних зборів за використання радіочастотного ресурсу України [116]

№	Вид радіозв'язку	Діапазон радіочастот	Ставка за 1 МГц смуги радіочастот, визначеної в ліцензії на використання радіочастотного ресурсу України, у кожному регіоні, гривень
1.	Радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби	30 - 3000 МГц 3 - 300 ГГц	0,21
2.	Радіозв'язок фіксованої, рухомої сухопутної та морської радіослужб	30 - 3000 кГц 3 - 470 МГц	200
3.	Радіозв'язок у системі охоронної та охоронно-пожежної сигналізації	30 - 470 МГц	200
4.	Радіозв'язок з використанням радіоподовжувачів	30 - 470 МГц	100
5.	Радіозв'язок у системі передавання даних з використанням шумоподібних сигналів	30 - 3000 МГц	5
6.	Радіозв'язок у системі з фіксованим абонентським радіодоступом стандарту DECT (радіотелефони, офісні радіо-АТС, системи радіодоступу типу WLL)	30 - 3000 МГц	10
7.	Транкінговий радіозв'язок	30 - 470 МГц	620
8.	Пошуковий радіозв'язок	30 - 960 МГц	8000
9.	Радіальний радіотелефонний радіозв'язок (типу "Алтай")	30 - 470 МГц	290
10.	Радіолокаційна та радіонавігаційна радіослужби	30 - 3000 МГц 3 - 30 ГГц	20
11.	Радіозв'язок супутникової рухомої та фіксованої радіослужб	30 - 3000 МГц 3 - 30 ГГц	13
12.	Стільниковий радіозв'язок	300 - 470 МГц	1000
13.	Стільниковий радіозв'язок	800 - 890 МГц	1000
14.	Стільниковий радіозв'язок	890 - 960 МГц	1000
15.	Стільниковий радіозв'язок	1,7 - 2,2 ГГц	1000
16.	Радіозв'язок у багатоканальних розподільчих системах для передавання та ретрансляції телевізійного зображення, передавання звуку, цифрової інформації	2,5 - 42,5 ГГц	9

## Закінчення додатку И

17.	Передавання звуку залежно від потужності:	30 кГц - 30 МГц	
	до 1 кВт включно		240
	від 1,1 до 10 кВт включно		360
	від 10,1 до 100 кВт включно		510
	від 101 до 500 кВт включно		600
	від 501 кВт і вище		1000
18.	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	30 - 300 МГц	
	від 1 Вт до 10 Вт включно		10
	від 10,1 Вт до 100 Вт включно		30
	від 101 Вт до 1 кВт включно		50
	від 1,1 кВт до 5 кВт включно		80
	від 5,1 кВт до 20 кВт включно		150
	від 20,1 кВт і вище		200
19.	Передавання звуку залежно від потужності:	66 - 74 МГц 87,5 - 108 МГц	
	до 100 Вт включно		75
	від 101 Вт до 1 кВт включно		150
	від 1,1 кВт до 10 кВт включно		240
	від 10,1 кВт і вище		300
20.	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	300 - 880 МГц	
	від 1 Вт до 10 Вт включно		7
	від 10,1 Вт до 100 Вт включно		14
	від 101 Вт до 1 кВт включно		30
	від 1,1 кВт до 5 кВт включно		60
	від 5,1 кВт до 20 кВт включно		120
від 20,1 кВт і вище		150	
21.	Види радіозв'язку (служби, системи), що не ввійшли до пунктів 1 - 20	9 кГц - 400 ГГц	300

## ДОДАТОК К

### НОРМАТИВИ ЗБОРУ, ЯКИЙ СПРАВЛЯЄТЬСЯ ЗА ЗАБРУДНЕННЯ НАВКОЛИШНЬОГО ПРИРОДНОГО СЕРЕДОВИЩА

Таблиця К.1

#### Нормативи збору, який справляється за викиди основних забруднюючих речовин від стаціонарних джерел забруднення

Назва забруднюючої речовини	Норматив збору, гривень/тонну
Азоту оксиди	80
Аміак	15
Ангідрид сірчистий	80
Ацетон	30
Бенз(о)пірен	101807
Бутилацетат	18
Ванадію п'ятиокис	300
Водень хлористий	3
Вуглецю окис	3
Вуглеводні	4,5
Газоподібні фтористі сполуки	198
Тверді речовини	3
Кадмію сполуки	633
Марганець та його сполуки	633
Нікель та його сполуки	3225
Озон	80
Ртуть та її сполуки	3390
Свинець та його сполуки	3390
Сірководень	257
Сірковуглець	167
Спирт н-бутиловий	80
Стирол	584
Фенол	363
Формальдегід	198
Хром та його сполуки	2147

Таблиця К.2

#### Нормативи збору, який справляється за викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення залежно від класу небезпечності

