

Ю. Б. ІВАНОВ, А. І. КРИСОВАТИЙ,
— А. Я. КІЗИМА, В. В. КАРПОВА —

ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник



Ю.Б. ІВАНОВ, А. І. КРИСОВАТИЙ,
А.Я.КІЗИМА, В. В. КАРПОВА

ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник

*Затверджено
Міністерством освіти і науки України*

Київ

2008

УДК 658+336.22(477)(075.8)

ББК 65.053(4УКР)я73

1-20

Автори: *Ю.Б. Іванов*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету, заслужений економіст України; *А.І. Крисоватий*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету; *А.Я. Кізіма*, кандидат економічних наук, доцент кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету; *В.В. Карпова*, кандидат економічних наук, доцент кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету

Затверджено Міністерством освіти і науки України (лист № 1.4/18Г 650 від 10 жовтня 2007 р.)

Рецензенти: *І.В. Алексєєв*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету “Львівська політехніка”; *Т.В. Калінеску*, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри оподаткування Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля; *Л.Л. Тарангул*, доктор економічних наук, професор, перший проректор, завідувач кафедри фінансів Національного університету Державної податкової служби України (м. Ірпінь)

Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В.

1-20 Податковий менеджмент: Підручник. — К.: Знання, 2008. — 525 с.

ІБВМ 978-966-346-501-2

У підручнику розкриваються теоретичні та методичні засади податкового менеджменту, особливості його практичної реалізації на рівні держави і підприємства. Визначено місце і роль податкового планування, регулювання, адміністрування податкового обліку і контролю в системі державного і корпоративного податкового менеджменту. Особлива увага приділяється організаційним основам здійснення податкового менеджменту. За змістом підручник відповідає програмі навчальної дисципліни “Податковий менеджмент”.

Для студентів, які навчаються за спеціальністю “Оподаткування” та іншими спеціальностями напряму “Економіка і підприємництво”, аспірантів та викладачів вищих навчальних закладів. Книга буде корисною також науковцям і економістам-практикам, діяльність яких пов'язана з податковим менеджментом.

УДК 658+336.22(477)(075.8)

ББК 65.053(4УКР)я73

ІБВМ 978-966-346-501-2

© Ю.Б. Іванов та інші автори, 2008

© Видавництво “Знання”, 2008

ЗМІСТ

Передмова	7
------------------------	----------

РОЗДІЛ І. ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ 9

Тема 1. Теоретичні основи управління оподаткуванням в Україні.....	9
---	----------

- | | |
|--|----|
| 1.1. Менеджмент як унікальний і універсальний інструмент управління..... | 9 |
| 1.2. Управління оподаткуванням в умовах трансформації економіки України..... | 13 |
| 1.3. Державна податкова служба як основний орган управління оподаткуванням | 16 |

Тема 2. Організаційно-правові засади державного податкового менеджменту.....	23
---	-----------

- | | |
|---|----|
| 2.1. Поняття та сутність державного податкового менеджменту..... | 23 |
| 2.2. Предмет, об'єкт і завдання державного податкового менеджменту..... | 31 |

2.3.	Функції державного податкового менеджменту.....	44
2.4.	Еволюція податкового менеджменту в Україні.....	60
Тема 3. Податкове прогнозування і планування — складова державного податкового менеджменту.... 69		
3.1.	Зміст поняття “податкове прогнозування і планування”.....	69
3.2.	Фактори, які впливають на якість прогнозування і планування.....	80
3.3.	Методи податкового прогнозування і планування ...	84
3.4.	Прогнозування (планування) окремих податків і зборів.....	90
3.5.	Напрями підвищення рівня податкового прогнозування та планування.....	107
Тема 4. Податкове регулювання як складова державного податкового менеджменту 112		
4.1.	Податкове регулювання й економічна політика держави.....	112
4.2.	Принципи податкового регулювання.....	126
4.3.	Інструменти податкового регулювання.....	137
4.4.	Податкові пільги.....	165
Тема 5. Податкове адміністрування 185		
5.1.	Поняття, склад, об’єкти та суб’єкти податкового адміністрування.....	185
5.2.	Адміністрування податкового зобов’язання.....	199
5.3.	Податкове повідомлення та податкова вимога.....	214
5.4.	Адміністрування податкового боргу.....	225
Тема 6. Податковий контроль — складова фінансового контролю і податкового механізму..... 238		
6.1.	Зміст податкового контролю.....	238
6.2.	Порядок проведення перевірок суб’єктів підприємницької діяльності органами ДПС України.....	247
6.3.	Основні причини і типові способи вчинення правопорушень у сфері оподаткування та методи їх виявлення.....	254

6.4.	Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства.....	265
Тема 7• Морально-етичні та фіскально-соціологічні аспекти податкового менеджменту в Україні.....		
7.1.	Фіскальна соціологія в теоретичних розробках зарубіжних та вітчизняних науковців.....	283
7.2-	Фіскальні технології та морально-етичні аспекти реалізації засад податкового менеджменту податковими органами.....	297
7.3.	Податкова етика, закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків.....	306
7.4.	Ухилення від оподаткування як різновид антифіскальної поведінки платників податків	310
РОЗДІЛ ІІ. КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ.....		
Тема 8. Корпоративний податковий менеджмент у системі управління оподаткуванням.....		
8.1.	Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту.....	322
8.2-	Податкова політика підприємства	336
8.3.	Функції корпоративного податкового менеджменту.....	343
Тема 9- Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства.....		
9.1.	Організація податкового обліку на підприємстві....	355
9.2.	Первинні облікові документи.....	362
9.3.	Податкові реєстри та податкова звітність.....	375
Тема 10- Бюджетування податків.....		
10.1.	Місце і роль бюджетування податків у системі бюджетування підприємства.....	386
10.2.	Принципи бюджетування податків	393
10.3.	Особливості бюджетування окремих податків	394

Тема 11. Податкове планування у системі корпоративного податкового менеджменту.....	419
11.1. Поняття і сутність податкового планування.....	419
11.2. Принципи податкового планування	429
11.3. Методи податкового планування.....	440
11.4. Критерії оптимальності в податковому плануванні	453
11.5. Види й етапи податкового планування	462
Тема 12. Міжнародне податкове планування.....	471
12.1. Міжнародне податкове право як основа податкового планування	471
12.2. Використання в міжнародному податковому плануванні угод про запобігання подвійному оподаткуванню	478
12.3. Використання в міжнародному податковому плануванні офшорів.....	484
<i>Список скорочень.....</i>	<i>494</i>
<i>Література</i>	<i>496</i>
<i>Додаток А.....</i>	<i>514</i>
<i>Додаток Б.....</i>	<i>517</i>
<i>Додаток В.....</i>	<i>522</i>
<i>Додаток Г.....</i>	<i>523</i>

ПЕРЕДМОВА

Однією з найсуттєвіших і водночас складних проблем у процесі переходу української економіки до ринкових умов господарювання є вдосконалення взаємовідносин між платниками податків і державою. Це зумовлено тим, що зовсім іншими стали мета підприємництва, засоби її досягнення, економічна основа суспільства. Інтереси власників підприємства, його акціонерів, пайовиків, трудового колективу є визначальними у діяльності підприємства. Змінилися шляхи і форми досягнення мети виробництва, засоби забезпечення. Зростає значення ефективних управлінських рішень у сфері оподаткування, підвищується відповідальність за їх соціально-економічні наслідки.

За роки незалежності нашої держави сформувалися зовнішні ознаки цивілізованої податкової системи: потужна податкова адміністрація, система податкових ставок, законодавча база оподаткування. Проте податкова система України будується шляхом проб і помилок, сьогодні вона не має під собою реального економічного підґрунтя. Це свідчить про відсутність податкового менеджменту у тій формі, у якій він повинен бути, адже наявність наукової обґрунтованості є необхідною складовою ефективного менеджменту.

У зв'язку з цим особливу увагу слід приділити організації і вдосконаленню всіх аспектів податкового менеджменту, під яким на макрорівні слід розуміти систему державного управління оподаткуванням, що займається координацією і вдосконаленням усіх аспектів оподаткування.

Податковий менеджмент має прийти на зміну традиційним підходам до управління оподаткуванням, які склалися в умовах централізованої економіки. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність оволодіння прийомами та методами податкового менеджменту під час підготовки кваліфікованих фахівців.

Мета курсу “Податковий менеджмент” — сприяти підготовці висококваліфікованих спеціалістів, які володіють новим управлінським мисленням і знанням того, як досягати поставленої мети, використовуючи працю, інтелект і мотиви поведінки людей.

Курс орієнтований на нове економічне мислення, має комплексний міжгалузевий характер, об'єднує в єдине ціле знання, отримані студентами у процесі вивчення теорії податків, податкової системи України, основ менеджменту, фінансового менеджменту, бухгалтерського обліку, економічного аналізу та інших дисциплін.

Курс “Податковий менеджмент” сприяє отриманню студентами знань, які необхідні майбутнім спеціалістам для здійснення управління у сфері оподаткування. Оволодіння знаннями в межах цього курсу дасть змогу студентам краще зрозуміти мотиви поведінки платників податків.

РОЗДІЛ I

ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Тема 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ В УКРАЇНІ

1.1. Менеджмент як унікальний і універсальний інструмент управління

Менеджмент — це самостійний вид професійної діяльності, який у ринкових умовах господарювання спрямований на досягнення наперед визначених результатів шляхом раціонального використання всіх видів ресурсів із застосуванням принципів і методів економічного механізму менеджменту. Він розвивається і вдосконалюється, проникаючи в усі сфери людської діяльності, стає унікальним і універсальним інструментом управління будь-якої організації.

Менеджмент як вид професійної діяльності став об'єктом дослідження на початку ХХ ст. у США, після виходу книги Ф.У. Тейлора “Принципи наукового управління” (1911). Американського інженера-механіка Фредеріка Тейлора вважають засновником школи наукового управління і часто називають батьком наукових методів управління, а його книга є початком визнання менеджменту як науки і самостійної сфери дослідження. Менеджмент виник у США в період активного формування ринкової економіки, коли розвиток виробництва на межі ХІХ—ХХ ст. змусив керівників приділяти особливу увагу питанням розробки наукових і раціональних принципів управління людьми, обладнанням, матеріалами та фінансами.

Управління як галузь науки пройшло певні етапи свого становлення і розвитку, у процесі якого виникали різні підходи, формувалися школи. У першій половині ХХ ст. у зарубіжній науці управління склались чотири найважливіші школи, які зробили суттєвий вклад у розвиток сучасної теорії і практики управління. Хронологічно їх можна подати так:

- школа наукового управління;
- класична (адміністративна) школа;
- школа людських стосунків (поведінкова);
- кількісна школа.

Автори концепції *наукового управління* у своїх дослідженнях приділяли увагу проблемам управління виробництвом і, зокрема, питанням підвищення ефективності виробництва.

З виникненням *класичної школи* у менеджменті (школи адміністративного управління) було сформульовано поняття організаційної структури фірми як системи взаємозв'язків, яка має визначену ієрархію (принцип ієрархічності). Діяльність цієї школи (засновником її вважається французький адміністратор і підприємець Анрі Файоль) була спрямована на розробку загальних проблем і принципів управління в цілому.

Основними ідеями цих двох шкіл, які використовуються у сучасному менеджменті, є:

- науковий підхід до менеджменту та принципів управління;
- аналіз способів виконання робіт з метою їх удосконалення;
- оплата праці як важливий елемент мотивації працівників.

Представники *школи людських стосунків* (поведінкової), яку ще часто називають неокласичною, у своїх дослідженнях приділяли увагу методам налагодження міжособистісних стосунків (так звана концепція взаємин між членами колективу).

Засновником цієї школи був американський соціолог та психолог Елтон Мейо. Основними ідеями цієї школи, які використовуються у сучасному менеджменті, є:

- використання факторів мотивації та лідерства, групової динаміки;
- дослідження поведінки людей в організації;

— ставлення до членів організації як до активних людських ресурсів.

Головним завданням *кількісної школи* у менеджменті є забезпечення керівників інформаційною базою, необхідною для прийняття управлінських рішень. Представники цієї школи (Д. Марч, Г. Саймон, Н. Лоуренс) обґрунтували необхідність використання методів кількісних досліджень, моделювання та обчислювальної техніки. Основними ідеями цієї школи, які використовуються у сучасному менеджменті, є:

- використання кількісних вимірювань для прийняття рішень;
- використання інформаційних систем.

У сучасній теорії і практиці управління сформувались дві основні моделі менеджменту — *японська* і *американська*. Принциповою відмінністю між ними є те, що японська модель побудована на колективізмі, а американська — на індивідуалізмі та конкуренції між людьми.

Термін “менеджмент” за своєю суттю є аналогом терміна “управління”, але не повного мірою. Термін “управління” є набагато ширшим поняттям, оскільки він застосовується:

- до різних видів людської діяльності;
- різних сфер діяльності;
- органів управління.

Термін “менеджмент” (management) має американське походження і відповідає українському терміну “управління”, “керування”.

У фундаментальному Оксфордському словнику англійської мови менеджмент визначається як засіб, манера спілкування з людьми; влада та мистецтво стосунків; особливі вміння та адміністративні навички; орган управління; адміністративна одиниця.

В американських підручниках менеджмент розглядається як процес оптимізації людських, матеріальних і фінансових ресурсів для досягнення організаційних цілей.

У вітчизняних словниках іншомовних слів менеджмент тлумачиться як управління виробництвом, сукупність принципів, методів, засобів і форм управління виробництвом з метою підвищення його ефективності чи продуктивності.

Автори вітчизняних підручників визначають менеджмент, з одного боку, як уміння досягати поставлених цілей, використовуючи працю, інтелект та мотиви поведінки інших людей, а з іншого, — як сукупність методів, форм та засобів управління виробництвом.

Термін “менеджмент” підходить до всіх типів організацій і розглядається у таких аспектах:

— як процес управління ресурсами і людьми, який включає визначення мети та планування, організацію, лідерство і контроль, спрямовані на досягнення цієї мети;

— як вид діяльності, спрямованої на координацію зусиль людей, з використанням їх праці, інтелекту, врахуванням мотивів поведінки для досягнення поставленої мети;

— як певна верства, соціальний прошарок людей, які фахово займаються управлінською діяльністю і зосереджені в органах та апараті управління;

— як мистецтво управління;

— як галузь науки, теорія, сума знань про управління, накопичених за період розвитку суспільства, що подається у формі концепцій, підходів, принципів, методів і засобів.

В умовах ринкової економіки менеджмент є симбіозом науки й мистецтва і формує нову філософію управління, яка визначає його професійну автономію і провідну роль у розвитку суспільства.

Менеджмент розглядається як поєднання в умовах ринкової економіки діяльності, пов’язаної з керівництвом людьми, умілим використанням їх праці, інтелектуальних здібностей, мотивів, з визначенням мети і завдань бізнесу, створенням механізму управління, розробленням планів, формуванням від повідних правил і процедур, визначенням не лише того, що і коли робити, а й як саме і хто виконуватиме намічене.

1.2. Управління оподаткуванням в умовах трансформації економіки України

Серед численних економічних проблем, які постали перед нашою країною у період її переходу від командно-адміністративної до ринкової форми ведення господарства, одне з чільних місць посідає створення ефективної системи управління оподаткуванням. В цьому зацікавлені як держава, так і платники податків — юридичні та фізичні особи, власне кожний громадянин.

Управління оподаткуванням як важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій є частиною загальної теорії і практики управління. 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 й управління (включно з податковими адміністраціями та інспекціями всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії у разі суттєвих змін в економіці та політиці. Права та обов'язки органів системи податкового управління оподаткуванням регламентовані законодавством.

Поняття "*управління оподаткуванням*" можна розглядати у двох аспектах:

- по-перше, як систему органів управління (законодавчих і виконавчих). До їх обов'язків відносять процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд і обговорення та затвердження в установленому порядку (рис. 1.1);

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.

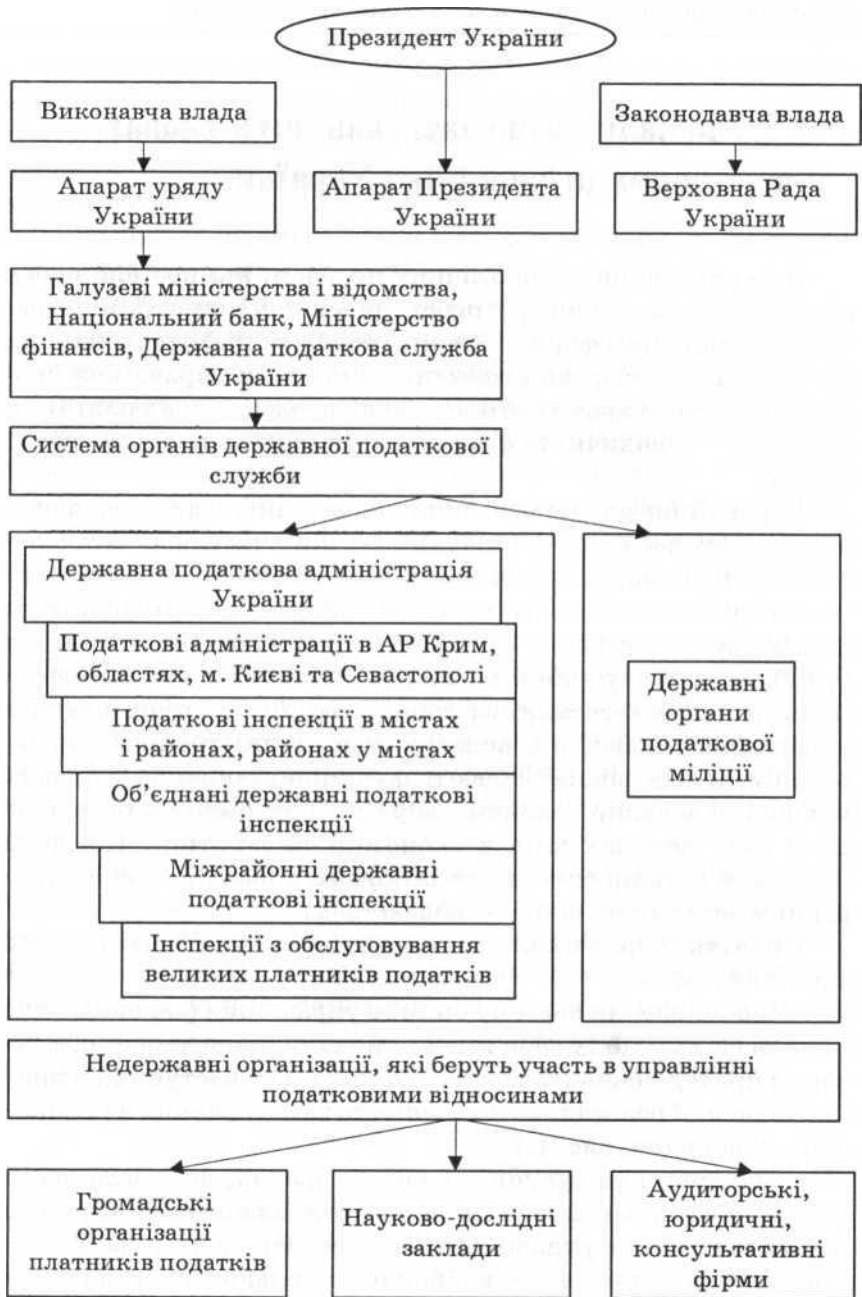


Рис. 1.1. Система органів управління оподаткуванням

Недоліки менеджменту справляння податків призводять до зменшення обсягу їх надходження у бюджет, зростає імовірність податкових злочинів, порушується баланс міжбюджетних відносин між регіонами та центром, нагнітається соціальна напруга в суспільстві. Концептуальні прорахунки при прийнятті податкових законів тільки посилюють ці недоліки.

Труднощі реформи системи державного управління зумовлені тією обставиною, що ця сфера діяльності в цілому є консервативною. Управлінням займаються державні органи, які свою роботу часто будують на застарілих авторитарних методах, що не враховують нових тенденцій і перешкоджають створенню прогресивних управлінських структур, які б сприяли підвищенню ефективності економічних ринкових реалій.

Необхідність удосконалення управління оподаткуванням викликано такими причинами.

1. Переважна більшість рішень щодо управління оподаткуванням приймалась і продовжує прийматись відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівництва держави та її організаційних структур.

2. Відсутність науково обґрунтованих підходів, не врахування світового та історичного досвіду при формуванні національної податкової системи та при аналізі наслідків від її впровадження робили і роблять управління оподаткуванням не ефективним антикризовим засобом, а однією з причин загострення економічної кризи.

3. Зміни у податкове законодавство вносяться всупереч початковим його положенням, а поточні підзаконні акти ще більше віддаляють податкову практику від закону.

4. Корекція положень законів проводиться за результатами практики, а не відповідно до їх економічної доцільності. Рішення у сфері оподаткування приймаються згідно з поточними потребами у фінансуванні дохідної частини бюджету.

5. Законодавча діяльність представників влади як частина процесу управління оподаткуванням не позбавлена лобіювання відомчих інтересів, що, безумовно, йде на шкоду інтересам національним.

6. Недостатньо узгоджуються між собою методики обрахування і сплати окремих податків, зборів і обов'язкових платежів, що ускладнює контроль за повнотою і своєчасністю сплати їх до бюджету.

7. Немає цілісної системи економічного планування і прогнозування, яка б забезпечувала реалізацію науково-технічної, фінансово-економічної та соціальної політики держави. Низька якість податкового прогнозування і планування, відсутність конкретних принципів організації розробки, координації та затвердження планів і прогнозів податкових надходжень як на рівні держави в цілому, так і за регіонами, є однією з причин того, що уряд України змушений періодично вдаватись до скорочення видатків.

8. Система податкового регулювання залишається практично незмінною ще з часів командно-адміністративної системи управління. Податкове регулювання в Україні здійснюється через економічно необґрунтовану систему пільг: за низкою податків і зборів сума наданих пільг дорівнює або перевищує суму надходжень. І разом з цим, в Україні практично немає комплексу податкових пільг стратегічної дії, покликаною компенсувати фінансові збитки при випуску нової конкурентоспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, зміцнення основ малого бізнесу. Як свідчить практика та історичний досвід провідних країн світу, державний протекціонізм через податки був вирішальним чинником в економічному поступі.

Вказані чинники суттєво впливають на ефективність управління оподаткуванням в Україні, і в умовах трансформації економіки цей процес потребує вдосконалення.

1.3. Державна податкова служба як основний орган управління оподаткуванням

Державну податкову службу України створено за рішенням Ради Міністрів УРСР від 12 квітня 1990 р. № 70. Верховна Рада УРСР 4 грудня того ж року прийняла Закон “Про державну податкову службу в Українській РСР”, а 24 грудня 1993 р. — “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про державну податкову службу в Україні”.

Президент України 22 серпня 1996 р. підписав Указ “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” № 760/96. Створення ДПА України було життєво необхідно. Податкова інспекція, яка перебувала у підпорядкуванні Міністерства фінансів, вичерпала свої можливості і вже не могла повною мірою виконувати поставлені перед нею завдання. Через кризовий стан економіки, криміналізацію її значної частини, недосконале законодавство, застарілі методи роботи у податкової інспекції почали виникати проблеми, вирішення яких потребувало кардинальних змін і принципово нових підходів у діяльності цього органу.

До системи органів державної податкової служби входять: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах; об’єднані державні податкові інспекції; міжрайонні державні податкові інспекції; інспекції з обслуговування великих платників податків.

Для створення міцної та мобільної структури принципове значення мало підпорядкування Державній податковій адміністрації України підрозділів Міністерства внутрішніх справ України по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Було створено спеціальну службу — податкову міліцію, яка з самого початку свого існування, тісно взаємодіючи з багатьма структурними підрозділами ДПА, довела не лише доцільність її створення, але й необхідність подальшого розвитку.