Клас небезпечності	Норматив збору, гривень/тонну
I	572
II	131

III	19,5
IV	4,5

Таблиця К.3

**Нормативи збору, який справляється за викиди забруднюючих речовин  
стаціонарними джерелами забруднення залежно від установлених  
орієнтовно-безпечних рівнів впливу**

Орієнтовно-безпечний рівень впливу сполук (мг/куб. метрів)	Норматив збору, гривень/тонну
Менше 0,0001	24078
0,0001 - 0,001 (включно)	2063
0,001 - 0,01 (включно)	285
0,01 - 0,1 (включно)	80
0,1 - більше 10	3

Таблиця К.4

**Нормативи збору, який справляється за викиди в атмосферу  
забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення**

Вид пального	Норматив збору, гривень/тонну
Автомобільний транспорт	
Дизельне пальне	4,5
Бензин:	
етилований	6
неетилований	4,5
Зріджений нафтовий газ	6
Стиснений природний газ	3
Морські та річкові судна	
Бензин	9
Дизельне пальне	6
Мазут	4,5
Залізничний транспорт	
Дизельне пальне	4,5

Таблиця К.5

**Нормативи збору, який справляється за скиди основних забруднюючих  
речовин у водні об'єкти, в тому числі у морські води**

Назва забруднюючої речовини	Норматив збору, грн./тонну
Азот амонійний	52,5
Органічні речовини (за показниками БСК 5)	21
Завислі речовини	1,5
Нафтопродукти	309
Нітрати	4,5
Нітрити	258
Сульфати	1,5
Фосфати	42

Хлориди	1,5
---------	-----

Таблиця К.6

**Нормативи збору, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти залежно від концентрації забруднюючих речовин**

Концентрація забруднюючих речовин	Норматив збору, гривень/тонну
Забруднюючі речовини з гранично допустимою концентрацією у воді рибогосподарських водойм (мг/літр):	
до 0,001	4128
0,001 - 0,09	2993
0,1 - 1 (включно)	516
1 - 10	52,5
вище 10	10,5

Таблиця К.7

**Норматив збору, який справляється за розміщення відходів**

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Норматив збору, гривень/тонну
I	надзвичайно небезпечні*	82,5
	В т.ч. обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням	83,0
	люмінесцентних ламп	1,5 гривні/1 одиницю
II	високонебезпечні	3
III	помірно небезпечні	0,75
IV	малонебезпечні,	0,3
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості	0,03
<p>* Норматив збору для:  обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, - 83 гривні/1 одиницю;  люмінесцентних ламп - 1,5 гривні/1 одиницю.  За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, за норматив збору береться норматив, встановлений за розміщення відходів I класу небезпеки.  Норматив збору за розміщення малонебезпечних нетоксичних відходів гірничодобувної промисловості у розмірі 0,03 гривні/тонну застосовується з 1 квітня 2003 року.</p>		

Таблиця К.8

**Коригуючі коефіцієнти, які встановлюються залежно від чисельності жителів населеного пункту**

Чисельність населення, тис. чоловік	Коефіцієнт
До 100	1
100,1 - 250	1,2

250,1 - 500	1,35
500,1 - 1000	1,55
понад 1000	1,8

Таблиця К.9

**Коригуючі коефіцієнти, які встановлюються залежно від  
народногосподарського значення населеного пункту**

Тип населеного пункту	Коефіцієнт
Організаційно-господарські та культурно-побутові центри місцевого значення з перевагою аграрно-промислових функцій (районні центри, міста районного значення, селища та села)	1
Багатофункціональні центри, центри з перевагою промислових і транспортних функцій (республіканський (АР Крим) та обласні центри, міста державного, республіканського, обласного значення)	1,25
Населені пункти, віднесені до курортних	1,65
Якщо населений пункт одночасно має промислове значення та віднесений до курортних	

Таблиця К.101

**Коефіцієнт, який встановлюється залежно від місця розміщення відходів**

Характер місця розміщення відходів	Коефіцієнт
Спеціально створені місця складування (полігони), що забезпечують захист атмосферного повітря та водних об'єктів від забруднення	1
Звалища, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів	3

Таблиця К.11

**Регіональні (басейнові) коефіцієнти**

Басейни морів і річок	Коефіцієнт
Азовське море	2
Чорне море	2
Дунай	2,2
Тиса	3
Прут	3
Дністер	2,8
Дніпро (кордон України - до м. Києва)	2,5
Дніпро (м. Київ включно - до Каховського гідровузла)	2,2
Дніпро (Каховський гідровузол включно – до Чорного моря)	1,8
Прип'ять	2,5
Західний Буг та ріки басейну Вісли	2,5
Десна	2,5
Південний Буг та Інгул	2,2
Ріки Кримського півострова	2,8
Сіверський Донець	2,2
Міус	2,2
Кальміус	2,2