З позицій податкового менеджменту серед *завдань* органів державної податкової служби можна виділити такі.

- Здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством.

- Внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства.

- Видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування.

- Роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників.

- Запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Серед *функцій* Державної податкової адміністрації слід назвати такі:

- Здійснення контролю за дотриманням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків зі споживачами; облік платників податків, інших платежів; виявлення і ведення обліку надходжень податків, інших платежів.

- Видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування.

- Затвердження форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів.

- Роз'яснення через засоби масової інформації порядку застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі та організація виконання цієї роботи органами державної податкової служби.

- Здійснення заходів щодо професійної підготовки та перепідготовки кадрів та забезпечення ними органів державної податкової служби.

- Надання органам державної податкової служби методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведення обстеження та перевірки її стану.

- Розроблення основних напрямів, форм і методів перевірок дотримання податкового і валютного законодавства.

- Прогнозування, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень; вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів; розроблення пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету.

- Внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства.

Сьогодні у роботі податкових органів слід вказати на низку недоліків у виконанні ними своїх завдань і функцій, що, відповідно, свідчить про неефективність податкового менеджменту в підрозділах податкової служби, а саме:

- нестабільність податкових норм і правил;
- поверховий аналіз фінансового стану основних платників податків, а відтак відсутність прогнозування очікуваного рівня платоспроможності та обсяги сплати податків, зборів і обов'язкових платежів;
- незбалансована завантаженість роботою;
- дублювання робочих завдань, трудомісткі процедури та відсутність необхідних інструментів для їх виконання;
- недостатня кваліфікація кадрів;
- низька частка добровільної сплати податків і зборів у загальному надходженні коштів до бюджету тощо.

Наявність цих недоліків (і не тільки їх) не дає змоги стабілізувати потреби держави у грошових і матеріальних ресурсах, поліпшити ситуацію з виплатою пенсій і допомог, повністю ліквідувати заборгованість із заробітної плати працівникам бюджетних установ, забезпечити їх належне фінансування.

Тому керівництво податкової служби України визначило такі пріоритети у роботі, дотримання яких має сприяти вдосконаленню податкового менеджменту:

- утвердження партнерських відносин з платниками податків;
- концентрація зусиль на кваліфікованій роботі з великими платниками податків, бюджетоутворювальними галузями економіки;
- якісний ринковий аналіз фінансових тенденцій.

За минулі роки відбулося багато змін як в економічному потенціалі нашої держави, так і в законодавчому полі оподаткування та структурі податкової служби. Якісні та кількісні зміни відбулися і серед платників податків — тепер це не стовідсотково державні чи колективні підприємства, як було колись, а переважно приватні, акціонерні підприємства зі змішаною формою власності. Їх кількість неухильно зростає. Все це потребує від податкової служби постійного пошуку нових оптимальних форм і методів роботи з платниками податків.

Політика податкової адміністрації у відносинах між платниками податків і податківцями поступово набуває цивілізованих обрисів, запроваджується ідеологія, в основі якої лежить компроміс між інтересами платників податків та держави в особі органів державної податкової служби.

З метою утвердження партнерських відносин між платниками податків і податківцями запроваджується відкритість та прозорість у роботі податкових органів. У кожній податковій інспекції створені спеціальні підрозділи з роз'яснення податкового законодавства, які проводять широку інформаційну роботу, а саме: роз'яснюють права та обов'язки платників податків, порядок оскарження рішень податкових органів, висвітлюють у засобах масової інформації, інформують на семінарах та у випадку особистих звернень платників про усі актуальні питання оподаткування.

Цей напрям податкового менеджменту застосовується з метою дотримання принципу збалансованості інтересів між платниками податків і державою, за якої держава мала б достатньо коштів для виконання обов'язків перед громадянами, а суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни свідомо ці кошти сплачували до бюджету, розуміючи, що вони витрачаються на задоволення їх суспільних потреб.

Одним з напрямів роботи податкової служби є концентрація зусиль на роботі з великими платниками, що дає відчутні результати. Особливостями такої роботи є те, що за кожним великим підприємством закріплюється окремих працівник, який добре обізнаний з його діяльністю і фінансовим станом. Це дає можливість не тільки прогнозувати результати господарської діяльності і планувати відповідні податкові надходження, але й допомагати платнику уникати помилок в оподаткуванні, неправильного трактування окремих норм податкових законів.

У великих промислових містах України, таких як Дніпропетровськ, Донецьк, Одеса, Запоріжжя, Луганськ, Харків, створено спеціалізовані інспекції з питань роботи з великими підприємствами, так звані офіси найбільших платників податків.

Мета цього напрямку податкового менеджменту — стимулювати виробництво і, водночас, забезпечити повну сплату поточ

них зобов'язань, не допустити зростання недоїмки і скоротити заборгованість минулих років. Чим ефективніше працюють підприємства та інші суб'єкти підприємницької діяльності, тим вищим є рівень сплати податків.

За останні роки значно зменшилася кількість перевірок, особливо суб'єктів малого та середнього бізнесу. Під час складання Національного плану перевірок на рік ретельно аналізується інформація про суб'єкт підприємницької діяльності, визначається його фінансово-господарська діяльність та рух грошових потоків і продукції, робиться оцінка платоспроможності та реальної бази оподаткування. При цьому повністю виключається суб'єктивізм та упередженість.

У своїй роботі податкові органи завжди намагаються дотримуватися принципу: злагода та порозуміння у стосунках між тими, хто збирає податки, та тими, хто їх сплачує, — важлива передумова підвищення ефективності не тільки податкової, а й економічної політики в цілому.

Сумлінна, наполеглива праця працівників податкової служби та податкова культура платників податків є надійною запорукою забезпечення виконання завдань щодо мобілізації коштів до бюджету.

З метою покращення менеджменту у сфері оподаткування Державною податковою адміністрацією України розроблено концепцію та проект Програми модернізації податкової служби України, які враховують не лише досвід діяльності податкової служби України, але й досвід інших країн світу у сфері податкової практики, створення нових технологій податкової діяльності, що базуватиметься на використанні сучасної комп'ютерної техніки для створення бази, яка дасть змогу систематично і широко використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для планування і виконання функцій аудиту, ефективної боротьби з ухиленням від сплати податків і скорочення розмірів тіньової економіки.

Головною метою модернізації податкової служби є підвищення ефективності роботи податкової служби України зі справляння податків в умовах кризового стану економіки та обмежених фінансових і трудових ресурсів. Модернізація податкової служби має також забезпечити найбільш раціональне використання трудових і фінансових ресурсів, створити умови

для їх подальшого комплексного розвитку, послабити вплив “людського фактору” на якість роботи органів податкової служби, посилити контроль за здійсненням податкового законодавства.

У ході реалізації проекту програми модернізації податкової служби передбачено розв’язання питань забезпечення ефективного обліку юридичних і фізичних осіб, удосконалення механізму нарахування і сплати податків та забезпечення контролю за дотриманням податкової дисципліни. Програмою також передбачено розв’язання таких важливих для податкової служби питань, як визначення платників податків для документальних перевірок і планування роботи з контролю, ліквідація недоїмок, удосконалення звітності та розробка методів економічного аналізу і прогнозування, організація функціональної та інформаційної взаємодії податкових органів з іншими органами державної виконавчої влади.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення категорії “менеджмент”.
2. Розкрийте зміст поняття “управління”.
3. Охарактеризуйте систему органів управління оподаткуванням в Україні.
4. Якими чинниками зумовлена необхідність удосконалення управління оподаткуванням?
5. Розкажіть про систему органів Державної податкової служби України.
6. Які недоліки є в роботі податкових органів при виконанні ними своїх завдань і функцій?
7. Охарактеризуйте завдання органів державної податкової служби з позицій податкового менеджменту.
8. Назвіть фактори, які свідчать про неефективність податкового менеджменту у підрозділах податкової служби.
9. Визначте головну мету модернізації податкової служби України.
10. Визначте пріоритетні напрями у роботі ДПС України, які будуть сприяти вдосконаленню податкового менеджменту.

ТЕМА 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

2.1. Поняття та сутність державного податкового менеджменту

На сучасному етапі розвитку економіки задовольнити основні потреби суспільства неможливо без науково обґрунтованої системи вилучення частини створеної суб'єктами господарювання доданої вартості у вигляді податків.

Для здійснення радикальних змін у суспільстві та реальних економічних перетворень необхідна адекватна система управління, яка б на базі ринкових відносин і нових морально-етичних позицій забезпечила ефективність діяльності як підприємницьких, так і державних структур. Така система управління не виникне сама собою, як результат прагнення до змін в економічній системі. Її створення є окремою проблемою, яка потребує особливого аналізу та комплексного підходу до її вирішення.

Для того, щоб акцентувати увагу на важливості змін у сфері управління та підкреслити, що нова управлінська система, яка сьогодні формується у сфері оподаткування, заснована на інших принципах і докорінно відрізняється від тієї, що існувала раніше, в теорії і практиці управлінської діяльності з'явилась така специфічна форма управління, як податковий менеджмент.

Податковий менеджмент спрямований на узгодження суб'єктивних намірів платників податків і осіб, що відповідають за справляння податків, із реальними обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, поєднання ідеально бажаного з реально можливим за умов, що склалися.

Податковий менеджмент, на відміну від управління оподаткуванням, спрямований не лише на організацію оподаткування, а й на вдосконалення всієї податкової системи, проте складність цієї категорії обумовлює різницю підходів до її трактування.

Більшість фахівців дотримується думки, що податковий менеджмент — це процес управління¹, але щодо характеристики об'єктів управління погляди вчених відрізняються.

Так, наприклад, в підручнику за редакцією О. Поршнева державний податковий менеджмент визначається як “процес впливу податками й оподаткуванням на поведінку суб'єктів господарювання й населення за допомогою податкового адміністрування й здійснення податкового планування, податкового регулювання й податкового контролю з метою оптимального й ефективного економічного й соціального розвитку суспільства”^{1 2} та як “цілеспрямований процес впливу на податки та оподаткування для досягнення визначених економічних, фінансових та соціальних результатів”³. Однак з цих трактувань не зрозуміло, в чому саме полягає процес управління в державному податковому менеджменті: чи за допомогою податків здійснюється вплив на суб'єктів господарювання, чи податки виступають саме об'єктом управління.

М. Карп вважає, що податковий менеджмент — це процес управління з використанням методів впливу податкового ме

¹ Ісанишина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003. — 260 с.; Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.; Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнев, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с.

² Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнев, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с. — С. 24.

³ Там же. — С. 15.

ханізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики⁴. Аналогічної думки дотримується й Г. Ісаншина⁵. Під податковим механізмом автори розуміють систему форм і методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики⁶. Між тим аналіз цих визначень свідчить про наявність деякої тавтології, оскільки виходить, що управління полягає у використанні методів впливу системи форм і методів управління податковою системою на податкову систему. З огляду на це точніше було б сказати, що процес управління в податковому менеджменті полягає у використанні податкового механізму.

На думку М. Скворцова, податковий менеджмент сам виступає механізмом, вбудованим у податкову систему, який функціонує за об'єктивними законами саморозвитку ринкової економіки, з обмеженням державного регулювання⁷. Автор також відзначає, що податковий менеджмент виступає не тільки інструментом вилучення доходів до державного бюджету, а й інструментом, що регулює соціально-економічні процеси в реальній економіці. Проте з огляду на складність категорій “механізм” і “інструмент”, стосовно цього визначення вони потребують додаткової характеристики. Як механізм податковий менеджмент характеризує й Б. Замятін⁸.

З інших позицій визначає податковий менеджмент Я. Литвиненко, розуміючи під ним систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів,

⁴ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с. — С. 47.

⁵ Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003. — 260 с. — С. 8.

⁶ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с. — С. 46.

⁷ Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: В 10 кн. — Кн.1: От стагнации к стабилизации: Практ. рук. / Под ред. В.П. Давыдовой. — К.: Вища школа, 2002. — 222 с. — С. 29.

⁸ Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршневу, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с. — С. 22.

постійним контролем за їх здійсненням⁹. Але слід зазначити, що визначення управлінського рішення потребує уточнення, оскільки під ним можна розуміти різні поняття.

Системного підходу до визначення податкового менеджменту дотримується і М. Карп^{10 11}, яка виділяє підсистему, що управляє, — податковий механізм і підсистему, якого управляють, — оподаткування.

На нашу думку, в системному підході об'єктом управління державного податкового менеджменту доцільно визначити податкову систему, вплив на яку досягається через прийняття уповноваженими органами правових актів у сфері оподаткування.

Під податковою системою, звичайно, розуміють сукупність запровадженої у країні системи оподаткування, елементів її функціонування та контролю за дотриманням податкового законодавства¹¹. Тобто система оподаткування є однією зі складових податкової системи держави. Згідно з положеннями ст. 2 Закону “Про систему оподаткування”¹², система оподаткування становить сукупність податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку.

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

— сукупність податків і зборів, які стягуються до бюджетів та державних цільових фондів (систему оподаткування);

— склад платників і державних органів, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів;

⁹ Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.—С. 49.

¹⁰ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с. — С. 46.

¹¹ Иванов Ю.Б., Крисоватий А.И., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с. — С. 101.

¹² Закон України “Про систему оподаткування” (у редакції Закону України від 18.02.97 р. № 77/ 97-ВР зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: Зб. основних законодавчих актів / Укладачі: Ю.Б. Иванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 5—14.

— процедурний порядок взаємин між державою та платниками з приводу сплати податків і зборів, контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Виходячи з наведеного, *державний податковий менеджмент* можна визначити як процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складові державного податкового менеджменту

Процес управління податковою системою полягає в тому, що уповноважені органи перш за все обирають напрям функціонування та розвитку податкової системи, який виражається в податковій політиці. До уповноважених органів у сфері податкового менеджменту можна віднести:

1) органи, уповноважені ухвалювати нормативно-правові акти у сфері оподаткування: Верховна Рада України (закони), підзаконні акти — Верховна Рада України (постанови), Президент України (укази і розпорядження), Кабінет Міністрів України (постанови, порядок, розпорядження), органи місцевого самоврядування (положення та рішення), Національний банк

України (постанови), міністерства і відомства, місцеві державні адміністрації (положення, накази, порядок тощо);

2) органи, які беруть участь у розробці нормативно-правових актів у сфері оподаткування: президент, депутати Верховної Ради, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, міністерства і відомства та ін. До складу цих органів слід також віднести допоміжних суб'єктів, які проводять дослідження у податковій сфері з метою внесення змін до нормативно-правових актів (Національна академія наук, науково-дослідні інститути, Державна податкова адміністрація України, незалежні експерти та ін.);

3) органи, які надають роз'яснення у сфері податкового законодавства (податкові органи, митні органи, органи Пенсійного фонду України).

Уповноважені органи, виходячи з результатів аналізу сучасного стану економіки та потреб суспільства, беруть участь у розробці концепції розвитку податкової політики держави і на цій основі висувають пропозиції щодо внесення змін до чинного податкового законодавства.

Слід зазначити, що фахівці по-різному характеризують поняття *податкової політики*, розуміючи під ним управлінські рішення, заходи, відносини, акти, дії держави у сфері податків.

Так, Т. Юткіна визначає податкову політику як сукупність управлінських рішень у сфері податкового планування, регулювання та контролю, прийнятих вищим керівництвом країни¹³. І. Кучеров відносить до податкової політики сукупність заходів, що застосовуються державою, спрямованих на стимулювання економіки до зростання, досягнення високих фінансових результатів у частині формування бюджетних доходів, за одночасного дотримання інтересів організацій та громадян — платників податків¹⁴. Аналогічного підходу дотримується і В. Пансков¹⁵.

¹³ Юткіна Т.Ф. *Налоги и налогообложение*. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с. — С. 211.

¹⁴ Кучеров И.И. *Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций*. — М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. — 374 с. — С. 24.

¹⁵ Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учеб. для вузов*. — 6-е изд., доп. и перераб. — М.: Междунар. центр финансово-экон. развития, 2004. — 576 с. — С. 39—40.

Я. Литвиненко і М. Карасьов¹⁶ під податковою політикою розуміють систему відносин, що складаються між платником податку і державою, а також стратегію їхніх дій у різних умовах господарювання та економічних систем. Л. Зазвонова та Ф. Фомін відносять до податкової політики систему актів і заходів, здійснених державою у сфері податків і спрямованих на реалізацію тих чи інших завдань, що стоять перед суспільством¹⁷. Л. Дікань, Т. Воїнова визначають податкову політику як сукупність заходів держави щодо впровадження системи податків і конкретних форм та методів її справляння, що відповідають конкретним історичним умовам і враховують традиції і менталітет нації¹⁸, та як певну систему дій та відповідних економічних, правових та організаційних заходів держави у сфері податків та оподаткування¹⁹.

Узагальнене визначення цього терміна наведено в Новому економічному і юридичному словнику, у якому під податковою політикою мають на увазі систему заходів, проведених державою у сфері податків²⁰. Аналогічно визначають податкову політику і О. Врублевська з М. Романовським: комплекс заходів держави у сфері податків, спрямований на досягнення яких-небудь цілей²¹, наголошуючи, що податкова політика держави відображає тип, ступінь та ціль державного втручання в економіку і змінюється залежно від ситуації в ній.

На основі викладеного, *податкову політику держави* можна визначити як систему заходів держави у сфері оподат

¹⁶ Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. — К.: МАУП. 2003. — С. 4; Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. — М.: ООО “Вершина”, 2004. — 224 с. — С. 10.

¹⁷ Зазвонова Л.А., Фомин Ф.Ф. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — К.: Изд-во Европ. ун-та, 2003. — 265 с. — С. 69.

¹⁸ Дікань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б. Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України. — 1999. — № 4. — С. 107.

¹⁹ Дікань Л.В., Воїнова Т.С. Податкова система: Навч. посіб. — Х.: Вид. ХДЕУ, 2002. — 252 с. — С. 41.

²⁰ Новый экономический и юридический словарь / Сост. А.Н. Азрилиян. — М.: Институт новой экономики, 2003. — 1088 с. — С.593.

²¹ Романовский М.В., Врублевская О.О. Налоги и налогообложение. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2003. — 576 с. — С. 28.

кування, які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку.

Спрямованість державного втручання в економіку у сфері оподаткування визначається функціями податків (податкової системи), до яких, насамперед, відносить фіскальну функцію і функції регулювання. Фіскальна функція полягає в мобілізації коштів до бюджетів у вигляді податків для формування фінансових ресурсів держави, регулювання — у визначенні за допомогою податків пропорцій перерозподілу валового внутрішнього продукту між державою й суб'єктами господарювання з метою підвищення рівня економічного розвитку держави.

Ступінь державного втручання в економіку характеризується типом податкової політики (високий рівень оподаткування, низький рівень оподаткування, істотний рівень оподаткування²²), який залежить від обраної моделі економічного розвитку держави (“ліберальна” модель, “соціально орієнтована” модель²³) і типу бюджетної політики (бюджет за можливостями (бездефіцитний) і бюджет за потребами (дефіцитний)²⁴). Отже, податкова політика визначається на основі загальної тенденції розвитку економіки держави.

Реалізація податкової політики здійснюється через *податковий механізм*, який є системою форм та методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики²⁵.

При цьому, як слушно зауважує М. Карп, системний підхід в управлінні податковою системою дає можливість визначити оптимальні для конкретного етапу розвитку економіки країни засоби досягнення поставлених цілей і завдань, що проявляється в удосконаленні структури органів управління податковою системою, усуненні дублювання в їх роботі, ліквідації

²² Романовский М.В., Врублевская О.О. Налоги и налогообложение. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2003. — 576 с.

²³ Черников Д.Г. и др. Налоги: Учеб, пособие / Под ред. Д.Г. Черникова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 656 с.

²⁴ Кугаенко А.Л., Белянин М.П. Теория налогообложения: 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Вузовская книга, 1999. — 344 с.

²⁵ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб, для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.

протиріч впливу окремих податкових методів на платника податків²⁸.

Тобто, в системному підході напрямки дії податкового механізму насамперед визначаються на основі аналізу співвідношення витрат на стягнення податкових платежів із сумою податкових надходжень.

Практичне втілення результатів дії податкового механізму здійснюється через податкове законодавство (податкове право), яке визначає перелік податків та зборів, що справляються в країні, склад платників податків, органів та порядок адміністрування й контролю податків і зборів. У разі необхідності за допомогою нормативних актів здійснюються відповідні коригування податкової системи.

2.2. Предмет, об'єкт і завдання державного податкового менеджменту

Кожна система управління, в тому числі й державний податковий менеджмент, включає дві взаємопов'язані складові — об'єкт і суб'єкт управління. На якості управління позначаються як знання об'єкта (або системи, якою управляють), так і суб'єкта (або системи, яка управляє).

Суб'єктами державного податкового менеджменту є держава в особі її уповноважених органів (див. рис. 2.1), а от щодо визначення його предмета й об'єкта погляди фахівців розходяться.

Наприклад, автори підручника за редакцією О. Поршнева наголошують на тому, що формулювання предмета й об'єкта податкового менеджменту має базуватися на звуженому та розширеному трактуванні^{26 27}. Згідно зі звуженим трактуванням під предметом державного податкового менеджменту автори ро

²⁸ *Карп М.В.* Налоговый менеджмент: Учеб, для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.

²¹ *Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнева, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева.* — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с. — С. 18.

зуміють процеси здійснення податкових платежів, під об'єктом — сукупність відносин, які виникають з приводу організації та здійснення податкових платежів. Аналогічно формулює об'єкт державного податкового менеджменту Т. Рева^{28 29 30}.

У розширеному трактуванні предметом державного податкового менеджменту є економічні процеси руху та перерозподілу вартостей переважно в грошовій формі шляхом здійснення як обов'язкових та безоплатних платежів, так і регулювального впливу на учасників економічного простору в потрібному для суспільства соціально-економічному напрямі. Об'єктом державного податкового менеджменту за цього підходу виступають різні за характером та складом відносини, що виникають в суспільстві з приводу організації та здійснення цих економічних процесів на різних рівнях управління.

На відміну від цієї позиції Т. Юткіна²⁸ зараховує до предмета державного податкового менеджменту вищі цілі податково-дення — класичні постулати оподаткування, принципи податкової політики (сукупність стратегічних та тактичних дій податкових адміністрацій) та принципи оперативного управління податковим виробництвом. Об'єктом державного податкового менеджменту на думку цього автора є легітимні потоки фінансових ресурсів зі сфери “бізнес” у сферу “бюджет” при здійсненні податкових зобов'язань, а також комплекси, якими управляють. До них Т. Юткіна відносить договірні відносини щодо надання інвестиційних та інших податкових кредитів, різних видів пільг, легітимні контрольні дії, обумовлені необхідністю застосування податкових санкцій при порушенні податкового законодавства.

М. Карп стосовно державного податкового менеджменту виділяє підсистему, яка управляє (суб'єкт управління або податковий механізм), та підсистему, якою управляють — оподаткування⁸⁰.

²⁸ Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: Центр навч. л-ри, 2003. — 282 с. — С. 14.

²⁹ Юшкіна Т.Ф. Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с. — С. 245—246.

³⁰ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.

Оскільки під об'єктом зазвичай розуміють філософську категорію, яка виражає те, що протистоїть суб'єкту³¹, об'єкт державного податкового менеджменту можна визначати як категорію, на яку спрямовується вплив суб'єкта управління в державному податковому менеджменті. Цією категорією, на нашу думку, виступає податкова система держави.

Отже, *об'єктом* державного податкового менеджменту є податкова система держави.

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

Правове забезпечення полягає в розробці та прийнятті нормативних актів, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування, сукупність яких становить *податкове право*.