Таблиця К.12

**Коефіцієнт, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі**

Місце (зона) розміщення відходів	Коефіцієнт
В адміністративних межах населених пунктів або на відстані менше 3 км від них	3
За межами населених пунктів (на відстані більше 3 км від їх меж)	1



**ДОДАТОК Л**  
**ДИФЕРЕНЦІЙОВАНІ СТАВКИ РЕНТНОГО ПЛАТЕЖУ [36]**

Таблиця Л.1

**Диференційовані ставки рентного платежу для природного газу та  
газового конденсату (Сіл), відсотків**

Середня глибина свердловини на родовищі, м	Середній по родовищу дебіт однієї експлуатаційної свердловини (Д), 1000 м <sup>3</sup> за добу або тонн за добу			
	до 10 включно	від 10 до 50 включно	від 50 до 200 включно	більше 200
до 2000 включно	1,8×Д	18+0,18×(Д-10)	25+0,033×(Д-50)	30 відсотків
від 2000 до 3000 включно	1,25×Д	12,5+0,16×(Д-10)	19+0,027×(Д-50)	23 відсотків
від 3000 до 4000 включно	0,85×Д	8,5+0,14×(Д-10)	14+0,020×(Д-50)	17 відсотків
від 4000 до 5000 включно	0,5×Д	5+0,1×(Д-10)	9+0,013×(Д-50)	11 відсотків
від 4500 до 5000 включно	0,2×Д	2+0,05×(Д-10)	4+0,007×(Д-50)	5 дсотків

Таблиця Л.2

**Диференційовані ставки рентного платежу для нафти (Сіл), відсотків**

Середня глибина свердловини на родовищі, м	Середній по родовищу дебіт однієї експлуатаційної свердловини (Д), тонн за добу			
	до 5 включно	від 5 до 25 включно	від 25 до 100 включно	більше 100
до 2000 включно	3,6×Д	18+0,35×(Д-5)	25+0,067×(Д-25)	30 відсотків
від 2000 до 3000 включно	2,6×Д	13+0,30×(Д-5)	19+0,053×(Д-25)	23 відсотків
від 3000 до 4000 включно	1,8×Д	9+0,25×(Д-5)	14+0,040×(Д-25)	17 відсотків
від 4000 до 5000 включно	1,1×Д	5,5+0,18×(Д-5)	9+0,027×(Д-25)	11 відсотків
від 4500 до 5000 включно	0,5×Д	2,5+0,08×(Д-5)	4+0,013×(Д-25)	5 дсотків

## ДОДАТОК М

### Розміри ставок державного мита

Найменування документів і дій, за які справляється мито	Розміри ставок
<b>1. Із заяв і скарг, що подаються до суду, та за видачу судом копій документів:</b>	
а) із позовних заяв	1 відсоток ціни позову, але не менше 3 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
б) із скарг на неправомірні дії органів державного управління і службових осіб, що ущемлюють права громадян	0,2 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
в) із позовних заяв про розірвання шлюбу	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
із позовних заяв про розірвання повторного шлюбу	1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян
у разі поділу майна при розірванні шлюбу	мито визначається відповідно до ціни позову згідно з підпунктом "а" цього пункту
г) із позовних заяв про розірвання шлюбу з особами, визнаними в установленому порядку безвісно відсутніми або недієздатними внаслідок душевної хвороби чи недоумства, або з особами, засудженими до позбавлення волі на строк не менше трьох років	0,2 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
д) із позовних заяв про зміну або розірвання договору найму житлових приміщень, про продовження строку прийняття спадщини, про скасування арешту на майно та з інших позовних заяв немайнового характеру (або таких, що не підлягають оцінці)	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
е) із заяв (скарг) у справах окремого провадження	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
є) із позовних заяв з переддоговірних спорів	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
із позовних заяв про розгляд питань захисту честі та гідності:	
із позовних заяв немайнового характеру	1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян
із позовних заяв про відшкодування моральної (немайнової) шкоди з ціною позову до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	1 відсоток ціни позову, але не менше 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
із позовних заяв про відшкодування моральної (немайнової) шкоди з ціною позову від 100 до 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	5 відсотків ціни позову

із позовних заяв про відшкодування моральної (немайнової) шкоди з ціною позову понад 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	10 відсотків ціни позову
з) із апеляційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили	50 відсотків ставки, що підлягає сплаті при поданні позовної заяви, іншої заяви й скарги, а з майнових спорів - ставки, обчисленої виходячи з оспорюваної суми
и) за повторну видачу копії судового рішення, вироку, ухвали та іншої постанови суду	0,03 неоподатковуваного мінімуму доходів громадян за кожний аркуш копії
і) із позовних заяв щодо захисту прав громадян на земельну частку (пай) і майновий пай	0,1 відсотка ціни позову
<b>2. Із заяв, що подаються до господарських судів:</b>	
а) із заяв майнового характеру	1 відсоток ціни позову, але не менше 6 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більше 1500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
б) із позовних заяв немайнового характеру, в тому числі із заяв про визнання недійсними повністю або частково актів ненормативного характеру; із заяв кредиторів про порушення справ про банкрутство, а також із заяв кредиторів, які звертаються з майновими вимогами до боржника після оголошення про порушення справи про банкрутство	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
в) із позовних заяв у спорах, що виникають під час укладання, зміни або розірвання господарських договорів	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
г) із апеляційних і касаційних скарг на рішення та постанови, а також заяв про перегляд їх за нововиявленими обставинами першій інстанції, а із спорів майнового характеру - 50 відсотків ставки, обчисленої виходячи з оспорюваної суми	50 відсотків ставки, що підлягає сплаті у разі подання заяви, для розгляду спору в
<b>3. За нотаріальні дії, вчинювані державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських Рад народних депутатів:</b>	
а) за посвідчення договорів відчуження житлових будинків, квартир, кімнат, дач, садових будинків, гаражів, а також інших об'єктів нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина, що здійснює таке відчуження	1 відсоток суми договору, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян
б) за посвідчення договорів відчуження земельних ділянок, які перебувають у власності громадянина, що здійснює таке відчуження	1 відсоток суми договору, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;

в) за посвідчення договорів купівлі-продажу майна державних підприємств, а також за посвідчення договорів застави	0,1 відсотка вартості майна, що викупується, або предмета застави, але не більше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
г) за посвідчення договорів відчуження транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів:	
дітям, одному з подружжя, батькам	1 відсоток суми договору, не нижчої дійсної вартості транспортного засобу, іншої самохідної машини, механізму
іншим особам	5 - " -
д) за посвідчення інших договорів, що підлягають оцінці	1 відсоток суми договору, але не менше 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
е) за посвідчення договорів поділу майна, договорів поруки та інших угод, що не підлягають оцінці	0,05 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
є) за посвідчення заповітів	0,05 - " -
ж) за видачу свідоцтва про право на спадщину:	
одному з подружжя, батькам, повнолітнім дітям	0,5 відсотка суми спадщини
онукам, правнукам, братам, сестрам, діду, бабі	- "-
іншим спадкоємцям;	- "-
за видачу свідоцтва про право на спадщину земельної частки (паю):	
одному з подружжя, батькам, повнолітнім дітям, онукам, правнукам, братам, сестрам, діду, бабі	0,1 відсотка суми спадщини
іншим спадкоємцям;	0,5 відсотка суми спадщини
з) за видачу подружжю свідоцтва про право власності на частку в спільному майні, нажитому за час шлюбу	0,03 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
и) за посвідчення доручень на право користування і розпорядження майном, крім транспортних засобів, інших самохідних машин і механізмів, та здійснення кредитних операцій:	
дітям, одному з подружжя, батькам	0,03 - " -
іншим громадянам	0,1 - " -
і) за посвідчення доручень на право користування і розпорядження транспортними засобами:	
дітям, одному з подружжя, батькам	0,1 - " -
іншим громадянам	0,3 - " -
ї) за посвідчення загальних доручень на право користування майном, с включаючи транспортні засоби	мито визначається за ставками, передбаченими відповідно підпунктами "и" або "і" цього пункту

й) за посвідчення інших доручень	0,02 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
к) за вжиття заходів до охорони спадкового майна	2 - " -
л) за вчинення морського протесту	0,3 - " -
м) за вчинення протестів векселів, пред'явлення чеків до платежу і посвідчення неоплати чеків	0,3 - " -
н) за засвідчення вірності перекладу документа з однієї мови на іншу (за сторінку)	0,3 - " -
о) за вчинення виконавчих написів	1 відсоток суми, що стягується, або 1 відсоток вартості майна, яке підлягає витребуванню, але не менше 3 неоподаткованих мінімумів доходів громадян і не більше 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян
п) за засвідчення вірності копій документів та витягів з них (за сторінку)	0,01 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
р) за засвідчення справжності кожного підпису на документах, у тому числі справжності підпису перекладача (за кожний документ)	0,02 - " -
с) за передачу заяв громадян, державних установ, підприємств та організацій, фермерських господарств, колективних сільськогосподарських підприємств, кооперативних, громадських об'єднань іншим громадянам, державним установам, підприємствам і організаціям, фермерським господарствам, колективним сільськогосподарським підприємствам, іншим кооперативним та громадським об'єднанням і вчинення інших нотаріальних дій, крім зазначених у підпунктах "а" - "с" цього пункту	0,03 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
т) за видачу дублікатів нотаріально посвідчених документів	0,03 - " -
у) за посвідченням договорів оренди (суборенди) земельних	0,01 відсотка від грошової оцінки земельної ділянки, яка ділянок встановлюється за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.
У разі відсутності грошової оцінки земель	- 1 відсоток суми договору, але не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян
ф) за посвідчення іпотечних договорів, а також за посвідчення договорів права вимоги за іпотечними договорами	- 0,01 відсотка вартості предмета іпотеки, зазначеної в іпотечному договорі
<b>4. За нотаріальні та інші дії, вчинювані за межами нотаріальної контори, виконавчого комітету сільської, селищної, міської Рад народних депутатів за місцем</b>	у розмірі встановлених ставок за відповідні дії (крім цього сплачуються фактичні витрати, пов'язані з виїздом для вчинення дій)