Чинна система нормативно-правових актів і, перш за все, податкових законів, регулює відносини:

— між державою і платником стосовно визначення основних елементів оподаткування; порядку обчислення і справляння податків, зборів, обов'язкових платежів; правового статусу платників, їх відповідальності перед державою за порушення податкового законодавства;

— між державою і органами місцевого самоврядування щодо розмежування їхніх прав законодавчої ініціативи у податковій сфері, законодавчого закріплення за бюджетами кожного рівня влади власної дохідної бази, законодавчого визначення тієї частки загальнодержавних податків, яка на постійній чи довготривалій основі закріплюється за місцевими бюджетами, правового регулювання системи фінансового вирівнювання;

— між державою і органами, що забезпечують справляння податків, зборів, обов'язкових платежів, з приводу визначення правового статусу цих органів; порядку адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів; відповідальності за забезпечення своєчасного надходження податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджетів всіх рівнів; дотримання податкового законодавства;

³¹ Философский энциклопедический словарь. — М.: ИНФРА-М, 2003.— 576 с.—С. 313.

— між органами податкової служби і платниками стосовно їхніх взаємин, прав та обов'язків і механізму їх реалізації.

Цей аспект податкових відносин в умовах створення вітчизняної правової держави має такі особливості:

— всі без винятку елементи податкової системи підлягають правовому регулюванню;

— законам належить провідна роль у процесі регулювання податкових відносин порівняно з іншими нормативно-правовими актами;

— у деяких країнах сукупність податкових законів зводиться в податковий кодекс, основним принципом укладання якого є реалізація погляду на податкові закони як на цілісну систему.

Відносини у сфері податкового менеджменту, а також визначення правових основ його побудови та функціонування регулюються Конституцією України і прийнятими нормативно-правовими актами з питань оподаткування.

У податковому праві виділяють загальну, спеціальну (особливу) та міжнародну частини.

Загальна частина містить у собі норми, які встановлюють³²:

- 1) принципи податкового права;
- 2) систему й види податків і зборів;
- 3) права й обов'язки учасників відносин, регульованих податковим правом;
- 4) підстави виникнення, зміни й припинення обов'язку зі сплати податків і зборів;
- 5) порядок добровільного й примусового виконання обов'язку зі сплати податків і зборів;
- 6) порядок здачі податкової звітності й податкового контролю;
- 7) способи й порядок захисту прав платників податків.

В Україні ці норми закріплені в законах “Про систему оподаткування”³³, “Про порядок погашення зобов'язань платни

³²Парыгина В.Л. и др. Налоговое право (конспект лекций). — М.: Приор-Издат, 2004. — 176 с.

³³Закон України “Про систему оподаткування” (у редакції Закону України від 18.02.97 № 77/ 97-ВР зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Иванов, Л.М. Карпов. — Х: ВД “ИНЖЕК”, 2005. — С. 5—14.

ків податків перед бюджетами й державними цільовими фондами”³⁴
* (далі Закон № 2181), “Про державну податкову службу в Україні”³⁶
(далі Закон “Про ДПС”); Митному кодексі України³⁶ (далі Митний кодекс).

Спеціальна (особлива) частина в податковому праві містить норми, які регулюють порядок стягнення окремих податків і зборів.

В Україні спеціальна частина складається з низки законів і декретів, що регламентують порядок стягнення податків і зборів, передбачених Законом “Про систему оподаткування”, зокрема: Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”³⁷ (далі Закон “Про прибуток”); Закон України “Про податок на додану вартість”³⁸ (далі Закон “Про ПДВ”); Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб”³⁹ (далі Закон “Про ПДФО”); Декрет Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір”⁴⁰ (далі Декрет “Про акциз”); Декрет Кабінету Мі

³⁴ Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 №2181-111 // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: БД “ІНЖЕК”, 2005. — 312 с.

³⁵ Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-ХП // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — 312 с.

³⁶ Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-ІУ // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — № 38—39. — Ст. 288.

³⁷ Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР зі змінами й доповненнями) / Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 94—174.

³⁸ Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97 (зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 174—218.

³⁹ Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-ІУ // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 227—278.

⁴⁰ Декрет КМУ “Про акцизний збір” від 26.12.99 № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 82.

ністрів України “Про місцеві податки й збори”⁴¹ (далі Декрет “Про місцеві податки”) тощо.

Міжнародна частина в податковому праві містить норми, що регулюють специфіку дії міжнародних актів у національному законодавстві.

Норми міжнародного оподаткування регулюються міжнародним податковим правом, до якого в Україні відносять міжнародні конвенції (договори) про запобігання подвійного оподаткування. Ці положення мають пріоритет перед нормами вітчизняного законодавства (ст. 19 Закону України “Про міжнародні договори України”⁴²).

Склад податків і зборів, що стягуються на території України, закріплений у ст. 14 Закону “Про систему оподаткування”, відповідно до якої до переліку податків і зборів включають загальнодержавні й місцеві податки і збори (рис. 2.2).

Загальнодержавні податки та збори встановлюються Верховною Радою України і стягуються на всій території України, місцеві податки та збори вводяться сільськими, селищними, місцевими радами відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, встановлених законами України (Декретом “Про місцеві податки”).

Проте нині закріплений у Законі “Про систему оподаткування” перелік податків не повною мірою відповідає фактичному стану податкового адміністрування. Наприклад, деякі податкові платежі, незважаючи на згадування в Законі “Про систему оподаткування” на території України не стягуються (податок на нерухоме майно (нерухомість), збір до Фонду ліквідації аварії на ЧАЕС, збір у Державний інноваційний фонд, гербовий збір та ін.). Водночас існують податки, не зазначені в Законі “Про систему оподаткування”, обов’язковість сплати яких передбачена іншими нормативними актами України, наприклад, єдиний податок.

Такі розбіжності обумовлені недоробками законодавців і породжують проблеми процедурного характеру в адміністру

⁴¹ Декрет КМУ “Про місцеві податки і збори” від 20.05.93 № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 30. — Ст. 336.

⁴² Закон України “Про міжнародні договори України” від 29.06.2004 № 1906 IV // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 50. — Ст. 540.

ванні податків, зокрема в ситуації застосування кримінальної відповідальності за несплату податків, не передбачених Законом “Про систему оподаткування” (ст. 212 Кримінального кодексу України⁴³). Тому до першочергових, нагальних потреб слід віднести уніфікацію норм законодавчих актів, що регулюють порядок оподаткування платників податків.

Порядок контролю й адміністрування податків і зборів в Україні регламентується Законом №2181, Законом “Про ДПС”, Митним Кодексом, Указом Президента “Про Положення про Пенсійний фонд України”⁴⁴.

Податкова система в Україні виникла разом із становленням незалежності в країні в 1991 р. і перебуває в процесі постійного розвитку й удосконалення. Динамізм законодавства є однією з найскладніших проблем сучасного податкового адміністрування. Так, наприклад, до базових законів з оподаткування, Закону “Про прибуток” та “Про ПДВ” за десять років дії було внесено понад 100 змін, що негативно вплинуло на податкову дисципліну платників податків та стан податкового контролю.

Ускладнюється податкове адміністрування й через наявність протиріч та колізій у правових актах, що було визнано на законодавчому рівні, в результаті чого до Закону № 2181 була внесена норма щодо конфлікту інтересів (підпункт 4.4.1): у разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або органів контролю, внаслідок чого є можливість прийняття рішення як на користь платника податків, так і органу контролю, рішення приймається на користь платника податків. Тобто, враховуючи недосконалість податкового законодавства, цією нормою на державному рівні стосовно колізійних правових норм фактично закріплено принцип сумлінності платника податків.

⁴³ Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-ПІ. — Х.: ТОВ “Одісей”, 2001. — 240 с.

⁴⁴ Указ Президента України “Про Положення про Пенсійний фонд України” від 01.03.2001 № 121/2001// Офіційний вісник України. — 2001. — № 9. — Ст. 350.

Податки і збори

I Загальнодержавні

1. Податок на додану вартість.
2. Акцизний збір.
3. Податок на прибуток підприємств, включаючи дивіденди, що сплачуються державними некорпоративними, казенними або комунальними підприємствами.
4. Податок на доходи фізичних осіб.
5. Мито.
6. Державне мито.
7. Податок на нерухоме майно (нерухомість).
8. Плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельну ділянку державної й комунальної власності).
9. Рентні платежі.
10. Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.
11. Податок на промисел.
12. Збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.
13. Збір за спеціальне використання природних ресурсів.
14. Збір за забруднення навколишнього природного середовища.
15. Збір до Фонду ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС.
16. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.
17. Збір до Державного інноваційного фонду.
18. Плата за торговий патент.
19. Фіксований сільськогосподарський податок.
20. Збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмелярства.
21. Гербовий збір (застосовувався до 1 січня 2000 р.).
22. Єдиний збір, що стягується в пунктах пропуску через державний кордон України.
23. Збір за використання радіочастотного ресурсу України.
24. Збори до Фонду гарантування внесків фізичних осіб.
25. Збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками.
26. Збір за проведення гастрольних заходів.
27. Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Рис. 2.2. Види податків і зборів, включених у систему оподаткування України

Місцеві

I

1. Податок з реклами.
2. Комунальний податок.
3. Збір за паркування автотранспорту.
4. Ринковий збір.
5. Збір за видачу ордера за квартиру.
6. Курортний збір.
7. Збір за участь у перегонах на іподромі.
8. Збір за виграш у перегонах на іподромі.
9. Збір з осіб, що беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.
10. Збір на право використання місцевої символіки.
11. Збір за право проведення кіно- і телезйомок.
12. Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей.
13. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг.
14. Збір із власників собак

Взагалі ж розвиток податкової системи в Україні до сьогодні можна поділити на два етапи: на першому етапі порядок податкового адміністрування встановлювався в локальних законодавчих актах: Законі “Про прибуток”, Законі “Про ПДВ”, Законі “Про прибутковий податок”, а на другому етапі, який почався з 2001 р., був прийнятий Закон № 2181, який уніфікував правила адміністрування для всіх податків та зборів.

Податкове законодавство в Україні сформоване на основі нормативної бази, успадкованої від командно-адміністративної системи. Основи української національної податкової політики розроблялись під тиском обставин без належного наукового обґрунтування та аналізу макро- і мікроекономічних наслідків запровадження різних податків і розміру їх ставок, без урахування світового та історичного досвіду формування та розвитку податкових систем. Більшість рішень щодо формування податкової системи в Україні приймалась відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівників держави та її організаційних структур.

Це негативно вплинуло на чинну систему податкового законодавства України, яка характеризується такими недоліками:

- велика кількість нормативних документів та неузгодженість законів і підзаконних актів, які регулюють податкові відносини;
- нестабільність податкового законодавства, а саме численні зміни та поправки до чинних законів;
- наявність законів, які належать до інших галузей права, але зачіпають питання регулювання податкових відносин;
- відсутність достатніх правових гарантій для учасників податкових відносин.

З огляду на це першочерговим завданням третього етапу є уніфікація податкового законодавства шляхом прийняття Податкового кодексу з метою впровадження оптимальної податкової системи, що входить у сферу діяльності державного податкового менеджменту.

Організаційне забезпечення податкової системи полягає, насамперед, у створенні системи органів податкового адміністрування й контролю (органів ДПС, митного контролю, ПФУ) та забезпеченні їх необхідними кадровими, інформаційними та матеріальними ресурсами.

Мету державного податкового менеджменту фахівці визначають по-різному. Так, на думку Т. Реви⁴⁵, метою податкового менеджменту на макроекономічному рівні є забезпечення дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток підприємництва і соціальної сфери. Т. Юткіна⁴⁶ метою державного податкового менеджменту визначає оптимізацію використання двох основних каналів наповнення доходами казни держави: податків та позик. Автори підручника за редакцією О. Поршнева дотримуються позиції, що мета державного податкового менеджменту полягає в оптимальному та ефективному розвитку економіки через вплив на суб'єктів господарювання та на населення системою встановлених державою в законодавчому порядку податків та податкових режимів⁴⁷.

Між тим, слід зазначити, що мета державного податкового менеджменту перебуває в нерозривному зв'язку з його об'єктом і спрямована на досягнення цим об'єктом бажаного стану.

Враховуючи наведене, можна дійти висновку, що *метою* державного податкового менеджменту є забезпечення створення та функціонування оптимальної податкової системи.

Проблема розробки оптимальної податкової системи виникла одночасно з появою податків, однак і зараз немає єдності підходів до її вирішення.

Основоположниками у дослідженнях ефективної податкової системи вважають У. Петті ("Трактат про податки й збори" (1662))⁴⁸ та А. Сміта ("Дослідження природи й причини багатства народів" (1776))⁴⁹.

Зокрема А. Смігом було виділено чотири принципи, на яких повинна ґрунтуватися оптимальна податкова система:

⁴⁵ Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: Центр навч. л-ри, 2003. — 282 с. — С. 15.

⁴⁶ Юткіна Т. Ф. Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с. — С. 247.

⁴⁷ Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнева, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с. — С. 22.

⁴⁸ Петти В. Трактат о налогах и сборах // Сочинения. — М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. — (Классика экономической мысли). — С. 5—76.

⁴⁹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — Кн. 5. — М.: Соцэкгиз, 1992. — 782 с.

- 1) рівність — сплата податків пропорційно до доходів платників;
- 2) визначеність — ясність і визначеність податкових зобов'язань;
- 3) зручність сплати — збір податків у зручні для платників податків строки і в зручний спосіб;
- 4) “дешевість” — ощадливість витрат на збір податків; недопустимість дестимулювання ділової активності платників податків.

Надалі вченими був розроблений ряд теорій економічного регулювання (кейнсіанська теорія, неокласична теорія: теорія економіки пропозиції й монетаризм, неокейнсіанська теорія), у яких основи побудови оптимальної податкової системи інтерпретувалися по-різному. Наприклад, кейнсіанська теорія виходила з пріоритету прогресивного оподаткування, а теорія економіки пропозиції ґрунтувалася на зниженні ставок податків.

Фахівці відзначають, що нині не існує єдиної істинно правильної теорії економічного регулювання. У багатьох закордонних країнах, уряди яких ефективно застосовують методи регулювання на практиці, взаємодіють три основні концепції: кейнсіанська з різними варіаціями, теорія економіки пропозиції й монетаризму⁵⁰.

У зв'язку з цим відрізняються і підходи вчених до визначення критеріїв оптимальності податкової системи. Зокрема, дискусійним є питання про дотримання принципу рівності в системі оподаткування держави, висловлюються думки, що цей принцип викликає ефект дестимулювання господарської діяльності платників податків⁵¹.

В Україні принципи оподаткування визначаються на законодавчому рівні в Законі “Про систему оподаткування”.

До принципів побудови оптимальної податкової системи можна віднести такі (рис. 2.3).

⁵⁰ Черников Д.Г. и др. *Налоги: Учеб, пособие* / Под ред. Д.Г. Черникова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 656 с. — С. 57.

⁵¹ *Дивере М. Экономика налоговой политики: Пер. с англ.* / Под ред. М. Дивере. — М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 2001. — 328 с.



Рис. 2.3. Принципи створення та функціонування оптимальної податкової системи*

Виходячи із зазначених принципів та мети державного податкового менеджменту, до його завдань слід віднести:

1) розробку та впровадження нормативних актів у сфері оподаткування. Виконання цього завдання передбачає здійснення заходів щодо прогнозування обсягів податкових надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків росту доходів підприємств, галузей, всієї економіки з використанням зарубіжного досвіду; розробки нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнесу без шкоди для державних соціальних програм;

* Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с. — С. 101—109.

2) створення та забезпечення функціонування системи органів податкового адміністрування та контролю;

3) створення та забезпечення функціонування системи контролю за податковою системою держави.

Основне завдання державного податкового менеджменту щодо регламентування податкових норм і правил полягає у встановленні і коригуванні елементів податкової системи для забезпечення надходжень до бюджету та стимулюванні економічного зростання. Тобто, йдеться про оптимальне поєднання фіскальної і регулювальної функцій податків. Ефективність податкового менеджменту залежить від ступеня його відповідності можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам громадянського суспільства.

У межах виконання завдань державного податкового менеджменту розробляються заходи щодо впровадження податкової політики, з метою аналізу відповідності фактичних результатів запланованим здійснюється контроль за їх виконанням, що забезпечується реалізацією функцій державного податкового менеджменту.

2.3. Функції державного податкового менеджменту

Державний податковий менеджмент як складова системи державного управління, виконує низку функцій.

У Великому тлумачному словнику російської мови одним із визначень терміна “функція” є “напрямок діяльності відповідно до призначення якої-небудь організації, установи”.

Виходячи із цього, *функції державного податкового менеджменту* можна позначити як напрямки діяльності з управління податковою системою держави з метою забезпечення необхідних надходжень до бюджету держави й досягнення ефективного розвитку економіки держави.

Аналіз літератури показав, що сьогодні не вироблено єдиної позиції відносно визначення функцій державного податкового менеджменту.

Зокрема, М. Карп та Г. Ісаншина⁵² виділяють серед функцій державного податкового менеджменту функції планування, організації, координації, стимулювання та контролю. Податкове планування на державному рівні, з погляду М. Карп, передбачає аналіз надходження податків, тенденцій та факторів зростання бази оподаткування і на цій основі визначення обсягу податкових надходжень до бюджетів. Організація як функція управління податковою системою знаходить вираження у виборі та формуванні системи органів управління, порядку їх підпорядкованості, встановленні прав та обов'язків кожного органу. У ширшому розумінні ця функція передбачає також розробку нових методів оподаткування, наприклад, зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подачі декларації і т. п. Результат виконання функції організації полягає в утворенні структури органів управління, закріпленої в відповідних положеннях, посадових інструкціях та інших нормативних документах⁵³. Координація у сфері управління податковою системою означає забезпечення єдності дій податкових органів з усунення диспропорцій у передбачених бюджетом планових завданнях щодо податків та зборів. Стимулювання полягає в тому, що органи управління пов'язують трудову активність людей із задоволенням їх матеріальних та духовних потреб, що стосовно податкового менеджменту проявляється в задоволенні суспільних інтересів шляхом сплати підприємствами, організаціями та населенням податків та зборів до державного бюджету. На думку М. Карп, стимулювання також передбачає і матеріальну відповідальність за своєчасну та повну сплату податків. Податковий контроль — це встановлена законодавством сукупність методів та засобів управління податкових органів щодо перевірки фінансових, податкових та пов'язаних з ними суб'єктів господарства з метою мобілізації податкових платежів до бюджету.

Я. Литвиненко зараховує до функцій державного податкового менеджменту аналіз системи оподаткування, планування

⁵² Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб, для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.; Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2003. — 260 с.

⁵³ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учеб, для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с. — С. 40—41.

податкових платежів, контроль платників податків, а також регулювання товарно-грошових відносин і розвиток загальнодержавного комплексу держави⁵⁴. Податковий аналіз, з позиції цього автора, — це вивчення чинної системи оподаткування, визначення тенденцій її розвитку, розрахунки впливу різних чинників на кінцеві результати діяльності підприємства або держави. До планування податкових платежів Я. Литвиненко зараховує процес розробки податкових планів, виходячи з нормативів ставок, затверджених у законодавчих актах — законах України, указах Президента України, постановах Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, а також у підзаконних актах з метою своєчасного і повного визначення податкових зобов'язань перед бюджетами всіх рівнів (державним, місцевим), а також обов'язкових платежів і зборів до позабюджетних фондів. Податковий контроль Я. Литвиненко класифікує на зовнішній та внутрішній і зазначає, що зовнішній податковий контроль здійснюється державними органами стосовно конкретного підприємства. Державне регулювання, з погляду автора, здійснюється у двох напрямках: регулювання товарно-грошових відносин та регулювання розвитку загальногосподарського комплексу держави на основі дії об'єктивних економічних законів суспільства, насамперед, законів вартості.

Т. Рева⁵⁵ * * дотримується думки, що функції управління починаються з законотворчої діяльності органів законодавчої та виконавчої влади, далі здійснюється планування податків, що передбачає визначення сум податків та обов'язкових платежів, які мають бути сплачені до бюджетів різного рівня та податковий контроль, тобто облік платників, облік податкових баз, нарахованих і фактично сплачених сум до бюджету та інших показників.

Т. Юткіна⁵⁸ виділяє серед функцій державного податкового менеджменту податковий контроль, державне податкове пла-

⁵⁴ Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.

⁵⁵ Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: Центр навч. л-ри, 2003. — 282 с.

⁵⁸ Юткіна Т.Ф. Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с.

кування (прогнозування), державне податкове регулювання Податкові контрольні дії, з погляду автора, здійснюються за окремими податками, податковими групами, групами платників податків, територій. Поточне податкове планування складається з розробки контрольних завдань за бюджетами півник рівнів, визначення дольового розподілу податкових ставок т» Пільг. Податкове регулювання з погляду Т. Юткіної, проводиться через економічно Обґрунтовані системи пільг та санкцій і є взаємообумовленими комплексами податкових пресьє ренцій стратегічної дії, що компенсує фінансові втрати при випуску нової конкурентоспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, становленні у виробничій Сфері майнових основ середнього власника.

Аналогічний склад функцій державного податкового менеджменту наводиться і в підручнику за редакцією О. Поршнева⁵⁷

Резюмуючи викладене, можна дійти висновку, що відмінність наведених підходів полягає в тому, що одні фахівці⁵⁸ ви значають функції державного податкового менеджменту на основі того, що об'єктом у них є податкові платежі, а інші⁵⁹ що об'єктом виступає податкова система держави.

На нашу думку, перший підхід є занадто обмеженим і в системному підході при виділенні функцій державного податкового менеджменту слід виходити з того, що об'єктом управління є податкова система держави. Тому з огляду на ці обставини слід віддати перевагу позиції М. Карп та Г. Ісаншиної

Водночас вважається, що функція координації є однією зі складових функцій планування, організації й контролю подат

⁵⁷ Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршней П г и КОВ, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук поол _ ерний РАНА.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с. ^{РФ, кор,}

⁶⁸ Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. _____ МАУЛ, 2003. 224 с.; Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнев, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАНА.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М гооч*^ 442 с.; Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навч. посіб. _____ Т.С.ТТ — М.: ИНФРА-М, 2003. — 282 с.; Юткина Т.Ф. Налоги и налогообн _____ налоогообложение.

⁵⁹ Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — тс ЦУЛ, 2003. 260 с.; Карп М.В. Налоговый менеджмент- Учсий вузов. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2001. - 477 с. ^{СДЖМЕНТ, Учеб} - Для

кової системи держави, тобто, по суті, підфункцією цих функцій, тому окреме її виділення не зовсім виправдане. Беручи до уваги те, що об'єктом державного податкового менеджменту виступає податкова система держави, аналогічних висновків можна дійти і щодо функції стимулювання платників податків.

З огляду на викладене, функції державного податкового менеджменту можна визначити в такий спосіб (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Функції державного податкового менеджменту

Функція *планування податкової системи* полягає, насамперед, у розробці законодавчих нормативних актів, які регламентують порядок організації й функціонування податкової системи держави на основі обраної податкової політики держави.

Для виконання цієї функції розробляються концептуальні основи оподаткування в державі, тобто визначається податкова політика, яка залежить від обраної моделі економічного розвитку держави.

Як відзначають автори посібника “Податки”⁶⁰, у світовій практиці розвинених країн виділяють дві основні моделі ринкової економіки, що забезпечують економічний і соціальний прогрес суспільства. Це ліберальна модель і соціально орієнтована модель, які розрізняються, насамперед, за ступенем державного регулювання економіки.

⁶⁰ Черников Д.Г. и др. *Налоги: Учеб, пособие* / Под ред. Д.Г. Черникова. — М. Финансы и статистика 2001 — 656 с.

До ознак *ліберальної* моделі, заснованої на незначному втручанні держави, відносять: мінімальну кількість підприємств державного сектору; максимальну свободу суб'єктів господарювання; мінімальну участь держави у вирішенні соціальних завдань. При цьому регулювання має монетарний характер і обмежується, як правило, макроекономічними процесами. Така модель (при досягненні вихідного високого рівня розпитку економіки) дає змогу забезпечити гідний рівень життя більшості громадян. Державний патерналізм (від лат. *patetiv* батьківський) охоплює тільки бідні верстви населення. Ця модель діє в США, близькі до неї моделі Англії та Франції.

Соціально орієнтована модель відрізняється більшим ступенем державного регулювання економіки: їй властивий значний державний сектор; ринкові “правила гри” відрізняються високим ступенем регламентації; державою регулюються не тільки макроекономічні процеси, але й окремі сфери діяльності суб'єктів господарювання; державний патерналізм охоплює практично всіх членів суспільства, гарантуючи певний рівень задоволення потреб населення у житлі, послугах охорони здоров'я, освіти й культури, забезпечення зайнятості. Ця модель властива Німеччині, Норвегії, Швеції, Австрії, з нею багато спільного має японська модель, що також базується на політиці активного втручання держави в економіку, але орієнтована не на особисті інтереси окремої людини, а на пріоритети колективу (благополуччя компанії) і родини.

Таким чином, сутність тієї або іншої моделі визначається економічною й соціальною роллю держави в розвитку суспільства.

Від обраної моделі ринкової системи господарювання залежить податкова місткість виробництва й доходів держави. Перехід до еволюційного формування соціально орієнтованої ринкової системи передбачає, що держава вважає за необхідне забезпечувати потреби суспільства в безкоштовній освіті, охороні здоров'я та інших соціальних послугах і тому повинна мати у своєму розпорядженні відповідне бюджетне фінансування.

Якщо держава виходить з мінімізації втручання в соціально-економічні процеси, то бюджетна потреба у фінансуванні соціально-культурних заходів стає незначною й основний

тягар їх оплати перекладається на населення. У цьому випадку (і за інших рівних умов) доходи бюджету, сформовані в основному за рахунок податкових надходжень, можуть бути зменшені⁶¹.

В Україні на офіційному рівні не проголошена модель економіки, яка діє сьогодні і до якої держава прагне в перспективі, однак виходячи із сукупності ознак, властивих економіці України на сучасному етапі, можна дійти висновку, що зараз економіка України найбільш близька до соціально орієнтованої моделі. А з цього випливає, що податкова політика України має передбачати значні надходження до бюджету для реалізації економічних і соціальних функцій держави.

Оскільки податкова політика держави забезпечує формування дохідної частини бюджету, вона перебуває у взаємозв'язку з бюджетною політикою держави. Отже, другим фактором, що впливає на податкову політику держави, виступає тип бюджетної політики держави.

У теорії виділяють два типи бюджетної політики держави: бюджет за можливостями (бездефіцитний) і бюджет за потребами (дефіцитний)⁶². Типи бюджетної політики держави розрізняються концепцією формування доходів і витрат бюджету.

Бюджетна політика “бюджет за можливостями” передбачає, що видаткова частина бюджету формується відповідно до граничних розмірів дохідної частини бюджету. У зв'язку із цим витрати бюджету перебувають у прямій залежності від дохідної частини бюджету, при цьому застосовуються два напрямки підтримки збалансованості бюджету. У першому напрямку видаткова частина бюджету коригується під граничну суму встановленої дохідної частини бюджету, у другому — дохідна частина бюджету коригується під встановлену видаткову частину бюджету.

У бюджетній політиці “бюджет за потребами” видаткова частина бюджету не перебуває в прямій залежності від його дохідної частини, що призводить до незбалансованості бюджету й перевищення видаткової частини бюджету над дохідною.

⁶¹ Черников Д.Г. и др. *Налоги: Учеб, пособие /* Под ред. Д.Г. Черникова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 656 с.

⁶² Кугаенко А.Л., Белянин М.П. *Теория налогообложения.* — 2-е изд., переаб. и доп. — М.: Вузовская книга. 1999. — 344 с.

Можна помітити, що за другого напрямку бюджетної політики “бюджет за можливостями” державна податкова політика буде орієнтована на максимальну суму стягнення податкових платежів, оскільки вона має забезпечувати повне покриття видаткової частини бюджету, а у випадку обрання першого напрямку бюджетної політики “бюджет за можливостями” державна податкова політика може бути більш гнучкою.

Аналіз принципів формування бюджетної політики в Укра-їні дає змогу зробити висновок, що нині бюджетна політика України орієнтована на тип “бюджет за потребами”. Цей фактор негативно впливає на економіку країни, тому що перевищення видаткової частини бюджету покривається за рахунок внутрішніх і зовнішніх позик, що призводить до збільшення державного боргу й до виплати додаткових сум у вигляді відсотків. З огляду на це вважаємо доцільним поступовий перехід України до бюджетної політики “бюджет за можливостями”. Перучи ж до уваги спрямування України на соціально орієнтовану модель ринкової економіки, пріоритет необхідно віддати другому напрямку бюджетної політики “бюджет за можливостями”.

Водночас, з огляду на нестабільний стан економіки країни, у випадку обрання цього варіанту необхідно забезпечити обмежувальний підхід до формування видаткової частини бюджету шляхом виділення найбільш важливих пріоритетних напрямків розвитку економіки України.

Таким чином, податкова політика України в перспективі має орієнтуватися на повне покриття необхідної видаткової частини бюджету. При цьому податкова система має бути сформована таким чином, щоб розмір податкового тягаря, накладеного на суб'єктів підприємницької діяльності й громадян, мінімально обмежував їхній економічний розвиток.

На основі обраної податкової політики й аналізу прогностичних бюджетних надходжень і витрат уповноваженими органами розробляються проекти нормативно-правових актів у сфері оподаткування, які забезпечують її реалізацію. Далі вони подаються на розгляд у відповідні комітети Верховної Ради.

У процесі планування податкової системи реалізується регульовальна функція податків, що полягає у визначенні напря

мів розвитку пріоритетних галузей економіки за допомогою чинної системи оподаткування.

Функція *організації податкової системи* передбачає практичне втілення розроблених у процесі реалізації функції планування заходів щодо організації й функціонування податкової системи держави.

Зокрема, у процесі здійснення функції організації податкової системи приймаються й запроваджуються розроблені законодавчі акти, які регламентують процес оподаткування, адміністрування й податкового контролю, реалізуються на практиці заплановані заходи модернізації чинної системи адміністрування й податкового контролю та ін.

Законодавча процедура в Україні, включно з податковим законодавством, складається з кількох стадій⁶³:

- 1) вияв законодавчої ініціативи;
- 2) обговорення законопроекту;
- 3) прийняття закону;
- 4) підписання закону;
- 5) оприлюднення закону.

Кожна з таких основних стадій поділяється, у свою чергу, на окремі етапи, стадії, серед яких розрізняють:

для першої стадії: розробку проектів законів; внесення і відкликання законодавчих пропозицій, законопроектів, поправок (документи законодавчої ініціативи); розгляд законодавчих пропозицій, законопроектів, поправок у комітетах Верховної Ради, тимчасових спеціальних комісіях;

для другої і третьої стадій законодавчого процесу (обговорення законопроектів та прийняття законів) виділяють розгляд законопроектів у трьох читаннях та ін.

Заключна стадія законодавчого процесу включає процедуру підписання законів, опублікування, введення їх у дію тощо.

Право законодавчої ініціативи у Верховній Раді України належить Президентові України, народним депутатам України та Кабінету Міністрів України (ст. 93 Конституції України). Єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент — ⁶³*

⁶³Матеріали щодо законодавчої процедури в Україні використано із системи правового забезпечення ЛІГА ЗАКОН (www.liga.kiev.ua).

Верховна Рада України (ст. 75 Конституції України), і прийняття законів віднесено до її повноважень (ст. 85 Конституції України).

Система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України (ст.1 Закону “Про систему оподаткування”).

Кожен з суб’єктів законодавчої ініціативи встановлює для себе певний порядок роботи із законопроектами та законодавчими пропозиціями, які вносяться ним у порядку законодавчої ініціативи до Верховної Ради України.

Так, Указом Президента України від 30.03.1995 № 270/95 затверджено Положення про порядок роботи з законопроектами та іншими документами, що вносяться Президентом України на розгляд Верховної Ради України.

Законопроекти та інші документи законодавчої ініціативи Президента України готують радники та наукові консультанти І Президента України, а також відповідні структурні підрозділи Адміністрації Президента України. Як законодавча ініціатива Президента України на розгляд Верховної Ради України можуть бути подані проекти найважливіших законів, опрацьованих у Секретаріаті Кабінету Міністрів України, міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, наукових установах, а також підготовлених Національним банком України.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.2000 № 915 затверджений Тимчасовий регламент Кабінету Міністрів України. Відповідно до положень Регламенту, Кабінет Міністрів, реалізуючи надане йому право законодавчої ініціативи, розглядає і вносить до Верховної Ради проекти законів України, в установленому порядку бере участь у законодавчій діяльності Верховної Ради, а також у реалізації Президентом України права законодавчої ініціативи.

Законопроект, внесений до Верховної Ради, реєструється в апараті Верховної Ради. Кожен законопроект після його реєстрації не пізніше, ніж у п’ятиденний строк направляється в комітет, до відання якого належать питання бюджету, для проведення експертизи щодо його впливу на дохідну та/або видаткову частину бюджетів та виконання закону про державний бюджет України в поточному бюджетному періоді, та в комітет,

який призначається головним з підготовки і попереднього розгляду законопроекту.

Головний комітет не пізніше, ніж у тридцятиденний строк попередньо розглядає законопроект і ухвалює висновок щодо доцільності включення його до порядку денного сесії Верховної Ради. Питання про включення законопроекту до порядку денного сесії розглядається Верховною Радою протягом 30 днів після ухвалення висновку головного комітету чи тимчасової спеціальної комісії.

Законопроекти розглядаються Верховною Радою, як правило, за процедурою трьох читань, що включає: перше читання — обговорення основних принципів, положень, критеріїв, структури законопроекту та прийняття його за основу; друге читання — постатейне обговорення і прийняття законопроекту у другому читанні; третє читання — прийняття законопроекту, який потребує доопрацювання та узгодження, в цілому.

За результатами розгляду законопроекту Верховна Рада може прийняти рішення:

1) про прийняття закону в цілому і направлення його на підпис Президенту України;

2) перенесення голосування щодо законопроекту в цілому у зв'язку з прийняттям рішення про перенесення розгляду законопроекту або до подання Кабінетом Міністрів України проєктів актів, прийняття яких передбачено в законопроекті, що розглядається;

3) схвалення тексту законопроекту в цілому і винесення його на всеукраїнський референдум;

4) відхилення законопроекту.

Текст закону, прийнятий Верховною Радою, подається на підпис Голові Верховної Ради України і далі направляється Президентові України.

Президент України протягом 15 днів після отримання закону підписує його, беручи до виконання, та офіційно оприлюднює його або повертає закон зі своїми вмотивованими і сформульованими пропозиціями до Верховної Ради України для повторного розгляду (ч. 2 ст. 94 Конституції України). У такий спосіб Президент України реалізує право вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів, надане йому згідно з п. 30 ч. 1 ст. 106 Конституції України.

Закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, її по не раніше дня його опублікування (ч. 5 ст. 94 Конституції України).

Офіційними друкованими виданнями є: “Офіційний вісник України”; газети “Урядовий кур’єр”, “Голос України”, “Відомості Верховної Ради України”, бюлетень “Офіційний вісник Президента України”. Акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України можуть бути в окремих випадках офіційно оприлюднені через телебачення і радіо.

Описана вище законодавча процедура може бути представлена у вигляді схеми (рис. 2.5).

Функція *контролю податкової системи* передбачає комплекс заходів, спрямованих на перевірку ефективності функціонування чинної податкової системи держави з метою внесення до неї необхідних коригувань.

У процесі реалізації цієї функції аналізуються результати діяльності податкової системи, зокрема, причини відхилень фактичних податкових надходжень до бюджету від запланованих, результати стимулювання за допомогою пільгової системи оподаткування пріоритетних галузей розвитку економіки держави, зіставляються суми податкових надходжень з витратами на функціонування органів податкового контролю й адміністрування тощо.

Для оцінки якості податкової системи застосовуються такі показники⁸⁴:

1) сукупне податкове навантаження (*ПН*) — характеризує долю сукупних податкових платежів у валовому національному продукті:

$$ПН = \frac{СПП}{ВВП} 100, \quad (2.1)$$

де *СПП* — сукупні податкові платежі, грн,

ВВП — валовий національний продукт, грн,

⁸⁴.....
⁶⁴Іванов Ю.Б., Крисоваїтти А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.

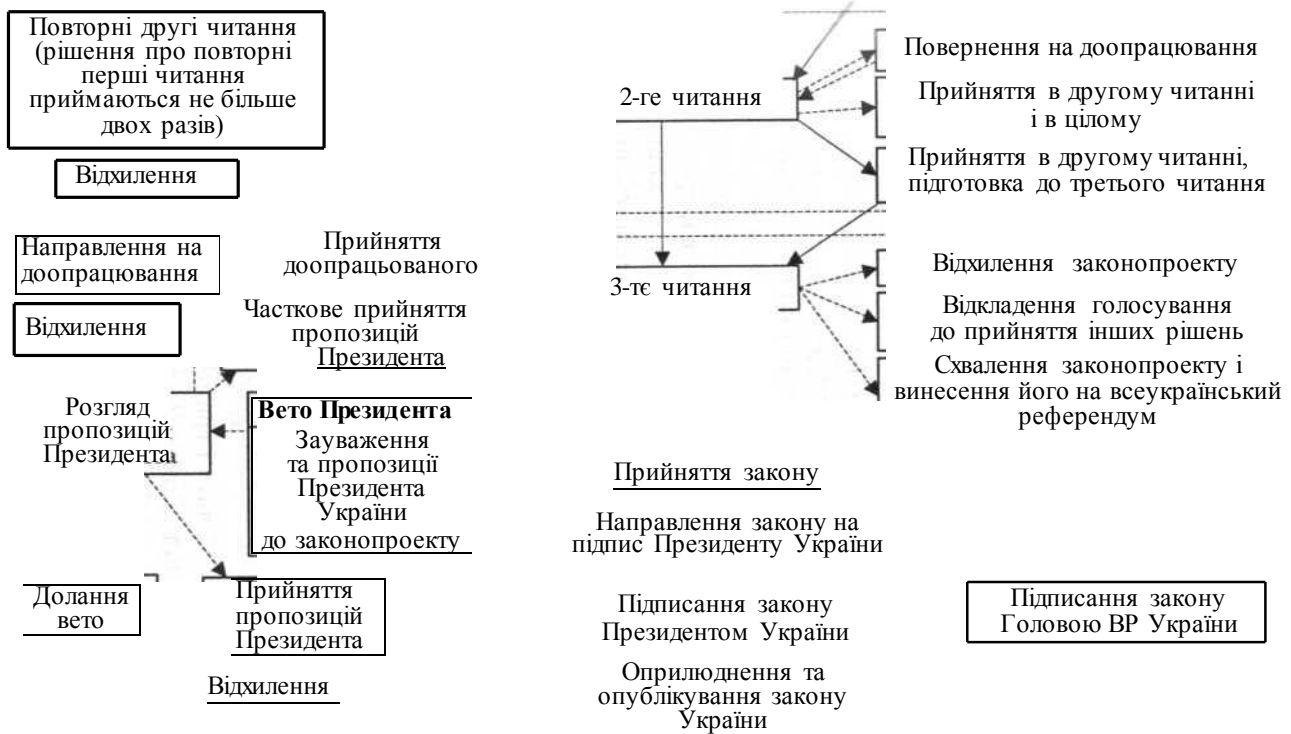
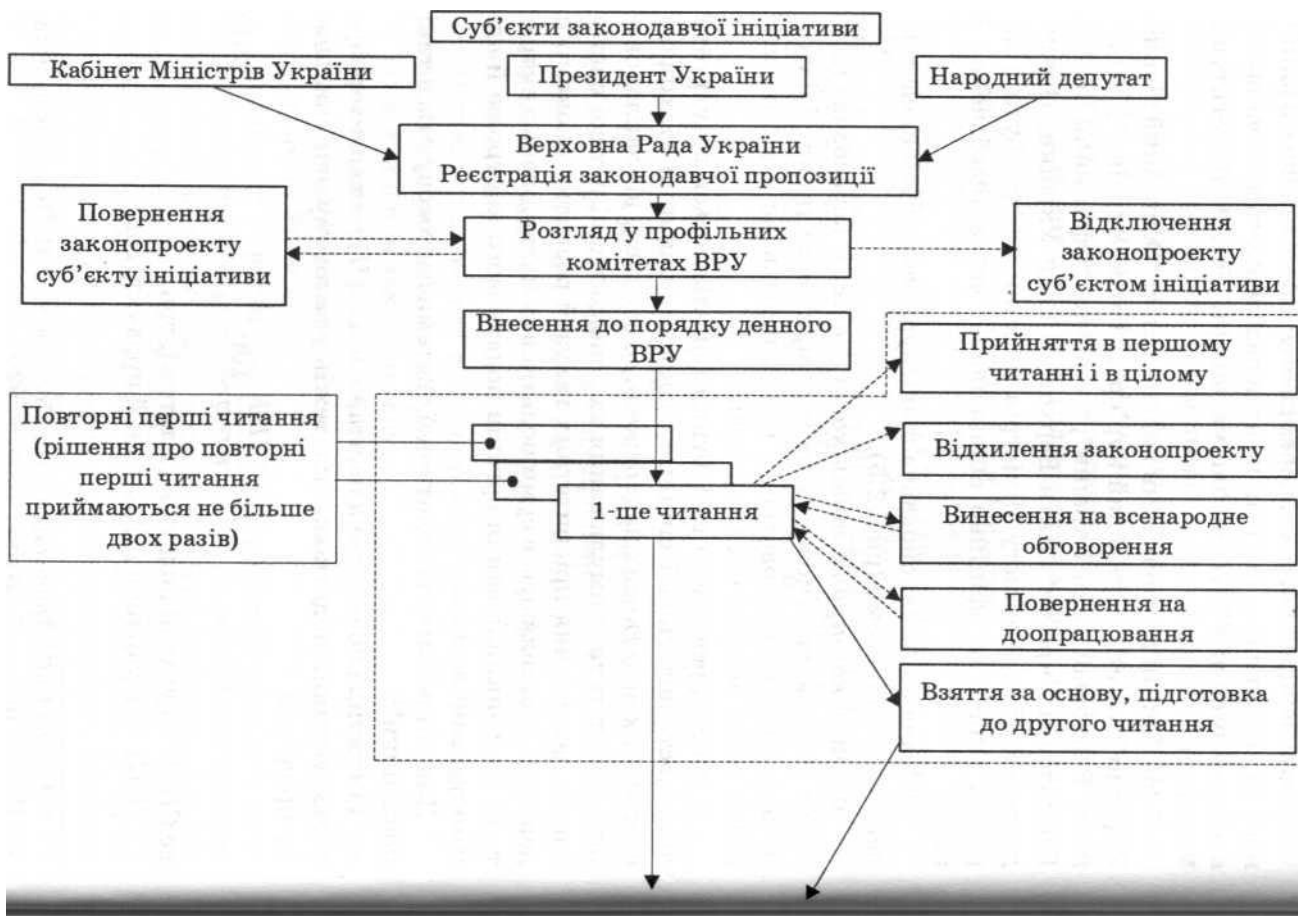


Рис. 2.5. Схема підготовки та прийняття законів в Україні* *
www.liga.Kiev.ua.

2) коефіцієнт еластичності податкової системи (*КЕПС*) показує, на скільки відсотків зміняться податкові надходження при зміні валового внутрішнього продукту:

$$КЕПС = \frac{ВЗСПП}{ВЗВВП} \quad (2.2)$$

де *ВЗСПП* — відносна зміна сукупних податкових платежів, грн,
ВЗВВП — відносна зміна валового внутрішнього продукту, грн;

3) коефіцієнт стабільності податкової системи (*КСПС*) відображає тенденцію змін доходу або матеріального становища платника податків після внесення змін до податкового законодавства:

$$КСПС = \frac{цедПп}{ДПд} \quad (2.3)$$

цедПп — дохід або матеріальне становище платника податків після внесення змін до податкового законодавства, грн,

ДПд — дохід або матеріальне становище платника податків до внесення змін до податкового законодавства, грн;

4) коефіцієнт збираності податків (*КЗП*) — характеризує тенденцію виконання плану зі збирання податкових надхо-

джень:

$$КЗП = \frac{Рп}{Пп} \quad (2.4)$$

де *Рп* — сума податків, що реально збирається і надходить до відповідного бюджету, грн,

Пп — планова або розрахункова сума податкових надходжень до відповідного бюджету за аналогічний період, грн;

5) коефіцієнт співвідношення податкових платежів та фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів (*Кс*)-.

$$Кс = \frac{СБ + ТП}{ПН} \quad (2.5)$$

де *СБ* і *ТП* — суспільні блага і трансфертні платежі, грн,

ПН — податкові надходження, грн.

Як зазначають автори⁸⁵, якщо коефіцієнт співвідношення податкових платежів та фінансованих державою сум суспіль-

⁸⁵ Іванов Ю.Б., Крисовапгий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.

них благ та трансфертних платежів не опускається нижче НО %, то можна стверджувати, що високий рівень оподатку- і іння виправдовує себе і гранична корисність вилучених державою обов'язкових зборів з фізичних і юридичних осіб не порушується.

В Україні цей коефіцієнт не перевищує 26 % (для порівняння, у Швеції він близький до 86 %). Це свідчить про те, що ефективність використання податкових надходжень в Україні у 8,3 рази нижча, ніж у Швеції і для забезпечення такого самого рівня в Україні необхідно більш ніж у три рази збільшити рівень оподаткування, що нереально як з практичного, так і з теоретичного погляду. Тому при реформуванні податкової системи в Україні слід звернути увагу власне не на рівень оподаткування, а на ефективність використання податкових платежів і в умов граничної корисності таких платежів для конкретних платників податків⁶⁶, і зокрема, на ефективність використання суми видатків, які спрямовуються на забезпечення функціонування органів адміністрування і контролю за справами податків.

Функція *регулювання податкової системи* полягає в коригуванні чинної податкової системи з метою підвищення її ефективності.

Реалізується функція регулювання на основі аналізу результатів функції контролю податкової системи, за підсумками якого може прийматися рішення щодо внесення змін до чинної податкової системи держави.

Слід зазначити, що сьогодні нормами ст. 1 Закону “Про систему оподаткування” встановлено, що ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. А зміни і доповнення до цього закону, інших законів України

⁶⁶ Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.

про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до цього закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набувають чинності з початку нового бюджетного року.

Проте на практиці ці норми порушуються, і більшість змін щодо порядку оподаткування вноситься Законом про державний бюджет на відповідний рік без дотримання терміну в шість місяців. Такий порядок негативно впливає на стан податкового законодавства і тому виникає потреба в його скасуванні і дотриманні базових законодавчих правил.

Встановлений законодавством процедурний порядок взаємин держави із платниками з приводу сплати податків і зборів передбачає наявність інститутів податкового адміністрування й податкового контролю. Ці механізми є складовими процесу оподаткування в Україні і також належать до сфери розгляду державного податкового менеджменту.

2.4. Еволюція податкового менеджменту в Україні

Податковий менеджмент як сфера діяльності в Україні почав розвиватись з 1991 р. На основі Закону України "Про систему оподаткування" від 25.06.91 №1251-12, головного податкового закону держави, була побудована податкова система України. Закон регулював відносини і визначав понятійний апарат у системі оподаткування. Друга редакція Закону від 02.02.94 № 3904-12 відобразила реалії податкової системи, які сформувались на той час в Україні. У 1997 р. були внесені чергові зміни до цього закону, згідно з якими була прийнята нова редакція Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.97 № 77/97, згідно з яким встановлюються, скасовуються і розрізняються податки, збори (обов'язкові платежі), призначені для державного та місцевих бюджетів, визначаються внески до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників податків.