<b>надання послуги</b>	
<b>5. За вчинення актів громадянського стану:</b>	
а) за реєстрацію шлюбу 0,05 неоподаткованого мінімуму доходів громадян	
б) за реєстрацію розірвання шлюбу: за взаємною згодою подружжя, яке не має неповнолітніх дітей	0,5 - " -
на підставі рішення суду, якщо обоє з подружжя перебувають у першому шлюбі від одного або обох із подружжя	0,5 до 1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
на підставі рішення суду, якщо одне з подружжя перебуває у повторному шлюбі одного або обох із подружжя	від 1 до 1,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
з особами, визнаними в установленому порядку безвісно відсутніми або недієздатними внаслідок душевної хвороби чи недоумства, або з особами, засудженими за скоєння злочину до позбавлення волі на строк не менше трьох років	0,03 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
в) за реєстрацію зміни прізвища, імені та по батькові (крім зміни у разі реєстрації шлюбу)	0,3 - " -
г) за реєстрацію повторної зміни прізвища, імені та по батькові, не пов'язаної з реєстрацією шлюбу	3 - " -
д) за видачу свідоцтва у зв'язку із зміною, доповненням, виправленням і поновленням записів про реєстрацію громадянського стану	0,02 - " -
е) за видачу повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадянського стану	0,03 - " -
<b>6. За вчинення інших дій:</b>	
а) за видачу паспорта громадянина України:	
у разі обміну нині чинного паспорта	0,2 - " -
в інших випадках	1 - " -
б) за видачу паспорта громадянина України для виїзду за кордон або продовження строку дії цього паспорта:	
на території України	10 - " -
за межами України	за тарифом консульського збору України
в) за перереєстрацію загальногромадянського закордонного паспорта	2 неоподаткованих мінімуми доходів громадян
г) за видачу посвідчення особи без громадянства для виїзду за кордон або продовження строку дії посвідчення	5 неоподаткованих мінімумів доходів громадян
д) за оформлення іноземним громадянам та особам без громадянства віз для в'їзду в Україну, виїзду з України та транзитного проїзду через територію України	у розмірах, що встановлюються Кабінетом Міністрів України

е) за внесення будь-яких змін до виданих раніше документів, зазначених у підпунктах "б" і "г" цього пункту (крім продовження строку їх дії)	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
є) за видачу документів громадянам України, іноземним громадянам і особам без громадянства про запрошення в Україну	0,3 - " -
ж) за видачу або продовження строку дії посвідки на проживання в Україні іноземцям та особам без громадянства:	
на постійне проживання	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
на тимчасове проживання	2 неоподатковувани мінімуми доходів громадян
з) за продовження строку дії візи для в'їзду в Україну, транзитного проїзду через її територію (перебування в Україні іноземців та осіб без громадянства)	1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян
и) за видачу документів громадянам України, які проживають у прикордонних районах, на право перетинання державного кордону України у спрощеному порядку	0,5 - " -
і) за видачу іноземним громадянам і особам без громадянства посвідки на проживання замість загубленої	у розмірах, передбачених за видачу відповідних первинних документів
ї) за подання заяв про прийняття у громадянство України	0,5 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
й) за подання заяв про вихід з громадянства України мінімумів доходів громадян	6 неоподатковуваних
к) за видачу замість загублених паспортів або документів, які їх замінюють, на право виїзду за кордон або документів про запрошення в Україну	у розмірах, передбачених за видачу відповідних первинних документів
л) за дострокове (до десяти робочих днів) оформлення документів, передбачених підпунктами "б", "в" і "є" цього пункту, за заявами громадян	ставки державного мита за вчинення відповідних дій збільшуються на 100 відсотків
м) за прописку громадян або реєстрацію місця проживання	0,05 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
н) за видачу громадянам України паспортів для виїзду за кордон, документів, які їх замінюють, а також за продовження строку дії цих документів учасникам громадянської і Великої Вітчизняної воєн, інших бойових операцій щодо захисту СРСР і Української РСР з числа військовослужбовців, які проходили службу у військових частинах, штабах і установах, що входили до складу діючої армії, та колишнім партизанам	ставки державного мита за відповідні дії знижуються на 50 відсотків
о) за консульські дії, які провадяться за кордоном і на території України	за тарифами консульських зборів України