У своїй еволюції податковий менеджмент пройшов два етапи. На першому етапі (1991—1995 рр.) менеджмент був спрямований на забезпечення максимізації податкових надходжень, а на другому відбувся перехід до зниження податкового тягара (з 1995 р. і до цього часу).

Еволюцію податкового менеджменту в Україні доцільно розглядати у контексті становлення системи прямого і непрямого оподаткування.

Система прибуткового оподаткування громадян в Україні була запроваджена з середини 1991 р. після ухвалення Закону УРСР “Про прибутковий податок з громадян та осіб без громадянства” від 05.07.91. З 26 грудня 1992 р. вона регулювалась Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” (зі змінами і доповненнями). 12 липня 2003 р. був офіційно оприлюднений Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-ІУ, який набрав чинності з 1 січня 2004 р.

Щоб виявити головні тенденції у становленні прибуткового оподаткування громадян, необхідно розглянути еволюцію основних елементів цього податку.

Особливістю оподаткування доходів громадян до 1993 р. був диференційований підхід до різних категорій платників, для кожної з яких передбачався особливий порядок оподаткування і різні ставки податку.

Остаточна відмова від практики диференційованого підходу до оподаткування доходів платників різних категорій сталася після ухвалення Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”, яким були встановлені єдині ставки податку для всіх категорій платників і видів доходів, що підлягають оподаткуванню.

Важливі зміни у системі прибуткового оподаткування громадян пов'язані з еволюцією об'єкту оподаткування. У процесі цієї еволюції простежується тенденція до переходу від роздільного до сукупного принципу обкладання доходів громадян. І перший принцип застосовувався до 1993 р. Він передбачав, що кожен вид доходу громадянина оподатковувався окремо. З 1993 р. відбувався перехід до оподаткування сукупного річного доходу як суми всіх видів доходів за рік.

Щодо ставок особистого прибуткового податку та ступеня його прогресивності, то у процесі їх еволюції можна виділити дві тенденції — спочатку до зростання, а потім до зниження.

Протягом 1991—1993 рр. основні напрямки еволюції ставок особистого прибуткового податку з громадян в Україні визначалися ідеєю забезпечення соціальної справедливості оподаткування шляхом збільшення його прогресивності, що мало сприяти акумуляції у бюджеті інфляційних доходів. За цей період ставки податку кілька разів переглядалися, внаслідок чого максимальну ставку було підвищено з 30 % у 1991 і 1992 рр. до 50 % (1 січня 1993 р.), 60 % (з 1 червня 1993 р.) і до 90 % (1 грудня 1993 р.). При цьому мінімальна ставка податку змінювалась у напрямку зниження з 13 % у 1991 р. до 12 % у 1992 р. і до 10 % у 1993 р.

З 1 жовтня 1994 р. Указом Президента було змінено ставки прибуткового податку з громадян, у тому числі граничну ставку знижено до 50 % . З 1 жовтня 1995 р. відбувся черговий перегляд ставок податку, у процесі якого гранична ставка податку була встановлена на рівні 40 % .

Окрім максимальної податкової ставки було знижено також ставки на всі рівні доходів, що перевищують п'ять неоподаткованих мінімумів.

Внаслідок перегляду податкової шкали з 1 жовтня 1995 р. більші вигоди отримали громадяни, які мали вищий рівень доходів.

Щодо ставок прибуткового податку з громадян на доходи, отримані не за місцем основної роботи, то у процесі їх еволюції спостерігалася тенденція до переходу від прогресивного оподаткування цього різновиду доходів до їх обкладання за єдиною ставкою.

З 1 січня 2004 р. згідно з Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-ІУ базова ставка податку становить 15 % від об’єкта оподаткування, але з 1 січня 2004 р. і до 1 січня 2007 р. ця ставка становила 13 % . Крім того, передбачено застосовування ставки у 5 % від об’єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом як: процент на банківський депозит; процентний або дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом; в деяких інших випадках.

Таким чином, у процесі еволюції прибуткового податку з громадян в Україні можна виділити такі тенденції:

1) перехід від диференційованої системи оподаткування доходів різних категорій платників до прибуткового податку рівного, егалітарного характеру щодо всіх категорій платників;

2) перехід від роздільного принципу обкладання доходів громадян до оподаткування сукупного річного доходу;

3) розширення практики оподаткування на основі декларування громадянами своїх доходів;

4) надмірне зростання прогресивності прибуткового податку з громадян, яка стала основною причиною, що визначила його подальшу еволюцію у напрямі до зниження ступеня прогресивності оподаткування;

5) підвищення рівня оподаткування середньої номінальної заробітної плати працівників народного господарства;

6) стабілізація номінальної величини неоподатковуваного мінімуму доходів громадян;

7) звуження системи регулюючих пільг щодо прибуткового податку з громадян.

На відміну від доходів громадян, доходи підприємств у СРСР вилучалися до бюджету у формі неподаткових платежів: з 1965 р. — у формі плати за основні виробничі фонди і нормовані оборотні кошти, фіксованих (рентних) платежів, вільного залишку прибутку, з 1987 р. — системи платежів за ресурси (плати за фонди, з дещо зміненими нормативами та методикою обчислення, платежів за трудові та природні ресурси) і відрахування від прибутку (доходу), що здійснювалися на нормативній основі.

Перехід до податкової форми взаємовідносин між підприємствами та державою почався з 1990 р., коли у процесі проведення податкової реформи було ухвалено Закон СРСР “Про податки з підприємств, об’єднань і організацій”. В Україні аналогічні взаємовідносини були започатковані ухваленням 21 лютого 1992 р. Закону “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” № 2146-ХП.

З переходом до оподаткування підприємств виникло питання щодо вибору об’єкта оподаткування: валового доходу чи прибутку. У 1991 р. стягувався податок на прибуток, у 1992 р.

було запроваджено податок на дохід підприємств. У першому кварталі 1993 р. повернулися до оподаткування прибутку, а з другого кварталу — знову до оподаткування валового доходу. Цей податок стягувався і протягом 1994 року. Тільки з 1995 р. відбувся остаточний перехід до оподаткування прибутку. Таким чином, у процесі становлення прибуткового оподаткування підприємств в Україні простежується тенденція до переходу від оподаткування доходу до оподаткування прибутку, внаслідок чого об'єкт оподаткування наближається до норм, які склалися у світовій практиці.

Запровадження у 1995 р. податку на прибуток супроводжувалося зміною визначення об'єкта оподаткування. Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26.12.1992 об'єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства. Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 об'єкт оподаткування визначено як балансовий прибуток платника податку. Відповідно до Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997 об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

Аналіз змін у механізмі визначення оподаткованого прибутку свідчить про те, що по суті ці зміни були спрямовані на наближення практики прибуткового оподаткування підприємств в Україні до норм, усталених у більшості розвинутих країн, і зменшення на цій основі податкового навантаження на підприємства.

Розвиток прибуткового оподаткування підприємств в Україні супроводжувався також зміною ставки податку та об'єктивною тенденцією до переходу від диференціації ставок до застосування єдиної ставки податку для підприємств, що займаються різними видами діяльності.

Якщо у 1993 р. ставка податку на валовий дохід була встановлена на рівні 18 %, то з 1 лютого 1994 р. її було підвищено до 22 % . Базова ставка податку на прибуток підприємств в усі періоди його функціонування становила 30 % , з 1 січня 2004 р. — 25 % .

Отже, підсумовуючи аналіз основних тенденцій у становленні прибуткового оподаткування підприємств в Україні слід відзначити таке:

1) система оподаткування доходів підприємств за багатьма своїми параметрами не відповідала стану і рівню трансформації економічної системи України, не вписувалась повною мірою у реалії економічного і соціально-політичного життя, не враховувала рівень розвитку і можливості органів фіску;

2) адаптація системи прибуткового оподаткування підприємств до особливостей української економіки відбувалася шляхом певного спрощення механізму справляння податку на прибуток внаслідок відмови від диференціації його ставок, звуження системи податкових пільг;

3) кроками, які сприяли наближенню вітчизняної системи оподаткування доходів підприємств до зрілих форм оподаткування, властивих розвинутих податковим системам, були зміни у механізмі обрахування і справляння податку.

Еволюція універсальних акцизів у розвинутих країнах відбувалася у напрямку закономірного переходу від податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах до податку на додану вартість, тобто від простих до більш складних і досконалих форм оподаткування. Аналогічна ситуація спостерігалася і в Україні. Законом України від 20.12.1991 було запроваджено податок на додану вартість. Недосконалість цього закону обумовила необхідність ухвалення 26 грудня 1992 р. Декрету Кабінету Міністрів України “Про податок на додану вартість”, який проіснував до 3 квітня 1997 р., коли Закон України “Про податок на додану вартість” скасував дію вищезазначеного Декрету.

Серед тенденцій в еволюції ПДВ в Україні доцільно виділити тенденцію до зменшення податкового тягаря за рахунок:

- звуження кола платників податку;
- зниження його ставки;
- запровадження відшкодування з бюджету від’ємної різниці між сумою податкових зобов’язань платника і сумою податкового кредиту.

Найбільшого значення для зниження рівня оподаткування мало зменшення ставки ПДВ. До 1995 р. вона кілька разів переглядалася, але на короткий термін. Так, Законом “Про пода-

ток на додану вартість” від 20.12.91 її було встановлено на рівні 28 %. Одноименним Декретом від 26.12.92, що набув чинності на початку 1993 р., ставку було знижено до 20 %. Але вже за підсумками першого кварталу 1993 р. з’ясувалося, що стягнення ПДВ за новою ставкою не може забезпечити достатні надходження до бюджету держави, внаслідок чого з 15 травня 1993 р. її було підвищено до 28 %. Постановою Верховної Ради України від 31.05.95 ставку ПДВ зменшено до 20 %.

В Україні, як і у багатьох розвинутих країнах, податок на додану вартість (універсальний акциз) поєднується з акцизним збором (специфічним акцизом).

Акцизний збір в Україні запроваджено Законом України “Про акцизний збір” від 18.12.91. Однак внаслідок недосконалості цього Закону вже через рік, а саме 26 грудня 1992 р. було ухвалено однойменний Декрет Кабінету Міністрів України, який зі змінами і доповненнями діє до цього часу.

У процесі еволюції акцизного збору в Україні простежуються такі тенденції:

1) перехід від адвалерних до специфічних ставок акцизного збору. Після встановлення ставок акцизного збору у фіксованих сумах з одиниці товару була вирішена проблема зі штучним заниженням митної вартості для правильності обчислення сум акцизного збору, що надходять до бюджету держави;

2) частий перегляд ставок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби обумовлений, з одного боку, фіскальними потребами держави, бажанням збільшити надходження до бюджету за рахунок цих груп товарів, а, з іншого, — визначенням величини податкових ставок методом “проб і помилок”, а також емпіричними пошуками шляхів зменшення величини тіньових оборотів алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

3) використання за умов розширення кола підакцизних товарів податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування оборотів з реалізації окремих видів продукції, а за умов обмеження кола підакцизних товарів — податкових пільг у вигляді зменшення величини податкових ставок. З цією тенденцією безпосередньо пов’язана й інша — застосування пільг з акцизного збору для захисту вітчизняного товаровиробника;

4) покращення адміністрування акцизного збору, підтвердження чого стало запровадження марок акцизного збору на пшкгольні напої і тютюнові вироби; закріплення постійних представників податкової адміністрації за підприємствами, що виготовляють алкогольну продукцію; обкладання спирту етилового, який використовується для виготовлення різних товарів; призупинення приймання та переробки давальниць кої сировини для виробництва спирту, горілки і лікєро-горітчаних виробів; законодавче врегулювання операцій з податковими агентами. Вдосконалення адміністрування акцизного збору спрямоване, перш за все, на зменшення нелегальних оборотів підакцизних товарів.

До кінця 90-х років ХХ ст. в еволюції акцизного збору переважали тенденції, зумовлені проведенням політики посилення його фіскальної ролі. З 1994 р. цей податок все активніше починає використовуватися для проведення певної митної політики, спрямованої на підвищення рівня обкладання продукції, що імпортується, а також політики захисту вітчизняного товаровиробника. В останні роки завдяки значному звуженню кола підакцизних товарів цей податок наближається до акцизного збору в розвинутих країнах.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення категорії “державний податковий менеджмент”.
2. Сформулюйте принципи побудови оптимальної податкової системи.
3. Охарактеризуйте особливості податкового менеджменту в Україні.
4. Охарактеризуйте об’єкт і предмет податкового менеджменту в Україні
5. Назвіть мету та завдання державного податкового менеджменту.
6. Дайте визначення функціям державного податкового менеджменту й опишіть механізм їх взаємозв’язку.

7. Охарактеризуйте функцію планування податкової системи
8. Дайте розгорнуту характеристику функціям організації, контролю й регулювання податкової системи.
9. У чому полягає еволюція державного податкового менеджменту?
10. Опишіть процедурний порядок прийняття законів у сфері оподаткування.

ТЕМА 3

ПОДАТКОВЕ ПРОГНОЗУВАННЯ І ПЛАНУВАННЯ - СКЛАДОВА ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

3.1. Зміст поняття “податкове прогнозування і планування”

Прогноз (англ. *forecast*) означає науково аргументоване передбачення, яке дає випереджальну інформацію про розвиток природних і суспільних явищ, процесів у майбутньому. Під прогнозом також розуміють науково обґрунтоване міркування про можливий стан об'єкта в майбутньому, про альтернативні шляхи і терміни його існування. Прогнози поділяються на суб'єктивні та засновані на моделях. Суб'єктивні прогнози ґрунтуються на здогадках, досвіді та інтуїції, спираються на неформальні погляди і міркування експерта. Трапляється так, що на (існoві ідентичної інформації різні люди дають різні суб'єктивні прогнози. Це не означає, що їхні прогнози обов'язково будуть неточними: за певних обставин досвід може бути найкращим джерелом інформації. Але, незважаючи на популярність суб'єктивних прогнозів, є серйозні докази того, що формальні методи дають кращі результати. Засновані на моделях прогнози випливають із правил або моделей, у яких формалізовано відносини між потрібними нам змінними. Прогнозування (грец. *Prognosis* — знання наперед) — це вид пізнавальної діяльності людини, спрямований на формування прогнозів розвитку об'єкта на основі аналізу тенденцій його розвитку. І Прогнозування має відповідати на два питання:

- чого найімовірніше можна чекати в майбутньому?
- яким чином потрібно змінити умови, щоб досягти заданого стану?

Прогнози є інструментами фінансового управління, які можуть передбачити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень. Існує безліч можливих підходів до прогнозування, але не існує єдиної правильних рішень. Прогнози зазвичай не збалансовані і причиною цього є методологія прогнозування, що базується на поточній політиці, програмах і економічних припущеннях.

Прогнозування слугує двом цілям:

- 1) розраховує майбутній вплив поточних рішень, програм і політики (аналіз впливу);
- 2) визначає і аналізує можливості збалансування доходів і видатків (аналіз дефіциту).

Правильний підхід до прогнозування залежить від періоду, який розглядається. Для того, щоб бути ефективними, прогнози не обов'язково мають бути точними.

Розробка податкових прогнозів для регіону 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 експортно-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 урахуванням темпів економічного зростання регіону. Ці показники мають важливе значення для формування бюджетів усіх 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 дає змогу 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 частки коштів, які отримують від використання територіальної власності і спрямовують на задоволення внутрішніх потреб. Внесення об'єкти вно 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.

Для прогнозування доходів необхідно:

- визначити джерела доходів, на основі яких будуть складатись прогнози;

- зібрати фактичні дані про кожне джерело доходів принаймні за три останні роки;

- визначити основу для прогнозу (виключити негрошові надходження чи відшкодування та переплати);

- спрогнозувати дані й характеристики кожного джерела доходів для визначення найбільш придатної методики прогнозування;

- вибрати та застосувати необхідний метод прогнозування;

- визначити, чи прийнятний отриманий прогноз доходів, та відрегулювати його відповідно до змін, що можуть вплинути па доходи.

Податкове прогнозування і планування — це особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту.

Основне завдання податкового прогнозування і планування це необхідність економічно обґрунтовано забезпечити якісні й кількісні параметри бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни, керуючись розробленою і прийнятою в законодавчому порядку соціально- економічною доктриною. Це завдання виконується у розрахунку на один фінансовий рік (поточне податкове планування) або на більш тривалу перспективу (податкове прогнозування).

Об'єктом прогнозування та планування у податковому менеджменті є обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх

рівнів. Суб'єктами є держава в особі державних органів управління і платники податків.

Провідну роль у процесі прогнозування і планування податкових надходжень відіграє Державна податкова адміністрація України та її органи на місцях, адже на неї покладено реалізацію єдиної державної політики у сфері оподаткування. Згідно зі ст. 8 п. 14 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” податкова адміністрація та її структурні підрозділи на місцях прогнозують, аналізують надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчають вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляють пропозиції щодо їх збільшення та зниження втрат бюджету. Міністерство фінансів України забезпечує проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, спрямованої на реалізацію визначених завдань економічного та соціального розвитку України, здійснює координацію діяльності у цій сфері інших центральних органів виконавчої влади.

До основних завдань Міністерства фінансів відносять:

- розроблення та проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики;
- проведення аналізу сучасної економічної та фінансової ситуації в Україні, а також перспектив її розвитку;
- розроблення проекту державного бюджету України та прогнозних показників зведеного бюджету України, забезпечення в установленому порядку виконання державного бюджету України, контроль за дотриманням правил складання звіту про виконання державного бюджету України та зведеного бюджету України.

Одним із основних завдань Міністерства економіки є участь у формуванні державної політики економічного і соціального розвитку України, розроблення механізмів її реалізації, прогнозів економічного і соціального розвитку на середньо- та короткостроковий періоди та відповідних програмних документів. Відповідно до покладених завдань Міністерство: аналізує стан і тенденції економічного і соціального розвитку України та її адміністративно-територіальних одиниць; бере участь у формуванні політики держави у цій сфері, у визначенні пріоритетів

ритетних напрямів розвитку економіки України; розробляє заходи та механізми забезпечення економічної безпеки держави і сталого розвитку, детінізації економіки.

Верховна Рада України відповідно до Конституції України затверджує Державну програму економічного і соціального розвитку України на відповідний рік.

Кабінет Міністрів України організовує та схвалює прогнози економічного і соціального розвитку України на середньо- та короткостроковий періоди, розробляє і здійснює Державну програму економічного і соціального розвитку України на наступний рік, організовує підготовку прогнозів розвитку окремих галузей економіки на середньостроковий період і програм розвитку окремих галузей економіки. Уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики є головним виконавцем та координатором робіт з прогнозування економічного і соціального розвитку та підготовки програм економічного і соціального розвитку.

Завдання податкового планування неоднозначні. Вони відрізняються залежно від того, хто їх ставить — державні органи чи керівники підприємницьких структур. Відповідно, сфера податкового планування неоднорідна, вона поділяється на загальнодержавне податкове планування, основним завданням якого є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів, та корпоративне податкове планування, основним завданням якого є сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація (рис. 3.1). Між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням є органічний зв'язок, тому що незважаючи на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія у них одна — створити стійкий економічний базис у межах країни в цілому.

При податковому плануванні та прогнозуванні реалізуються не тільки фіскальні завдання, але й закладаються основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання і контролю.

Податкове прогнозування і планування базується на оцінці ефективності податкової системи в цілому з позиції виконання нею фіскальних завдань і впливу на економіку, а також на

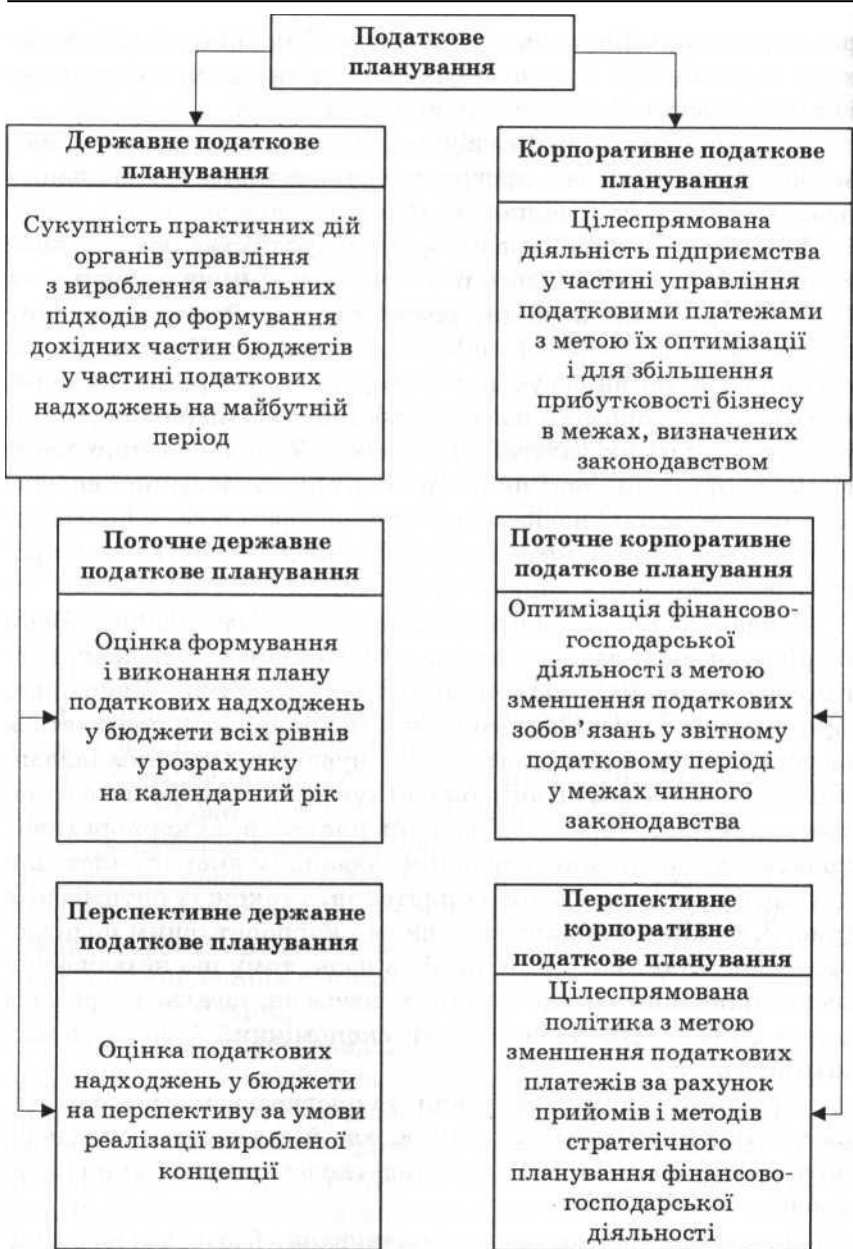


Рис. 3.1. Зміст податкового планування

її і її лізі причин розходжень між плановими і фактичними показниками податкових надходжень.

Схематично процес загальнодержавного податкового прогнозування і планування можна відобразити на рис. 3.2.

Типовий процес прогнозування і планування включає:

- 1) оцінку пропозицій щодо основних питань;
- 2) визначення завдання, змісту програми, відповідальності і витрат для реалізації кожної ініціативи;

- 3) визначення пріоритетів з-поміж різних пропозицій.

Розробка поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить низку взаємопов'язаних дій.

1. Пошук варіантів податкового режиму із урахуванням тенденцій, які склались в економіці за минулий період.

2. Оцінка варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування за податковими групами, типами фінансово-господарської діяльності, групами платників податків, окремими територіями тощо.

3. Обґрунтування переваг варіанту майбутніх режимів оподаткування.

4. Розрахунок проекту податкових надходжень із урахуванням результатів проведених експертиз виконання бюджету попереднього року.

5. Обговорення прийнятих урядом і парламентом податкових зобов'язань за відповідними статтями бюджетної класифікації, уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

У розрахунках конкретних сум податкових надходжень велике значення мають три принципові моменти.

1. Детальне вивчення позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах платників податків з бюджетом, встановлення закономірностей розвитку цих взаємовідносин.

2. Проведення факторного аналізу в системі бюджетно-податкових відносин з метою виявлення впливу системи оподаткування в цілому, його окремих елементів і окремих податків на показники фінансово-господарської діяльності і навпаки.

3. Попередня оцінка можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків і бюджетни-



Рис. 3.2. Механізм загальнодержавного податкового прогнозування і планування

I Податкове прогнозування і планування

ми цілями. Розробка комплексу заходів, спрямованих на їх .ігладження або цілковите усунення.

Процес державного податкового прогнозування і планування включає *два основних напрями*: прогнозування мобілізації сум контингентів податкових платежів на основі макроеконо- мічних показників (обсяг ВВП, індекс інфляції, обсяг товарообороту) і розподіл регулюючих доходів за рівнями бюджетної системи з метою формування дохідної бази бюджетів територій.

Прогноз дохідної частини бюджету здійснюється з урахуванням очікуваного виконання бюджету поточного року, фактичного його виконання за січень—жовтень (листопад) поточного року, впливу зміни законодавчих актів, удосконалення системи справляння податків та з огляду на поліпшення у наступному році стану розрахунків з бюджетом окремих господарських комплексів, прогнозних макроекономічних показників на наступний рік, до яких відносять: валовий внутрішній продукт (номінальний); темпи зниження (зростання) валового внутрішнього продукту (реального); обсяг продукції промисловості у поточних оптових цінах; обсяг валової продукції сільського господарства; індекс споживчих цін; індекс цін виробників; офіційний обмінний курс гривні до долара США; темпи зростання монетарної бази; темпи зростання грошової маси; грошові доходи населення: номінальні та реальні; серед- ньомісячна заробітна плата робітників і службовців; індекс реальної заробітної плати робітників і службовців; рівень зареєстрованого безробіття на кінець року; зовнішньоторговельний оборот; експорт товарів і послуг та імпорт товарів і послуг.

При складанні відповідних розрахунків доцільно викорис- товувати програми соціально-економічного розвитку області, району, міста, бюджети відповідних регіонів, бізнес-плани ос- новних платників до бюджету регіону, облікові дані про кількість зареєстрованих платників за кожним видом доходів, суми нарахованих платежів із урахуванням пільг. Метою відповідних розрахунків є аналіз бази оподаткування звітного періоду та повне розкриття можливостей регіону щодо наповнення дохідної частини бюджету у прогнозному періоді, вишукування додаткових джерел наповнення бюджету, шляхів лікві

дації податкової заборгованості, залучення “тіньового” сектору до оподаткування тощо.

Практика визначення податкових можливостей територій передбачає єдину методологію розрахування баз оподаткування, показників їх використання та достатності таких баз для забезпечення прогнозних показників з мобілізації надходжень до бюджету. Така методологія має сприяти підготовці проектів показників надходження доходів бюджетів усіх рівнів, участі податкових органів у бюджетному процесі.

Прогнозування надходжень податків на базі макроеконо-мічних показників визначає стратегію формування податкових доходів на наступний рік і на перспективу, але не вирішує всіх проблем податкового прогнозування і планування. Тому необхідним його компонентом є опрацювання і аналіз статистичних даних щодо акумуляції податків у бюджет за минулий період, а також інформації про можливі зміни у податковому законодавстві.

Важливою складовою податкового прогнозування і планування є аналіз факторів, які впливають на формування бази оподаткування за окремими видами податків. У державному податковому прогнозуванні і плануванні складно врахувати всі особливості формування бази оподаткування. Це призводить до огріхів у визначенні реальних сум податкових надходжень у бюджет.

Другий етап податкового прогнозування і планування — розмежування податкових доходів між бюджетами різних рівнів є не менш важливим, оскільки значна частина доходів місцевих бюджетів формується за рахунок відрахувань від регулюючих доходів.

Конкретне виконання місцевих бюджетів залежить не тільки від визначених 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, що визначають обсяг платежів за відповідними податками.

Разом з тим, оцінювання реальності надходження податків ші будь-якому рівні планування неможливе без урахування < іюцифіки податкового планування суб'єктів господарювання, в ке, маючи прямо протилежні цілі, може внести суттєві коренити у загальнодержавні й регіональні прогнози. Таким чином, незважаючи на незбігання цілей, забезпечується єдність підсистем податкового планування.

При розробці поточних податкових планів вирішуються тактичні завдання у сфері оподаткування. їх вирішення створює правове поле для постановки стратегічних цілей і їх дослідження. Розробка поточних податкових планів без детального аналізу перспектив розвитку оподаткування призводить до розриву між податковими завданнями та показниками фінансово-господарської діяльності. Послідовність етапів податкового планування становить єдину низку управлінських дій на поточний період та на подальшу перспективу. Податкове прогнозування ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних і аналітичних даних, отриманих 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, структурні зрушення у галузях, співвідношення доходів територій, корпорацій і громадян. Аналітичні дослідження змісту податкових відносин при виконанні податкових зобов'язань у поточному фінансовому році є важливою умовою успішного податкового прогнозування. Податкове прогнозування посідає важливе місце в теорії і практиці управління. Воно використовується всіма розвиненими країнами світу як метод економічного передбачення.

І для прогнозування та планування податкових надходжень, і для управління податковим процесом необхідні дані не тільки про виконання бюджетних завдань з мобілізації податкових надходжень і результати діяльності податкової служби, а й про вплив оподаткування на економічний розвиток і його тенденції. Таку інформацію отримують у процесі аналітичної обробки та аналізу фактичних сум податкових надходжень шляхом порівняння їх з даними за минулі періоди, з урахуванням передового досвіду, а також за допомогою оцінки впливу факторів макро- і мікроекономічного стану на кінцеві

результати оподаткування. У процесі аналітичної роботи виявляються недоліки, невикористані можливості і перспективи податкового процесу.

Таким чином, прогнозування управлінських рішень у сфері оподаткування найбільш тісно пов'язано з плануванням. План і прогноз — це стадії планування, які взаємодоповнюють одна одну при визначальній ролі плану як провідної ланки управління. Терміни, обсяги робіт, кількісні характеристики об'єкта та інші показники прогнозів мають імовірнісний характер і обов'язково передбачають можливість внесення коректив. На відміну від прогнозу, план містить однозначно встановлені терміни здійснення події і характеристики об'єкту, який планується. Для планових розробок використовується найбільш раціональний варіант прогнозу.

3.2. Фактори, які впливають на якість прогнозування і планування

Серед факторів, які впливають на якість прогнозування і планування, слід назвати такі.

1. В Україні немає методологічного забезпечення проектування дохідної частини державного і місцевих бюджетів, раціональної системи прогнозування і планування податкових надходжень. Для визначення оптимальних планових показників слід враховувати тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства, від яких, у першу чергу, залежить можливість виконання платниками своїх податкових зобов'язань. Тому на стадії аналітичної обробки та аналізу інформації, яка передує безпосередньому розрахунку планових показників, треба використовувати дані не лише офіційних органів, але й конкретних платників податків.

Як свідчить практика, вдосконалення потребує не тільки інформаційно-аналітична база, а й власне методи розрахунку планових показників та аналізу їх виконання. У процесі планово-аналітичної роботи слід застосовувати сучасніші методи, які виправдали себе у податковій практиці зарубіжних країн:

кореляційно-регресивні та багатофакторні моделі, теорію експертних оцінок, імітаційні методи і методи оптимізації планеті х рішень. Зазначені методи ґрунтуються на застосуванні цепних комп'ютерних програм, що передбачає уніфікацію і < тндартизацію податкової звітності та її показників.

2. Окремі податкові закони часто змінюються і спостерігнеться значна кількість поточних змін до законів з питань оподаткування. Особливо це стосується Закону України “Про податок на додану вартість” та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

3. Поведінка платників податків, які працюють в окремих галузях економіки: паливно-енергетичному, гірничо-металургійному комплексах, сільському господарстві, експортних напрямках, передбачувана.

4. Обсяг надходжень до бюджету залежить від рівня податкової дисципліни і культури, а часто і від політичної ситуації.

5. Робота над проектуванням доходів бюджету не повинна ґрунтуватися тільки на макроекономічних показниках і погребі збалансування бюджету. Необхідно враховувати реальний стан сплати податків та вплив законодавчих рішень з питань оподаткування, особливо у територіальному розрізі.

6. Необхідно враховувати низку важливих економічних чинників, які відчутно знижують податковий потенціал держави. Це, насамперед, збитковість підприємств.

Суперечливим є і питання про ефективність рішень щодо списання та реструктуризації податкової заборгованості. З одного боку, завдяки можливості отримувати відстрочення чи “розстрочення” сплати податкової заборгованості, а також задекларованих платежів до бюджетів до настання строків їх сплати, платники можуть вільно користуватися власними коштами, уникати реалізації майна, що перебуває у податковій заставі. Суб'єкти господарювання отримують можливість використовувати обігові кошти для розвитку і нормального функціонування виробництва.

З іншого боку, ці фактори призводять не лише до незадовільного наповнення бюджету, але й завдають відчутної шкоди основоположним принципам, які є запорукою дієвості оподаткування. Порушуються принципи рівномірності, оскільки у кінцевому підсумку у прогріші залишаються законотворці

платники податків. Питання покращення фінансового стану платників податків при цьому залишаються невирішеними. Крім того, такі рішення ставлять платників у нерівні умови та провокують тенденції очікування реструктуризації та списання замість прагнення своєчасно виконати зобов'язання перед бюджетом.

7. Спостерігається зростання обсягів наданих податкових пільг внаслідок:

- Розмаїття шляхів запровадження нових пільг. Відповідно до ст. 1 Закону України “Про систему оподаткування”, податкові пільги в Україні можуть встановлюватись або скасовуватись лише рішенням Верховної Ради України, ВР АРК та сільських, селищних, міських рад шляхом внесення змін до відповідних податкових законів. Проте на практиці ця законодавча норма не виконується.

- Формування впливового галузевого та регіонального лобі, відображення чого стало запровадження низки галузевих податкових експериментів.

- Гальмування податкової реформи. Оскільки для податкової системи України характерні досить високі податкові ставки, отримання пільг є основним легальним способом уникнення надмірного оподаткування. Замість проведення повно-масштабної податкової реформи, спрямованої на зменшення загального податкового навантаження, уряд та законодавці займалися вирішенням перманентних фіскальних проблем окремих галузей, регіонів та навіть окремих підприємств.

- Відсутності виваженої державної політики щодо звільнення від оподаткування. Механізм надання окремих податкових пільг є вкрай непрозорим, що також створює умови для можливих зловживань, а отже, штучного розширення кола тих, хто користується податковими пільгами,

- Переважно галузевого або групового характеру пільг, які надаються не на конкурсній основі, а часто з урахуванням критичного стану тієї чи іншої галузі економіки, незалежно від пріоритетів і конкретних програм (інвестиційних проектів).

- Невизначеності критеріїв надання пільг і методів контролю за цільовим використанням коштів, отриманих у результаті надання пільг.

- Надання суттєвих податкових пільг підприємствам окремих галузей, регіонів, форм власності, що, у кінцевому рахунку, часто призводить до ускладнення і нестабільності понї ткової системи, до правового нігілізму і розквіту “тіньової” НПОНОМІКИ.

- Відсутності точних даних про надання податкових пільг внаслідок того, що зменшення бази оподаткування підпри- і мств може відбутись як за рахунок прямих податкових пільг, що дають можливість визначити суму пільг, так і непрямих податкових пільг, що не дають можливості визначити розмір отриманої пільги.

8. Виникла нагальна потреба у створенні територіальних економічно-податкових паспортів областей, які б допомогли позначити податкові можливості території, звернути увагу корівників місцевих органів виконавчої влади на резерви залучення додаткових коштів до місцевих бюджетів. До підготовки гаких паспортів доцільно залучити місцеві органи міністерств економіки і фінансів, державної податкової служби, державної статистики та економічні наукові установи, а також використати досвід інших країн.

9. Удосконалення методів прогнозування і планування є вирішальним фактором, спроможним впливати на позитивне розв’язання проблеми несплатежів. Саме нереалістичність бюджетних параметрів поряд з широкою практикою внесення упродовж бюджетного року змін до системи оподаткування значною мірою формують підґрунття для подальших несплатежів до бюджету. Доходи бюджету на кожен наступний рік затверджуються у більшому розмірі, ніж їх фактичне виконання у попередньому році. Фактичні макроекономічні показники (інфляція, ВВП, обсяги виробництва) на момент затвердження бюджету суттєво відрізняються від прогнозованих макроеко- номічних показників, взятих за основу при плануванні. Фактичний рівень доходів також свідчить про занадто нереальні цифри закладених до бюджету обсягів надходжень. Практика свідчить про методологічну слабкість процесу підготовки проекту державного бюджету України, наявність надто оптимістичних підходів до визначення показників дохідної частини бюджету, широке застосування хибного планування “від досягнутого”, неврахування суттєвих економічних чинників.

3.3. Методи податкового прогнозування і планування

У більшості класифікаційних схем методи прогнозування поділяють на три основні класи:

1) експертний (ґрунтується на попередньому зборі інформації (анкетування, інтерв'ювання, опитування) та її обробці, а також на судженнях експертів щодо поставленої проблеми);

2) екстраполяція (вивчення попереднього розвитку об'єкта і перенесення закономірностей його розвитку в минулому і сьогоденні на майбутнє);

3) моделювання (дослідження пошукових і нормативних моделей прогнозованого об'єкта щодо очікуваних чи намічених змін у його стані).

При розробці конкретних завдань з податкових надходжень можна виділити кілька груп методів, які використовуються нині при проведенні досліджень.

Багатомірні методи статистичного аналізу. Об'єднують методи вивчення статистичних даних, які є значеннями багатомірних кількісних чи якісних ознак. Як правило, ознака, що вивчається, розглядається як багатомірний випадковий вектор X — результат спостереження. Вибір методів аналізу здійснюється залежно від припущень про багатомірність розподілу ймовірностей вектора X .

Найбільш розроблена частина багатомірного статистичного аналізу побудована на припущенні, що результати окремих спостережень незалежні й підпорядковані одному й тому самому багатомірному нормальному розподілу.

Робота фіскальних органів щодо планування податкових надходжень має починатися з оцінки можливого впливу різних факторів на обсяги очікуваних податкових надходжень. Для цього доцільно використовувати методи, відомі в теорії статистики та економічного аналізу під назвою методи елімінування. Ці методи, за наявності інформації про фактичні (очікувані) та базові показники, дають змогу розрахувати вплив

I Піддакове прогнозування і планування

окремих факторів на результативний показник. До цих методів відносять:

- метод ланцюгових підстановок;
- метод абсолютних різниць;
- метод відносних різниць;
- метод скоригованого показника.

"Прогнозування тенденцій" — це техніка, що цілком по-і надається на час як єдину визначальну змінну. Техніка тенденцій залежить від щорічних змін у змінній попереднього року (наприклад, джерело доходу). Техніка тенденцій передбачає, що рівень зростання у майбутньому році буде таким самим, як в останні роки. Це припущення може бути більш ре-і містичним, якщо зміни та їх вплив виміряні точніше.

Висновки щодо типу змін, які відбулися, дають декілька шіріантів використання змінної у прогнозуванні, а саме:

- якщо змінна у минулому році не змінювалася, можна припустити, що вона буде незмінною у прогнозований період;
- якщо змінна у минулому році постійно зростала, можна припустити, що вона буде продовжувати щорічно зростати приблизно в тих самих абсолютних вимірах;
- якщо змінна щорічно мала приблизно однаковий темп приросту, то цей темп можна застосувати для прогнозу.

Метод тенденцій — надійний інструмент для прогнозування доходів, які не занадто чутливі до економічних умов.

"Визначальні прогнози" використовують для прогнозування не час, а інші фактори. Ці фактори можуть включати зміни в населенні, споживачах соціальних послуг чи інші соціальні й економічні змінні, які безпосередньо впливають на доходи. І найбільш поширені визначальні прогнози базуються на попередньо визначеній формулі для розрахунку прогнозованих доходів.

Визначальне прогнозування ґрунтується на використанні і еродних величин, які не зазнають значних змін; проте використання середніх величин може зменшувати розмір прогнозованих доходів, якщо економіка на підйомі, і переоцінювати їх в умовах економіки, яка переживає спад.

Регресійний та кореляційний аналізи дають змогу врахувати вплив кількох змінних на доходи шляхом визначення незалежних змінних, що найбільш прийнятні для відповідних да

них. Ці змінні можуть використовуватися для прогнозування майбутніх змін джерела доходу, пов'язаних з економікою (наприклад, податок з доходів фізичних осіб).

Кореляційний аналіз посідає провідне місце у визначенні щільності зв'язку між факторними та результативними показниками, що не перебувають у функціональній залежності.

Якщо функціональний зв'язок проявляється окремо і точно в кожному випадку, то кореляційний проявляється лише в загальному і середньому випадку і тільки якщо кількість спостережень була значною. Кореляційний зв'язок імовірнісний, в основі його вивчення лежить припущення про те, що аналізовані явища та процеси підпорядковуються певним імовірнісним закономірностям.

Регресивний аналіз найбільшою мірою підходить для економетричного прогнозування і включає чотири етапи для прогнозування доходів:

1) визначення функціонального взаємозв'язку між визначеними джерелами доходів чи видатків з однією чи двома незалежними змінними; один з підходів — використання серії незалежних змінних, які найбільш прийнятні для фактичних даних за доходами;

2) збір фактичних даних щодо залежної змінної, яка аналізується, і за кожною з незалежних змінних;

3) статистичну оцінку передбачуваного взаємозв'язку з використанням лінійної регресії;

4) використання прогнозованої величини незалежної змінної для прогнозування доходів чи витрат.

До статистичних методів прийняття рішень у плануванні та прогнозуванні податкових надходжень методів відносять теорію ігор і теорію масового обслуговування.

Цим методам необхідно приділяти особливу увагу в роботі податкових органів щодо прогнозування надходжень у бюджет, тому зупинимось на них детальніше. Однією зі складових математики є *теорія ігор*, положення якої можуть бути використані для вирішення завдань типу: “що буде, якщо...”. Вони дають змогу змодельовати ситуації, які виникають в результаті прийняття ряду управлінських рішень ще до реалізації їх на конкретному об'єкті. У випадку одержання незадовільних результатів ці рішення відхиляються. Методи анга-

і нііістичних ігор дають можливість виявити слабкі місця у н і н і є м о відносинах платників з податковою службою.

Формалізуючи конфліктні ситуації математично, їх можна нродставити як гру двох, трьох і більше гравців, кожний з яких переслідує ціль максимізації своєї вигоди за рахунок іншого.

Вирішення подібних завдань передбачає визначення у фор- мулюванні таких умов:

- встановлення кількості гравців і правил гри;
- виявлення можливих стратегій гравців;
- визначення можливих вирашів.

Теорія масового обслуговування — це розділ теорії імовірності, який вивчає потоки вимог щодо обслуговування, які ви-

- у каються до системи з обмеженими пропускними властивос- і н ми. Метою дослідження є раціональний вибір структури си-
- і оми і власне процесу обслуговування, які б забезпечили міні- і іііщю часу очікування та середньої довжини черги.

Одним з напрямів використання теорії масового обслугову- іііііння в податковій роботі може бути обґрунтування управлін- ■ і.ких рішень при налагоджені системи обслуговування платників податків (при декларуванні ними доходів, подачі подат- і опої звітності).

Завдання, що стоїть перед теорією масового обслуговуваннї її, полягає у виборі такого оптимального варіанту організації послуговування платників податків, за якого час на обслугову- іііііння буде мінімізовано з умовою збереження високої якості й недопущення непродуктивних витрат.

Інтерполяція та апроксимація даних — методи вирішенні! широкого кола завдань статистичного оцінювання, які є надзвичайно ефективними у плануванні. *Інтерполяція* (від піт. *інієгроіаііо* — оновлення, зміна) передбачає знаходження приблизного чи точного значення якоїсь величини за вже відомими окремими значеннями цієї самої чи іншої, пов'язаної з пою величини. *Апроксимація* (від лат. *арргохіто* — наближуюсь) передбачає заміну одних математичних величин іншими, її тому чи іншому сенсі близьких до вихідної. Апроксимація дозволяє вивчити числові характеристики та якісні властивості об'єкта, зводячи завдання до вивчення більш простих і пручних величин. *Імітаційні методи* застосовуються тоді, коли змінні, які впливають на ситуацію, не піддаються логіці

простих аналітичних рішень. Імітаційне моделювання є поширеним різновидом аналогового моделювання, що реалізується за допомогою сукупності математичних інструментальних засобів, спеціальних імітувальних програмних продуктів і технологій, які за допомогою процесів-аналогів дають змогу провести цілеспрямоване дослідження структури та функцій реального процесу в діалоговому режимі, а також провести оптимізацію деяких його параметрів.

Детерміновані методи досліджень операцій — це перш за все лінійне і нелінійне програмування. Ці методи застосовуються тоді, коли відомо багато взаємозв'язаних змінних і потрібно знайти оптимальне рішення. Одним із варіантів можливих застосувань цих методів є вибір оптимального завантаження податкових інспекторів, мінімізації професійної міграції податкових працівників тощо.

Названі вище методи досліджень і планування використовують спеціально розроблені програмні засоби. Комп'ютеризація та інформатизація податкових досліджень дає можливість орієнтуватись у виборі бази оподаткування, прорахувати максимально можливу кількість податкових ситуацій, які можуть виникати у процесі виконання бюджетів усіх рівнів. Для цього сьогодні проводиться робота з уніфікації показників податкової звітності та розроблення стандартних форм звітності податкових інспекцій.

Нині створена і достатньо надійно функціонує система інформатизації Державної податкової служби України. Позитивні результати дало використання інформаційно-логічних моделей автоматизації компонентів податкових служб.

Інформаційні системи, автоматизовані робочі місця забезпечують оперативність та достовірність даних, що дає можливість ефективно і системно, на якісно новому рівні інформативного обслуговування вести повсякденну оперативну роботу, здійснювати системний аналіз стану та перспектив діяльності податкової служби як в цілому, так і за окремими регіонами та приймати науково-обґрунтовані рішення щодо реалізації податкової політики України.

Наявні автоматизовані інформаційні системи вирішують такі завдання:

- забезпечують оперативність дій податкових служб:

- підвищують достовірність даних з обліку платників податків і результативність контрольних дій;
- покращують якість бухгалтерської і податкової звітності;
- забезпечують можливість проведення поглибленого аналізу динаміки податкових надходжень і формування банку даних для складання прогнозних розрахунків за податками з урахуванням змін складу платників і показників економічного зростання;
- створюють умови для повного і своєчасного інформаційного забезпечення податкових адміністрацій усіх рівнів за повним спектром змін податкового законодавства;
- скорочують обсяг паперового документообігу і вивільняють час для проведення аналітичної роботи;
- сприяють підвищенню оперативності і якості управлінських рішень з метою відпрацювання системи оподаткування на перспективу.

У вітчизняній практиці податкового прогнозування і планування широко застосовуються *методи експертних оцінок*, які ґрунтуються на використанні експертної інформації. Вони допомагають встановити ступінь складності й актуальності проблеми, визначити основні цілі та критерії, виявити важливі фактори і взаємозв'язок між ними, вибрати найкращі альтернативи. Відомі два підходи для використання праці експертів: індивідуальні та групові оцінки.