п) за операції з цінними паперами:	
за реєстрацію інформації про емісію цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик	0,1 відсотка номінальної вартості емісії цінних паперів
за видачу приватизаційних паперів	0,2 відсотка номінального значення приватизаційних паперів
за придбання вексельних бланків	0,1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожний бланк
р) за операції, які здійснюються на товарних біржах з продажу житлових будинків, квартир, кімнат, дач, садових будинків, гаражів, а також інших об'єктів нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина-продавця, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України	1 відсоток фактичної вартості укладеної угоди, але не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожну укладену угоду
с) за проведення прилюдних торгів (аукціонів, тендерів) об'єктами нерухомого майна, які перебувають у власності громадянина-продавця, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України	1 відсоток фактичної вартості реалізованих об'єктів нерухомого майна, але не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожний реалізований об'єкт
т) за видачу щорічної контрольної картки обліку добутої дичини і порушень правил полювання, квитків рибалок	0,1 неоподаткованого мінімуму доходів громадян
у) за видачу охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності і за дії, пов'язані з підтриманням чинності патентів на сорти рослин:	
за видачу патенту (деклараційного патенту) на винахід, деклараційного патенту на корисну модель, патенту на промисловий зразок:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що відповідно постійно проживають (знаходяться) за межами України,	100 доларів США;
за видачу свідоцтва на знак для товарів і послуг:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України,	200 доларів США;
за реєстрацію топографії інтегральної мікросхеми:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	1 неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України,	100 доларів США;
за видачу свідоцтва про реєстрацію права на використання кваліфікованого зазначення походження товару:	



для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України,	200 доларів США;
за подання заявки про видачу патенту України на сорт рослин:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	0,5 неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України,	300 доларів США;
за видачу патенту на сорт рослин:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні,	0,5 неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;
для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України,	600 доларів США;
за продовження чинності патенту на сорт рослин щорічно, починаючи з дати надходження заявки про його видачу:	
для фізичних (юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) в Україні, - у таких розмірах неоподатковуваного мінімуму доходів громадян (НМДГ) і для фізичних (іноземних юридичних) осіб, що постійно проживають (знаходяться) за межами України, - у доларах США відповідно:	
за перший рік	0,1 НМДГ або 60 доларів США;
за другий рік	0,15 НМДГ або 90 доларів США;
за третій рік	0,2 НМДГ або 120 доларів США;
за четвертий рік	0,25 НМДГ або 150 доларів США;
за п'ятий рік	0,3 НМДГ або 180 доларів США;
за шостий рік	0,4 НМДГ або 240 доларів США;
за сьомий рік	0,5 НМДГ або 300 доларів США;
за восьмий рік	0,6 НМДГ або 360 доларів США;
за дев'ятий рік	0,8 НМДГ або 480 доларів США;
за десятий - двадцятий роки	1,0 НМДГ або 600 доларів США;
за двадцять перший - сороковий роки	1,0 НМДГ або 600 доларів США;
за сплату мита за підтримання чинності патенту на сорт рослин протягом шести місяців після закінчення встановленого строку його сплати розмір мита збільшується на 50 відсотків.	
ф) за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи	1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

## ДОДАТОК Н

### Ставки єдиного збору

Вид транспортного засобу	Місткість або загальна маса транспортного засобу з вантажем	Ставка єдиного збору за одиницю транспортного засобу в євро	
		За проведення контролю	За проїзд автомобільним и дорогами за кожен кілометр проїзду
1. Автобуси	Від 10 до 30 місць включно	2	0,02
	Понад 30 місць	5	0,02
2. Вантажні автомобілі з/або без причепів та тягачі з/або без напівпричепів	До 20 тонн включно	5	0,02
	Понад 20 до 40 тонн включно	10	0,02
3. Великогабові транспортні засоби	Понад 40 до 44 тонн включно	10	0,1
	Понад 44 до 52 тонн включно	10	0,2
	Понад 52 до 60 тонн включно	10	0,27
	Понад 60 тонн (за кожні наступні 10 тонн)	10	0,78
4. Великогабові автотранспортні засоби з перевищенням осьових навантажень	До 5% включно	-	0,05
	Понад 5% до 10% включно	-	0,1
	Понад 10% до 20% включно	-	0,27
	Понад 20% за кожні наступні 5%	-	0,15
5. Великогабаритні автотранспортні засоби з перевищенням встановлених параметрів ширини, висоти, довжини	За кожний параметр	-	0,03
6. Залізничний вагон, контейнер		2	-

## ДОДАТОК П

### СТРАХОВІ ТАРИФИ ВНЕСКІВ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ ВІД НЕЩАСНОГО ВИПАДКУ НА ВИРОБНИЦТВІ ТА ПРОФЕСІЙНИХ ЗАХВОРЮВАНЬ

Клас професійного ризику виробництва	Страховий тариф (у % до фактичних витрат на оплату праці найманих робітників)	Клас професійного ризику виробництва	Страховий тариф (у % до фактичних витрат на оплату праці найманих робітників)	Клас професійного ризику виробництва	Страховий тариф (у % до фактичних витрат на оплату праці найманих робітників)
<b>1</b>	0,66	<b>24</b>	1,20	<b>47</b>	2,14
<b>2</b>	0,67	<b>25</b>	1,23	<b>48</b>	2,16
<b>3</b>	0,68	<b>26</b>	1,29	<b>49</b>	2,18
<b>4</b>	0,69	<b>27</b>	1,35	<b>50</b>	2,35
<b>5</b>	0,70	<b>28</b>	1,41	<b>51</b>	2,37
<b>6</b>	0,72	<b>29</b>	1,48	<b>52</b>	2,42
<b>7</b>	0,73	<b>30</b>	1,50	<b>53</b>	2,44
<b>8</b>	0,75	<b>31</b>	1,51	<b>54</b>	2,47
<b>9</b>	0,76	<b>32</b>	1,55	<b>55</b>	2,56
<b>10</b>	0,78	<b>33</b>	1,56	<b>56</b>	2,64
<b>11</b>	0,80	<b>34</b>	1,67	<b>57</b>	2,91
<b>12</b>	0,82	<b>35</b>	1,68	<b>58</b>	2,92
<b>13</b>	0,83	<b>36</b>	1,76	<b>59</b>	3,00
<b>14</b>	0,85	<b>37</b>	1,77	<b>60</b>	3,38
<b>15</b>	0,90	<b>38</b>	1,86	<b>61</b>	3,66
<b>16</b>	0,94	<b>39</b>	1,87	<b>62</b>	3,80
<b>17</b>	0,96	<b>40</b>	1,89	<b>63</b>	4,09
<b>18</b>	1,03	<b>41</b>	1,90	<b>64</b>	4,30
<b>19</b>	1,06	<b>42</b>	1,93	<b>65</b>	6,51
<b>20</b>	1,07	<b>43</b>	1,95	<b>66</b>	6,62
<b>21</b>	1,08	<b>44</b>	2,00	<b>67</b>	13,60
<b>22</b>	1,09	<b>45</b>	2,01		
<b>23</b>	1,16	<b>46</b>	2,09		

## **Зміст:**

### **РОЗДІЛ I. СУТНІСТЬ І ВИДИ ПОДАТКІВ**

- 1.1. Призначення, передумови виникнення та розвитку податків
- 1.2. Податки як економічна категорія
- 1.3. Функції податків, їх природа
- 1.4. Елементи податку, їх характеристика
- 1.5. Види податків і податкових платежів та їх класифікація
- 1.6. Місце прямих і непрямих податків в податковій системі, їх переваги і недоліки
- 1.7. Сутність та проблематика перекладання податків  
*Питання для самоперевірки*

### **РОЗДІЛ II. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА І ПОДАТКОВА СИСТЕМА**

- 1.1. Сутність податкової політики та напрямки її проведення
- 1.2. Критерії формування податкової політики в правовій державі
- 1.3. Поняття податкової системи і вимоги до неї
- 1.4. Наукові основи побудови податкової системи
- 1.5. Система оподаткування та принципи її побудови
- 1.6. Вплив оподаткування на інвестиції та економічний ріст в країні  
*Питання для самоперевірки*

### **РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ І ПОДАТКОВОЇ РОБОТИ**

- 3.1. Основи організації податкової роботи, її основні елементи
- 3.2. Правове забезпечення податкової роботи
- 3.3. Структура податкової служби і її функції
- 3.4. Податкова міліція: обов'язки, права, функції
- 3.5. Завдання, права та обов'язки органів державної податкової служби
- 3.6. Основи адміністрування податків, зборів та податкових платежів
  - 3.6.1. Організація обліку платників податків
  - 3.6.2. Оперативний облік податків, зборів (обов'язкових платежів) органами податкової служби
  - 3.6.3. Визначення обсягу податкових зобов'язань платників
  - 3.6.4. Податкове повідомлення і податкові вимоги
  - 3.6.5. Податковий борг
  - 3.6.6. Податкова застава
  - 3.6.7. Адміністративний арешт активів
  - 3.6.8. Продаж активів, що перебувають у податковій заставі
  - 3.6.9. Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу)*Питання для самоперевірки*

### **РОЗДІЛ IV. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

- 4.1. Сутність та фіскальна роль податку на додану вартість як форми універсального акцизу
- 4.2. Суб'єкти оподаткування
- 4.3. Об'єкт і база оподаткування