Метод індивідуальних оцінок (або *погодження оцінок*) полягає в тому, що кожний експерт дає оцінку незалежно від інших, а потім за допомогою певного прийому дані оцінки об'єднуються в одну загальну. Індивідуальні експертні оцінки можуть бути представлені у вигляді оцінок за допомогою інтерв'ю або аналітичних записок.

Групові або колективні методи експертизи засновані на спільній роботі експертів і отриманні сумарної оцінки від групи спеціалістів в цілому. Найбільш відомим методом колективної експертної оцінки є метод "Дельфі", розроблений у США. Він ґрунтується на виявленні узгодженої оцінки експертної групи шляхом їх автономного опитування в декілька турів та повідомленням експертам результатів попереднього

туру з метою додаткового обґрунтування оцінки експертів у наступному турі.

Методи експертних оцінок дають змогу максимально використовувати уміння спеціалістів оцінювати перспективу, яке формується внаслідок поєднання фахових знань і професійного досвіду. Однак, саме через значну роль, яку відіграють в експертних методах особистість експерта, його компетентність і досвід, одержані у такий спосіб прогнози мають більшою чи меншою мірою суб'єктивний характер. Тож завжди є ймовірність помилок, пов'язаних з унікальністю особистості й досвіду експерта.

Теоретично вибір методу планування не залежить ні від виду податку чи податкової групи, ні від типу платника податку. Важливою є мета, яка висувається на перший план при розробці податкових планів. Практично вибір того чи іншого методу податкового планування залежить від рівня кваліфікації працівників та технічного озброєння податкових інспекцій.

3.4. Прогнозування (планування) окремих податків і зборів

Обчислення бази оподаткування та прогнозування податкових надходжень здійснюються на підставі:

- основних напрямів економічного і соціального розвитку території;
- облікових даних про кількість платників за кожним видом доходів, суми нарахованих платежів з урахуванням пільг;
- чинних ставок справляння податків і обов'язкових платежів;
- нових законодавчих актів, що вводяться у плановому періоді;
- прогнозних розрахунків окремих підприємств, які є визначальними у надходженнях;
- розрахунків до доходів бюджету відповідного рівня;
- термінів здійснення платежів чи перехідних платежів;

• даних про надходження за звітний період та очікуваних ці> кінця періоду, про залишки податкової заборгованості і переплати.

І При обрахунку бази оподаткування та прогнозуванні над- «оджень податку на прибуток підприємств враховують нор- м н чинного Закону України “Про оподаткування прибутку під- приємств” від 25.05.97 № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями, внесеними законами України станом на початок прогнозо- ааного періоду, інших законодавчих актів та нормативних документів Верховної Ради України, Кабінету Міністрів та Державної податкової адміністрації України, які вплинуть на ііндходження цього податку у прогнозованому періоді.

При розрахунку надходжень податку на прибуток, крім впливу змін законодавчих актів, необхідно також урахувати:

— суму пільг, яку згідно з чинним законодавством отримають платники податку на прибуток у плановому періоді;

— суму реструктуризованої заборгованості за податком на прибуток згідно з графіком погашення реструктуризованої податкової заборгованості з терміном погашення у плановому періоді;

— суму недоїмок і переплат;

— показник зростання прибуткових підприємств;

— збільшення індексу цін виробника;

— зростання обсягу промислової продукції;

погашення заборгованості за податком на прибуток;

— відстрочення, термін дії яких закінчується у плановому періоді;

— тенденції підприємств до інвестування або накопичення капіталу;

— соціально-економічні наслідки збільшення або зменшення ставок податку.

Зменшення ставки податку, розширення груп основних фондів, які підлягають амортизації, підвищення норм амортизації мають позитивний вплив на фінансовий стан підприємств, зокрема на рівень їх ліквідності та якість фінансового плану- нання. Водночас у короткостроковому періоді зазначені зміни призведуть до суттєвого скорочення бюджетних надходжень.

Скорочення ставки податку на прибуток з 30 до 25 або й до 20 % було б відчутним для розвиненої ринкової економіки,

чутливої до щонайменших змін, але не для українських суб'єктів господарювання, які давно використовують різноманітні методи штучного роздування собівартості.

Аргументами на користь зниження ставки податку з прибутку може бути таке:

- Обчислення цього податку є складним, потребує суворого обліку витрат та їх перевірок, неможливість яких приводить податківців до висновку про необхідність встановлення жорстких вимог і дозволів на витрати, що є неприйнятним для підприємств.

- Обмежуючи прибуток, податкове стягнення перешкоджає здійсненню найнеобхідніших функцій господарювання: накопичувати капітал, розширювати залучення робітників, прискорювати виробничі обороти, збільшувати пропозиції товарів і послуг. Це змушує підприємства приховувати обсяги виробництва, занижувати обсяг дійсного фонду зарплати, гальмувати оновлення техніки і обладнання.

- Податкове навантаження на прибуток є найнерівномірнішим серед усіх інших податкових стягнень: у деяких секторах його взагалі не сплачують, в окремих — у фіксованих абсолютних сумах, а близько половини промислових підприємств та третина комерційних і фінансових структур не сплачують його через свою неприбутковість.

Власники підприємств, сплачуючи цей податок, зменшують власні доходи, тому для них він є неприйнятним.

Крім того, ще одним фактором, який стримуватиме розширення підприємницької діяльності, й, відповідно, зростання надходжень до бюджету, є відсутність в Україні структурних реформ, що консервує низьку ефективність національної економіки. Рентабельність економічної діяльності в країні поки не демонструє тенденцій до зростання, тому збільшення надходжень від податку з прибутку означає додаткове вилучення в підприємств потенційних ресурсів розвитку.

З метою поліпшення прогнозування і для повного забезпечення надходжень *податку на прибуток підприємств* необхідно:

1. Підвищити рівень роботи з контингентом зареєстрованих платників, забезпечивши максимальне залучення їх до оподаткування.

2. Інтенсифікувати роботу із забезпечення добровільної і ігнати податку на прибуток підприємств шляхом:

проведення з платниками роз'яснювальної роботи щодо істосування податкового законодавства;

— забезпечення повноти подання декларацій;

— повноти застосування штрафів за порушення термінів подання платіжних документів та податкової звітності.

3. Вивчити причини збитковості підприємств та розробити пропозиції щодо зменшення кількості підприємств, які декларують від'ємне значення податкового зобов'язання.

4. Аналізувати податкову звітність, відбираючи ту, що викликає сумніви, та подавати її управлінню документальних перевірок для здійснення перевірок.

5. Посилити контроль за правильністю реєстрації неприбуткових установ і організацій.

Розрахунок бази оподаткування та надходження податку з доходів фізичних осіб здійснюється відповідно до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 № 889-ІУ, який набрав чинності з 1 січня 2004 р., інших законодавчих та нормативних актів Верховної Ради та уряду України, наказів, розпоряджень та вказівок Державної податкової адміністрації України.

Нова концепція оподаткування доходів громадян суттєво і дрізняється від методики оподаткування, яка була визначена Декретом Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" (зі змінами та доповненнями) від 26.12.92 № 13-92.

3 позиції прогнозування цього податку можна назвати такі відмінності:

1. Зниження ставок оподаткування і запровадження єдиної ставки (15 %) замість ставок оподаткування у 10, 15, 20, 30 і 40 % залежно від суми доходу, а за договорами цивільно-правового характеру — 20 % з подальшим перерахунком за підсумками року.

Єдина ставка оподаткування спрощує механізм справляння податку, хоча і не відповідає законодавчо закріпленому принципу соціальної справедливості в оподаткуванні.

2. Розширення бази оподаткування. Застосування максимальної ставки оподаткування у розмірі 15 % в умовах актив

ного утворення приватного сектору економіки забезпечить сприятливіші умови для розвитку підприємницької діяльності громадян і буде сприяти зменшенню податкового тягаря. Помірний податковий тягар — це один з економічних методів виведення з тіні значної частини підприємців, що призведе до зростання обсягу податкових надходжень з боку цих суб'єктів.

3. Встановлення права платника податку на податковий кредит, який є сумою витрат, фактично понесених платником податку — резидентом у зв'язку з придбанням певних товарів (робіт, послуг) у резидентів України протягом звітного року. На суму таких витрат дозволяється зменшення суми загального річного оподаткованого доходу платника, одержаного ним за наслідками календарного року.

4. Визначення ступеня споріднення фізичної особи, яке багато в чому визначає величину податкового навантаження на доходи громадян. Саме за цим критерієм визначаються ставки податку з доходів, одержаних у вигляді спадщини, подарунків тощо.

5. Система надання соціальних пільг, на які платник податку має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу. Розмір таких пільг встановлюється у відсотках (100, 150, 200 %) до мінімальної заробітної плати у розрахунку на місяць, законодавчо встановленої станом на 1 січня звітного податкового року.

Необхідно враховувати вплив таких чинників на надходження податку з доходів фізичних осіб:

- пільги відповідно до чинного законодавства;
- наявність заборгованості із заробітної плати і тенденцію до її зменшення (збільшення);
- заходи уряду, місцевих органів влади щодо збільшення кількості робочих місць тощо;
- заниження місцевою владою обсягу очікуваних доходів місцевих бюджетів (в окремих випадках);
- збільшення обсягу номінальних доходів населення.

Важко оцінити, наскільки реформування податку з доходів фізичних осіб ускладнить прогноз його надходження для місцевих бюджетів. Це ускладнення можна розділити на дві основні проблеми.

І Терша складність пов'язана зі зниженням ставки податку ги введенням соціальної податкової пільги. Необхідно оцінити, яким буде вплив цих змін на абсолютні обсяги надходжень цього податку. Зростання розміру мінімальної зарплати та мінімального прожиткового мінімуму є фактором ризику, пов'язаним з одночасним зростанням рівня соціальної пільги, а гпкож може призводити до зростання податкового боргу перед бюджетом.

Друге ускладнення полягає у необхідності спрогнозувати доходи від податку з доходів фізичних осіб на змінній податковій базі за всіма містами обласного значення та районами — оскільки в річному бюджеті центральний уряд повинен зафіксувати обсяг трансфертів вирівнювання індивідуально для кожного з цих бюджетів.

Реформа податку з доходів фізичних осіб передбачає кілька аспектів щодо зміни існуючої податкової ситуації в Україні.

По-перше, це механічні зміни у структурі податкових платежів, наприклад, зменшення пільг чи збільшення податкової Опзи.

По-друге, зміна законодавства у напрямку його спрощення, іцо дасть підприємствам змогу спростити фінансові розрахунки, роботу податкової служби, знизить можливості для зловживань під час перевірок.

По-третє, заниження ставки податку зумовить збільшення доходів фізичних осіб, що потягне за собою збільшення їхньої купівельної спроможності та відповідно споживання. Збільшення споживання приведе до підвищення економічної активності, прибутковості підприємств та зростання рівня добробуту населення.

По-четверте, реформа може сприяти функціонуванню підприємств у бізнес-просторі офіційної сфери, що буде сприяти ібільшенню виплат заробітної плати офіційним шляхом.

Реформа націлена на частину заробітної плати, що виплачується “у конвертах”. Вона спрямована на зміну поведінки підприємців у напрямку переорієнтації на роботу в офіційному і акторі та стимулювання їх у цьому напрямку. Але зменшення * пінки податку може не призвести до хоч трохи відчутної де- і іпізації доходів, адже їх більшу частку складає зарплата, яка поштовхується у “тінь” не лише податком з доходів фізичних осіб, але й нарахуваннями на фонд оплати праці.

З метою поліпшення прогнозування і для повного забезпечення надходжень податку з доходів фізичних осіб слід вжити таких заходів.

1. Підвищити рівень добровільної сплати податку з доходів фізичних осіб шляхом налагодження чіткої, максимально тісної співпраці власне з платниками податків в частині пропаганди податкового законодавства.

2. Забезпечити заходи з розширення бази оподаткування:

- виявляти доходи платників шляхом отримання максимального обсягу інформації про доходи та фінансово-господарську діяльність фізичних осіб, її систематизацію та накопичення бази даних. На місцях виробити чітку методологію з виявлення громадян, які ухиляються від надання декларацій, забезпечити пошук нових підходів в оподаткуванні громадян, які знаходять нові шляхи ухилення від оподаткування та маніпулюють грошовими потоками, отриманими у тіньовому секторі;

- посилити контроль за діяльністю юридичних осіб, спільних підприємств, які використовують працю іноземних громадян, спільно з відповідними органами проводити роз'яснювальну роботу серед іноземних представництв щодо декларування громадянами України доходів, які вони від них отримують;

- здійснювати хронометраж виручки підприємств громадського харчування, торгівлі, підприємств, що надають побутові послуги, акцентуючи увагу на фізичних особах — суб'єктах підприємницької діяльності, які отримують значні валові доходи, проте подають “нульові” декларації;

- розробляти заходи щодо виявлення та залучення до оподаткування фізичних осіб, які мають у приватній власності плавні (самохідні і несамохідні) засоби (яхти, катера тощо), престижні автомобілі, лігальні апарати, фешенебельні будинки, дачі. Налагодити тісну співпрацю з регіональними підрозділами державної інспекції суднохідного нагляду Держфлот-інспекції України, Державної автомобільної інспекції, Бюро технічної інвентаризації тощо.

3. З метою виявлення громадян, які отримують неконтрольовані доходи та ухиляються від сплати податків, необхідно проводити спільно з виконкомаами місцевих рад аналіз діяльності фізичних осіб, які зареєструвались як суб'єкти підприєм

ницької діяльності і не стали при цьому на облік до податкових органів або протягом року не звітують, вжити відповідних заходів щодо скасування державної реєстрації таких підприємств через судові органи.

4. Основною причиною виникнення недоїмки за податком і доходів фізичних осіб є ненадходження донарахованих сум за вічами перевірок суб'єктів підприємницької діяльності.

Для зменшення податкової заборгованості необхідно:

- активізувати роботу з погашення недоїмки за рахунок реалізації ліквідної продукції підприємств-боржників, їхнього рухомого та нерухомого майна, в тому числі продукції сіль- і ікогосподарських підприємств;

- ввести в практику подання інформації державним виконавцям про наявність у боржників рухомого та нерухомого майна;

- активізувати роботу щодо скорочення кількості платників податків, які мають незначні суми заборгованості;

- забезпечити роботу з контролю за виконанням нотаріальних актів та приписів на стягнення недоїмки та можливого скорочення терміну розгляду справ у судах щодо стягнення заборгованості і платників податків;

- поширити практику персональної відповідальності кожного працівника за виконання конкретних завдань з мобілізації платежів до бюджету шляхом скорочення податкової заборгованості.

При розрахунку суми податку на додану вартість використовують прогнозні макроекономічні показники Міністерства економіки, управління економіки облдержадміністрацій, окремих платників податків та розрахунки за іншими платежами до бюджету.

Розрахунок надходжень податку на додану вартість здійснюється з врахуванням таких чинників:

- Очікувані надходження базового року (виходячи з факту 10 місяців).

- Очікувані надходження з врахуванням впливу збільшення обсягу недоїмки і переплат.

- Вплив за рахунок зміни контингенту платників:

- нараховані суми податку щодо платників, які перейшли до інших ДШ;

■ — нараховані суми податку щодо платників, які перейшли до даної ДШ;

— нараховані суми податку щодо платників, які висловили побажання знятися з реєстрації як платники ПДВ внаслідок того, що обсяг їх оподатковуваних операцій з продажу товарів, робіт, послуг менший, ніж 300 000 грн.

• Вплив макропоказників на надходження у прогнозованому періоді:

— індекс оптових цін;

— індекс зростання (падіння) виробництва регіону;

— індекс зростання (падіння) обсягів експорту товарів у регіоні.

• Прогнозна сума реструктуризованої заборгованості, яку підприємства мають заплатити у прогнозованому періоді.

• Вплив змін у законодавстві:

— за рахунок запровадження або скасування “нульової” ставки чи інших пільг;

— за рахунок зменшення чи збільшення показників, які створюють додану вартість (прибуток, фонд оплати праці, нарахування зборів на обов’язкове державне пенсійне та соціальне страхування; амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів; акцизний збір; відрахування на геологорозвідувальні роботи).

При складанні прогнозних розрахунків надходжень податку на додану вартість особливу увагу необхідно звертати на часті зміни в законодавстві щодо цього податку.

Розглянемо причини виникнення ризику прогнозування та планування надходжень по ПДВ. Їх можна поділити на об’єктивні та суб’єктивні. До *об’єктивних* причин, що призводять до значного ступеня ризику планування та прогнозування ПДВ можна віднести:

— значні коливання попиту з боку світового ринку на український експорт;

— нестабільність та малу потужність внутрішнього ринку;

— зміни податкової бази внаслідок надання пільг з ПДВ окремим галузям та регіонам;

— нестабільність цін світового ринку енергоносіїв;

— тінізацію економіки та розповсюдженість схем ухилення від сплати ПДВ, одержання незаконного відшкодування з бюджету;

— заполітизованість прийняття економічних рішень тощо.

До суб'єктивних причин невідповідності планових та фактичних показників належать такі:

— недосконалість наявних методів прогнозування ПДВ;

— завищення планових показників ПДВ під час затвердження бюджету у Верховній Раді України;

неврахування в наявних прогнозах впливу темпів інфляції на очікувану величину надходжень ПДВ до бюджету тощо.

При прогнозуванні цього податку необхідно враховувати те, що постійно висловлюються думки щодо зменшення його ставки. Це зумовлено такими чинниками:

— цей податок — єдиний непрямий податок в основній групі;

— він є ненадійним податком, особливо у кризові часи;

— його застосування супроводжується різними зловживаннями (контрабанда імпорту, фіктивний експорт);

— з обігу вилучається оборотний капітал підприємств-експортерів;

— він спричинює нерівномірний розподіл податкового навантаження.

Методика прогнозування надходжень податку (спільний наказ Міністерства фінансів, Міністерстві економіки та з питань європейської інтеграції, Державної податкової адміністрації та Державної митної служби "Про затвердження методики прогнозування податку на додану вартість" від 31.08.2004 .N"545/315/502/637, зареєстрований в Міністерстві юстиції 23.09.2004 № 1202/9801) передбачає шість етапів прогнозних розрахунків.

Перший етап. Визначення прогнозу надходжень податку І: вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту (ПДВ_н):

• за кінцевими споживчими витратами домашніх господарств (спрощений метод);

• за роздрібним товарооборотом, обсягом реалізованих послуг населенню та валовим нагромадженням основного капіталу (деталізований метод).

Другий етап. Визначення прогнозу надходжень податку з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динамі

ки та змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності ($ПДВ_{\text{в.д}}$).

Третій етап. Визначення усередненого значення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) ($ПДВ_{\text{в}}$), на основі результатів розрахунків, передбачених першим та другим етапами цього розділу, за формулою $пдв_{\text{в.я}} = \frac{ПДВ_{\text{в}} + ПДВ_{\text{т}}}{2}$.

Четвертий етап. Визначення прогнозу надходжень податку із ввезених на територію України товарів ($ПДВ_{\text{в}}$) на основі динаміки імпорту товарів.

П'ятий етап. Визначення прогнозу бюджетного відшкодування податку грошовими коштами ($БВ$) на основі динаміки експорту товарів та послуг та динаміки промислового виробництва.

Шостий етап. Визначення сальдо надходжень податку до бюджету за формулою

$$ПДВ = ПДВ_{\text{в}} + ПДВ_{\text{в}} - БВ.$$

Метою Методики є підвищення обґрунтованості прогнозних надходжень податку на додану вартість та узгодженості рішень щодо прогнозних обсягів надходжень податку на стадії складання проекту державного бюджету України.

Методика дає можливість прогнозувати надходження податку, враховуючи зміни в кон'юнктурі внутрішнього попиту, в динаміці та структурі валової доданої вартості за видами економічної діяльності, зміни поточних і перспективних обсягів експортно-імпортних операцій. На основі методики розроблено макроекономічну імігаційну модель податку на додану вартість. У цій реалізовано механізм залежності між показниками соціально-економічного розвитку країни та надходженнями податку, що дає можливість не тільки підвищити рівень обґрунтованості та точності прогнозів податкових надходжень, а й забезпечити комплексність та узгодженість прогнозів економічного та соціального розвитку країни.

Для поліпшення прогнозування податку на додану вартість необхідно враховувати такі аспекти:

— аналіз динаміки контингенту зареєстрованих і тих, що сплачують ПДВ, платників;

повноту та своєчасність реєстрації платників податку на додану вартість;

своєчасність подання податкової звітності платниками податку;

правильність та повноту нарахування податку на додану вартість у податковій звітності;

своєчасність проведення попередніх перевірок сум, заявлених до відшкодування;

відбір податкової звітності, яка викликає сумнів, та її подання управлінню документальних перевірок для здійснення перевірок;

повноту застосування штрафів за порушення термінів подання платіжних документів та податкової звітності;

— своєчасність розрахунків з бюджетом;

— аналіз динаміки пільг;

— інші питання, пов'язані з правильністю обчислення та своєчасністю проведення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Прогнозування надходжень *акцизного збору* здійснюється на основі Декрету КМУ “Про акцизний збір” (зі змінами і доповненнями) від 26.12.92 № 18-92 та інших нормативно-правових актів.

Частка акцизів у доходах консолідованого бюджету коливається у межах від 5,5 до 9,0 %. Водночас порівняно з іншими країнами, надходження є значно меншими, що опосередковано свідчить про наявність широкого тіньового сектору, слабого митного контролю, а також є наслідком застосування низьких податкових ставок. Так, на кінець 90-х років XX ст. у країнах ЄС надходження від акцизного збору становили в середньому 3,5% ВВП, зокрема у Польщі — 4,5 %, Угорщині — 4,0, Латвії — 3,8, тоді як в Україні — від 1,3 до 1,9 %. Сьогодні головний ресурс зростання надходжень до бюджету полягає у зменшенні обсягів тіньового виробництва підакцизних товарів, насамперед лікєро-горілочаних та тютюнових виробів. Так, за різними оцінками, частка тіньового сектору у випуску лікєро-горілочаної продукції коливається у межах 30—40 %.

Розрахунок надходжень акцизного збору на прогнозний період здійснюється за підакцизними товарами залежно та із за- ішчаченням конкретної характеристики, властивої для кожного

товару (групи або підгрупи), з огляду на обсяги виробництва підакцизної продукції у прогнозованому році, ставки акцизного збору та загальну суму акцизного збору.

При проведенні розрахунків за акцизним збором необхідно враховувати вплив таких чинників:

- наявність пільг згідно з чинним законодавством;
- збільшення (зменшення) кількості підакцизної продукції;
- підвищення (зниження) ставок;
- закінчення дії або введення у дію пільгових ставок.

З метою поліпшення прогнозування і для забезпечення надходжень *акцизного збору* в повному обсязі слід:

1. Запровадити практику проведення постійних розширених нарад за участю органів контролю і керівників підприємств-боржників та щомісячні доповіді керівників цих підприємств на комісіях місцевих органів виконавчої влади з питань повноти розрахунків із бюджетом.

2. Розробити та затвердити графіки погашення недоїмки із акцизного збору підприємств — виробників підакцизних товарів.

3. Зобов'язати керівників підприємств-боржників, що виробляють підакцизні товари, щомісячно доповідати про стан виконання графіків з погашення заборгованості по сплаті акцизного збору на комісіях місцевих органів виконавчої влади з питань розрахунків із бюджетом.

4. Для виробників алкогольної продукції запровадити видачу марок акцизного збору залежно від виконання графіку погашення недоїмки із акцизного збору, яка виникла з причин непогашення податкових векселів.

5. З метою зменшення дебіторської заборгованості підприємств-виробників спирту та алкогольної продукції і стягнення її в рахунок погашення недоїмки за акцизним збором забезпечити періодичні інвентаризації наявної дебіторської заборгованості і приведення списків дебіторів у відповідність з даними бухгалтерського обліку за станом на звітну дату; проводити суцільні перевірки боржників підприємств-виробників щодо своєчасності розрахунків за одержану продукцію.