- 4.4. Податкові ставки
- 4.5. Правила податкового обліку з ПДВ
- 4.6. Порядок обчислення і сплати податку
- 4.7. Бюджетне відшкодування
- 4.8. Пільги з податку на додану вартість

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ V. АКЦИЗНИЙ ЗБІР**

- 5.1. Акцизний збір як форма специфічних акцизів
- 5.2. Суб'єкти оподаткування
- 5.3. Об'єкти і база оподаткування
- 5.4. Податкові ставки
- 5.5. Порядок обчислення та сплати
- 5.6. Податкові пільги
- 5.7. Маркування підакцизних товарів
- 5.8. Контроль за справлянням акцизного збору та відповідальність

платників

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ VI. МИТО ЯК ФІСКАЛЬНИЙ ІНСТРУМЕНТ ТА ЗАСІБ МИТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

- 6.1. Основи митної справи в Україні
- 6.2. Загальна характеристика та види мита
- 6.3. Митна вартість
- 6.4. Митні пільги
- 6.5. Порядок нарахування та сплати мита

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ VII. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

- 7.1. Сутність та форми прибуткового оподаткування юридичних осіб
- 7.2. Суб'єкти оподаткування
- 7.3. Валові доходи та їх коригування
- 7.4. Зміст, склад і структура валових витрат
- 7.5. Витрати подвійного призначення
- 7.6. Амортизація та її вплив на оподатковуваний прибуток
- 7.7. Ставки податку
- 7.8. Механізм розрахунку та порядок сплати податку на прибуток підприємств
- 7.9. Особливості прибуткового оподаткування окремих господарських операцій
- 7.10. Особливості оподаткування окремих платників податку

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ IX. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

- 9.1. Фіксований сільськогосподарський податок
  - 9.1.1. Загальна характеристика

- 9.1.2. Суб'єкти оподаткування
  - 9.1.3. Об'єкт оподаткування та ставки
  - 9.1.4. Порядок нарахування та строки сплати
  - 9.1.5. Процедура реструктуризації (відстрочки) суми податкового боргу та зобов'язань по фіксованому сільськогосподарському податку
  - 9.2. Спрощена система оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва
    - 9.2.1. Єдиний податок: нормативна база та основні характеристики
    - 9.2.2. Платники єдиного податку
    - 9.2.3. Ставки і база оподаткування
    - 9.2.4. Зміна системи оподаткування
    - 9.2.5. Особливості сплати інших податків і зборів
    - 9.2.6. Податковий облік і звітність
  - 9.3. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності
  - 9.4. Фіксований податок
- Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ X. ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ ТА ПОСЛУГИ**

- 10.1. Плата за землю
    - 10.1.1. Основи поземельного оподаткування
    - 10.1.2. Основи побудови плати за землю: платники, об'єкти оподаткування, пільги щодо сплати
    - 10.1.3. Ставки та механізм розрахунку земельного податку
    - 10.1.4. Порядок сплати податку, відповідальність платників
  - 10.3. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету
  - 10.3. Збори за спеціальне використання природних ресурсів
    - 10.3.1. Плата за користування надрами
    - 10.3.2. Збори за використання водних ресурсів
    - 10.3.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду
  - 10.4. Збір за використання радіочастотного ресурсу України
  - 10.5. Збір за забруднення навколишнього природного середовища
  - 10.6. Рентні платежі
  - 10.7. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію
  - 10.8. Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
  - 10.9. Державне мито
  - 10.10. Плата за патенти
  - 10.11. Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
- Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ XI. ІНШІ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ**

11.1. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів

11.2. Податок на промисел

11.3. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

11.4. Збір за проведення гастрольних заходів

11.5. Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

11.6. Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування

11.7. Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ XII. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ**

12.1. Основи місцевого оподаткування

12.2. Комунальний податок

12.3. Податок з реклами: організація нарахування та сплати

12.4. Місцеві збори

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ XIII. ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ**

13.1. Теоретичні основи податкового менеджменту

13.2. Державний податковий менеджмент

13.3. Податкове планування і прогнозування

13.4. Податкове регулювання

13.5. Податковий контроль

13.6. Корпоративний податковий менеджмент

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ XIV. УХИЛЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ**

14.1. Зміст та основні характеристики ухилення від оподаткування

14.2. Основні причини та потенційні загрози ухилення від оподаткування

14.3. Основні типові способи податкових правопорушень

14.4. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства

*Питання для самоперевірки*

## **РОЗДІЛ XV. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ**

15.1. Фіскально-регулюючі аспекти податкової політики

15.2. Види і форми реалізації податкової політики

15.3. Ефективність та дієвість реалізації податкової політики

15.3. Ефективність та дієвість реалізації податкової політики

*Питання для самоперевірки*