6. Запобігати створенню (реєстрації) суб'єктів господарювання тими особами, які є засновниками (власниками) суб'єктів

Податкове прогнозування і планування підприємницької діяльності, що мають заборгованість перед бюджетом за акцизним збором.

7. Проводити роботу з платниками щодо недопущення відпуску товарів без оплати.

8. Для областей, в яких зареєстровані нафтопереробні підприємства, з метою забезпечення надходження акцизного збору від реалізації нафтопродуктів необхідно:

— на всіх нафтопереробних заводах періодично проводити суцільні інвентаризації існуючих контрактів (договорів) на переробку давальницької сировини замовників та аналізувати їх відповідність чинному податковому законодавству;

— запровадити всебічний аналіз умов контрактів (договорів) на переробку давальницької сировини, залучивши до цієї роботи працівників податкових постів, а у разі їх відсутності працівників місцевих податкових органів;

— забезпечити оперативний облік зазначених контрактів (договорів), контрагентів-замовників та обсягів давальницької сировини і готової продукції, виготовленої з неї;

— здійснювати постійний аналіз розрахунків акцизного збору разом із даними оперативного обліку та базою даних митних органів;

— забезпечити стягнення донарахованих сум акцизного збору з підприємств — виробників нафтопродуктів, у тому числі з давальницької сировини;

— запровадити щоденний моніторинг надходжень акцизного збору від реалізації нафтопродуктів, виготовлених як з класної сировини, так і з сировини замовника (давальницької сировини).

Необхідність прогнозування надходжень від зовнішньоекономічної діяльності зумовлена певними обставинами. Надходження від зовнішньоекономічної діяльності мають становити значну частку в структурі дохідної частини державного бюджету. Що стосується рівномірного розподілу в територіальному розрізі, то митні податки в повному обсязі надходять до державного бюджету України і вже потім розподіляються згідно з потребами регіонів. Фактично податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів, акцизний збір із ввезених на територію України товарів, ввізне мито та вивізне мито є надійним джерелом, за рахунок якого здійснюється фі-

нансування дотацій вирівнювання адміністративно-територіальним одиницям.

Митні платежі як фінансові інструменти регулювання економіки виконують цілий спектр функцій. З-поміж них можна виділити такі. *Регульовальна* — формування оптимального обсягу та ефективної структури експорту та імпорту, захист політичних інтересів держави. *Стимульовальна* — забезпечення рівних умов конкурентної боротьби вітчизняних і зарубіжних товаровиробників з метою розвитку національного виробництва та захисту економічних інтересів країни. *Фіскальна* — забезпечення належного рівня надходжень до державного бюджету з метою сприяння стабілізації макроекономічної ситуації в країні.

Прогнозування надходжень від зовнішньоекономічної діяльності здійснюється з урахуванням таких чинників.

До *першої групи чинників*, що суттєво впливають на обсяг надходжень від зовнішньоекономічної діяльності, належать зміна нормативно-правової бази України та законодавства країн-контрагентів, залучення України до системи міжнародних дорожніх перевезень, а також зміна митних правил України. Методика визначення надходжень митних платежів до державного бюджету передбачає аналіз планових змін законодавства, але врахувати їх у повному обсязі фактично неможливо.

Особливу увагу під час планування надходжень від зовнішньоекономічної діяльності треба приділяти пільгам, які діють при митному оподаткуванні. Водночас надання пільг у частині оподаткування експортно-імпортних операцій є суттєвим інструментом державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Ця суперечність повністю характеризує наведене вище співвідношення між фіскальною, стимульовальною та регульовальною функціями митних платежів.

До *другої групи чинників* можна віднести зміну кон'юнктури ринку, підвищення (зниження) темпів зростання виробництва в окремих галузях економіки, структурні зміни в економіці, які фактично неможливо передбачити.

До *третьої групи чинників* належать кількісні чинники, а саме: інфляційні процеси в економіці країни, зміна планових макроекономічних показників (зокрема курсу гривні до долара США та євро).

Прогнозування надходжень *податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів* здійснюється на підставі Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” (зі змінами і доповненнями) від 18.02.97 № 75 та інших нормативних та інструктивних актів органів державної і виконавчої влади.

База оподаткування податку з власників транспортних засобів розраховується на основі даних про кількість транспортних засобів з установленими обсягами циліндрів (потужністю двигуна, довжиною корпусу) та даних про пільги для платників податку за двома групами платників: юридичними та фізичними особами. Для здійснення розрахунку надходження податку з власників транспортних засобів — фізичних осіб та уточнення фактичної наявності об’єктів оподаткування використовуються дані органів, на які покладено державну реєстрацію транспортних засобів. Розрахунок надходжень податку здійснюється за спеціальними формами за кожною окремою категорією об’єктів оподаткування згідно з Законом України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”, окремо за транспортними засобами, які перебувають у власності юридичних та фізичних осіб. У розрахунок надходжень податку з власників транспортних засобів — фізичних осіб включають транспортні засоби, які проходять технічний огляд у році, за якими ведеться розрахунок. Загальний підсумок розрахунку за всіма групами транспортних засобів складає прогнозну базу оподаткування на рік.

При розрахунках прогнозних надходжень обов’язково необхідно враховувати вплив змін законодавчих актів, якими розширюється (звужується) коло пільговиків щодо сплати цього податку, зменшення кількості транспортних засобів у денних підприємств. Вибуття транспортних засобів відбувається перш за все внаслідок зняття їх з обліку з огляду на неможливість їх наступної експлуатації, зважаючи на знос. Це є фактором ризику у зв’язку з тим, що у підприємств немає оборотних засобів для оновлення, ремонту й експлуатації фізично і морально застарілої техніки. Крім того, юридичні особи реалізують транспортні засоби для погашення своїх боргів, поповнення оборотного капіталу і сплати податків.

Розрахунок надходжень *місцевих податків і зборів* здійснюється на основі фактичних надходжень за минулі періоди, даних про наявність платників, змін неоподаткованого мінімуму доходів громадян, ставок оподаткування. Для цього розробляються накопичувальні аналітичні таблиці довільної форми про динаміку надходжень за ряд минулих періодів, змін структури платників, індексу змін ставок оподаткування тощо. При визначенні бази оподаткування необхідно врахувати таке:

— неоподатковуваний мінімум доходів громадян, відносно якого встановлено граничні розміри місцевих податків і зборів, не змінювався з 1996 р.;

— середньоспівкова чисельність штатних працівників облікового складу, що є об'єктом оподаткування комунального податку, з року в рік має тенденцію до зменшення;

— можливе зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності — платників комунального податку у зв'язку з переходом на сплату єдиного податку (Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” в редакції від 28.06.99 № 746/99);

— стан перегляду органами місцевого самоврядування ставок ринкового збору.

Прогнозування єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва здійснюється на підставі указів Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 03.07.98 № 727 та “Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 28.06.1999 № 746/99.

При визначенні прогнозних надходжень необхідно врахувати тенденцію до подальшого збільшення суб'єктів підприємницької діяльності, які переходять на спрощену систему оподаткування.

3.5. Напрями підвищення рівня податкового прогнозування та планування

До основних напрямів удосконалення процесу податкового прогнозування та планування доцільно віднести:

1. Досягнення довготривалої стабільності норм, складу, і гинок і предмета оподаткування. Розуміння такої стабільності и к наперед визначеної, публічно оголошеної й фактично запро- ініджуваної динаміки норм оподаткування. Встановлення оп- гимуму — найкращих ставок за окремими видами загальнодержавних податків, а також встановлення індивідуальної ііпідкості зниження цих ставок. Найбільше зниження ставок оподаткування має відбуватися з тих платежів, які є найбільш і владними щодо визначення, конгролу та адміністрування, що дає змогу довільно тлумачити обсяги податкових зобов'я- тнь та знаходити шляхи уникнення цих зобов'язань.

2. Поступове зменшення податкового навантаження і грішсформація його структури. Напрями поступової трансформації структури податкового навантаження: досягнення більшої рівномірності розподілу цього навантаження; максиміза- ці іі розширення бази оподаткування за допомогою кожного по- дітку (охоплення всіх можливих платників); більша справедливість у розподілі тягаря. Зниження до прийнятного рівня по- діткових вимог до підприємств, що значно розширить базу і» юдаткування як за рахунок детінізації бізнесу, так і внаслідок активізації створення нових підприємств і мультиплікативно- г<> збільшення комерційних операцій. Оптимальним треба вважити таке значення податкового навантаження, за якого б мак- і імізувалися фіскальні результати з одночасною мінімізацією (найкращої сприйнятності платниками) податкових вимог.

3. Становлення рівноправних відносин між податківцями і платниками, усунення дискримінації платників за ознаками форми власності, правового статусу, рівня прибутковості, країни походження капіталу підприємства.

4. Активні дії уряду щодо послідовної оптимізації положень актів відповідного законодавства (що дало б змогу напра

щовати Податковий кодекс держави), скасування права самостійного прийняття підзаконних відомчих актів; публічна звітність держави за збір та використання податків, їх декларування в Інтернеті в он-лайн-режимі; вільний доступ засобів масової інформації та громадськості до інформації податкової служби; ефективний збір і розподіл податково-бюджетних надходжень, реорганізацію структур податкової служби та інші дії з розвитку податкової системи України.

5. Створення прозорих умов та відносної конкурентної переваги для ведення бізнесу та здійснення інвестицій в Україну.

6. Подолання довготривалого конфлікту між владою і бізнесом, покращення етики і культури відносин між ними, значне розширення свободи і зацікавленості в господарюванні.

7. Загальне прискорення динаміки реального ВВП.

8. Підвищення рівня сплачуваності податків.

9. Чітке регламентування умов і періоду застосування податкових преференцій з метою стимулювання інвестицій і створення нових робочих місць в окремих депресивних місцевостях. При цьому необхідні знижки або скасування платежів мають стосуватися лише прямих податків (головним чином податку з прибутку і соціальних нарахувань на фонд заробітної плати).

10. Законодавчі зміни до спеціальних режимів оподаткування суб'єктів господарювання на територіях спеціальних економічних зон, пріоритетного розвитку та технопарків. Новий порядок має заохочувати інвестиції і створення нових робочих місць, а не збільшення імпорту, що надходять через ці зони і території, як це було донедавна.

11. Підвищення ефективності діяльності Державної податкової служби шляхом:

- Відслідковування динаміки нарахувань і надходжень за видами платежів, галузями народного господарства, видами економічної діяльності, формами власності.

- Аналізу факторного впливу змін індексів цін, тарифів, темпів інфляції та інших макроекономічних показників на стан надходжень до бюджету, ув'язка контрольних показників надходжень з даними, отриманими від фінансових органів.

- Аналізу та оцінки виконання розрахункових показників мобілізації доходів за платежами, рівнями бюджетів, регіонами, міністерствами, галузями народного господарства, країни платниками податків та відстеження окремо їх впливу на загальні надходження платежів до бюджету.

- Виявлення схем ухилень від оподаткування та розробки методів їх запобігання. Узагальнення, аналізу та подання пропозицій щодо розширення бази оподаткування за рахунок зменшення обсягів неоподаткованих оборотів. Учасі в аналізі ефективності створення вільних економічних зон, зон пріоритетного розвитку, програм державної підтримки галузей народного господарства, застосування спеціальних режимів оподаткування, економічних експериментів.

- Аналізу результатів роботи органів державної податкової служби з мобілізації надходжень за платежами, рівнями бюджетів, платниками, структурними підрозділами, закріпленими спеціалістами, шляхами сплати. Підготовки пропозицій керівництву щодо прийняття управлінських рішень.

- Учасі у проведенні досліджень ефективності використання пільгових режимів оподаткування, наданих відстроченнях, розстроченнях зі сплати бюджетних платежів. Надання пропозицій зі скасування неефективних пільгових режимів оподаткування.

- Аналізу фінансового стану та виробничої діяльності підприємств у різних галузях народного господарства, за видами економічної діяльності, підпорядкованості міністерству, відомству, формами власності з метою виявлення додаткових резервів збільшення надходжень, визначення сплачуваності.

- Аналізу законопроектів щодо змін чинного податкового законодавства з питань оподаткування. Розрахунку впливу змін на стан надходження податків та інших обов'язкових платежів. Підготовки пропозицій з удосконалення законодавства з питань податкової та бюджетної систем.

- Організації роботи з обстеження визначальних платників податків на предмет виявлення причин спаду надходжень платежів до бюджету, координації роботи в частині проведення перевірок, пов'язаних з аналізом економічного та фінансового стану та порівняльної оцінки платників податків щодо ступеня ризику втрати податкових платежів.

- Вивчення практики господарської діяльності окремих підприємств з метою виявлення вузьких місць в оподаткуванні, відстеження впливу прийнятих нових законодавчих актів з питань оподаткування на фінансовий стан підприємств та стан їх розрахунків з бюджетом за галузями економіки, видами діяльності й окремими бюджетними платежами, відпрацювання методичних рекомендацій та надання пропозицій з усунення виявлених вузьких місць.

- Накопичення даних щодо розрахунків з бюджетом по групах платників податків за кваліфікаційними ознаками видів діяльності, галузевої приналежності, форм власності, регіонального розміщення виробничої бази та виявлення впливу цих факторів на показники фінансово-господарчого стану та розрахунків з бюджетом, відстеження динаміки податкового навантаження на платників податків за виділеними групами.

- Вивчення досвіду інших країн з питань податкової політики та використання його у своїй діяльності.

Питання для самоперевірки

1. Яке основне завдання податкового прогнозування і планування?

2. Які фактори впливають на якість прогнозування і планування?

3. Чи існує взаємозв'язок між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням?

4. Які основні пріоритети загальнодержавного податкового планування і прогнозування?

5. Назвіть органи, які займаються прогнозуванням і плануванням податкових надходжень.

6. Доведіть необхідність макроекономічного прогнозування на сучасному етапі розвитку економіки України.

7. Перерахуйте основні прогностичні макропоказники економічного і соціального розвитку України.

8. Дайте порівняльну характеристику методів, які використовуються при прогнозуванні та плануванні податкових надходжень.

9. Перерахуйте фактори, які враховуються при прогнозуванні повної дохідної частини бюджету.

10. Охарактеризуйте причини, які призводять до неточностей у результатах макроекономічного прогнозування.

11. Охарактеризуйте законодавчу базу для прогнозування та планування податку на прибуток.

12. Назвіть основні фактори, які повинні враховуватись при розрахунку надходжень податку на прибуток.

13. На основі яких законодавчих актів здійснюється прогнозування та планування податку на додану вартість?

14. Які основні фактори повинні враховуватись при розрахунку надходжень податку на додану вартість?

15. Охарактеризуйте основні законодавчі акти, на основі яких здійснюється прогнозування та планування акцизного збору.

16. Перерахуйте основні фактори, які необхідно врахувати при прогнозуванні надходжень від акцизного збору.

17. Проаналізуйте законодавчу базу для прогнозування та планування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

18. Які фактори мають вплив на процес прогнозування та планування єдиного податку?

19. Охарактеризуйте законодавчу базу прогнозування та планування єдиного податку.

20. На основі яких показників здійснюється прогнозування та планування місцевих податків і зборів?

ТЕМА 4

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЯК СКЛADOVA ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

4.1. Податкове регулювання й економічна політика держави

Історія розвитку суспільства показала, що ефективне функціонування ринкової економіки, незважаючи на властиві їй самоорганізацію й саморегулювання, неможливе без державного регулювання економічних і соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів і суб'єктів господарювання. Особливо зростає значення державного регулювання в періоди кризи.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає регулювання як дію за значенням “регулювати”, а останньому терміну дається два визначення¹:

- 1) впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі;
- 2) домагатися нормальної роботи машини, установки, механізму і т. ін., забезпечуючи злагоджену роботу складових частин, деталей.

Відповідно до визначення, наведеного в Економічній енциклопедії, під державним регулюванням економіки слід розуміти “сукупність форм та методів цілеспрямованого впливу”^{*1}

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. — 1440 с. — С.1020.

державних установ і організацій на розвиток суспільного способу виробництва (у тому числі продуктивних сил, техніко-економічних, організаційно-економічних та соціально-економічних відносин) для його стабілізації та пристосування до умов, що змінюються”².

Інакше кажучи, державне регулювання економіки — це вплив держави на хід економічних процесів шляхом їх корегування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства. Система державного регулювання здійснює, з одного боку, розробку та встановлення певних правил, дотримання яких є обов’язковим для всіх суб’єктів господарської діяльності, а з іншого — відповідальність цих суб’єктів за дотримання встановлених правил.

Загалом під податковим регулюванням розуміють цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики. Саме за допомогою податкової політики держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови національної економіки та її зростання.

В основі використання оподаткування як одного з найважливіших важелів економічної політики держави лежить властива податкам і системі оподаткування в цілому регульовальна функція.

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави й регіонів з інтересами платників: суб’єктів господарювання та громадян. У спрощеному вигляді механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави й платників може бути представлений у такому вигляді (рис. 4.1).

З огляду на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Однак надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу

² Економічна енциклопедія: У 3 т. — Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочер-ний (відп. ред.) та ін. — К.: Видав. центр “Академія”, 2000. — 864 с.

С. 322.

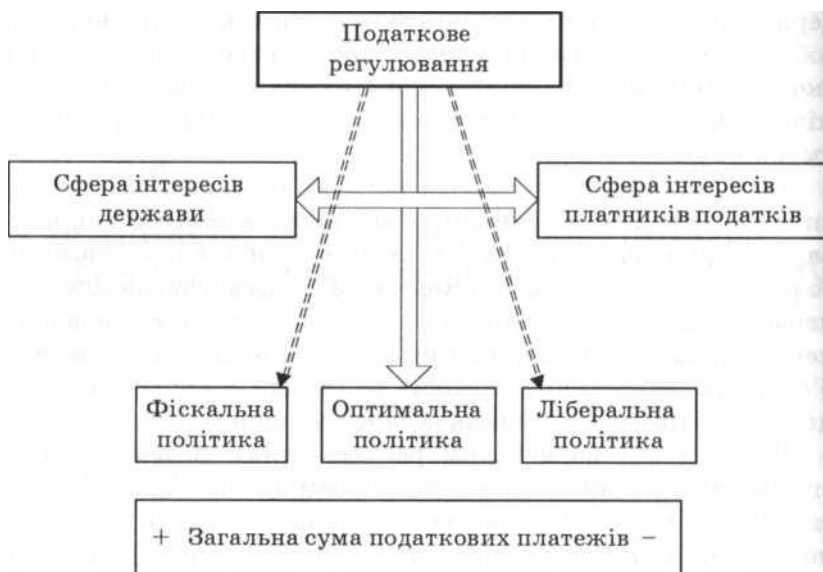


Рис. 4.1. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податку

до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнація, ухилення від оподаткування та тіньової економіки.

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т. ч. і витрат на сплату податків, тому лібералізація оподаткування об'єктивно сприяє зміцненню фінансового стану платників податків, нарощуванню обсягів продажів (тобто сприяє насиченню ринку і створенню конкурентного середовища) та збільшенню виплат, пов'язаних з оплатою праці. Останнє, у свою чергу, не тільки забезпечує підвищення рівня добробуту працюючих осіб, але й стимулює збільшення попиту в масштабах країни, що є найважливішим чинником стабільного економічного розвитку.

Таким чином, інтереси держави не є однорідними і не обмежуються тільки фіскальними інтересами. Метою соціальної держави є забезпечення високого рівня і якості життя її грома-

цнп. Фіскальна складова державної податкової політики забезпечує джерела фінансування прямих державних видатків на іквілізацію соціальних програм та централізованих інвестицій. Водночас, держава зацікавлена у зростанні добробуту грома- ції шляхом забезпечення умов економічного зростання, підвищення конкурентоспроможності національних товаровиробників, що є основою для збільшення реальних доходів населення, оплати праці та розвитку суб'єктів господарювання.

Обґрунтоване зниження податкового навантаження в пер- іоктиві може позитивно позначитися на обсязі податкових шідходжень до бюджету, оскільки обумовлене ним збільшення масштабів діяльності платників податків розширює базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств і ції плат на оплату праці забезпечує зростання податкових надходжень від прямих податків і зборів. Водночас, зайва лібералізація оподаткування означає скорочення доходів держави, що веде до неможливості в повному обсязі фінансувати поточні державні соціальні й економічні програми, тобто до обмеження загальнонаціональних інтересів.

Таким чином, завданням державної податкової політики і встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників.

Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в кон- іретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави.

Податки мають визначальний та двоїтий вплив на розвитку виробництва. З одного боку, вилучення у формі податків певної частини доходів платників призводить до зменшення їх Інвестиційних можливостей, що негативно відображається на розвитку виробництва. З іншого боку, податки можуть певним чином стимулювати розвиток виробництва³. Безпосередній вплив оподаткування на результати розширеного відтворення проявляється у формуванні системи фінансових стимулів для подальшого розвитку підприємництва за послаблення подат-

³ Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія й практики становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.

нового тиску. Введення оптимальних податкових ставок і обґрунтованих податкових пільг породжує дієві стимули для економічного зростання, збільшуються обсяги підприємницької діяльності, а відтак, зростає база оподаткування й первинні доходи платників податків⁴.

Примусове вилучення у платника певної частини його доходу спонукає його до підвищення продуктивності праці й веде до зростання виробництва. Однак податки можуть стимулювати працю й підприємницьку ініціативу лише в тому випадку, якщо платник буде впевнений, що за допомогою оподаткування держава не вилучить у нього весь приріст прибутку, отриманий у результаті зменшення витрат виробництва. Інакше у платника, навпаки, зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці й розширювати виробництво.

Використовуючи податкові надходження, держава може перерозподіляти капітал з тих галузей виробництва, які менш і задовольняють невідкладні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких дасть можливість вирішити принципово важливі і для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни і на вищий рівень. Таким чином, за допомогою податкових над-¹ходжень держава може впливати на структуру виробництва.

Проводячи певну податкову політику, держава змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків частини індивідуальних доходів призводить до зменшення споживчих витрат та індивідуальних інвестиційних] витрат) і збільшує державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, отже, створюючи для них ринки збуту, сти-¹ мує їхній розвиток. Крім того, держава сама організує виробництво суспільних товарів і послуг, фінансуючи це виробництво за рахунок податкових надходжень.

Певні елементи оподаткування (податкові пільги, ставки) можуть використовуватися як важелі прискорення розвитку виробництва в суспільно необхідних напрямках.

Разом з тим, незважаючи на високу ефективність, вважати податкове регулювання єдиним та вирішальним важелем впли

⁴ Податкове право: Навч. посіб. / М.П. Кучерявенко, Г.В. Гех, О.О. Дмитрикта ін.; Заред. М.П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.

ну на економічні процеси було б неправильним, оскільки лише зміною умов оподаткування без інших важелів державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки. Тому податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими непрямими та прямими методами.

Податкове регулювання належить до економічних методів, оскільки за своєю сутністю воно реалізується саме через економічні інтереси суб'єктів податкового процесу.

Специфікою податкового регулювання є чітке законодавче закріплення податкових правовідносин. Господарським кодексом України (ст. 17, частина перша) визначено, що “система оподаткування в Україні, податки і збори встановлюються виключно законами України”. Аналогічна норма міститься й у Конституції України.

У Законі України “Про систему оподаткування” податкове регулювання як прояв регулювальної функції податків знайшло відображення в системі принципів побудови системи оподаткування (ст. 3). Із дванадцяти сформульованих у цій статті принципів чотири тією чи іншою мірою пов'язані з податковим регулюванням:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- обов'язковості — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- соціальної справедливості — забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом впровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і

прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи.

Комплексний характер податкового регулювання проявляється й у тому, що системі оподаткування, у т. ч. і в Україні, властиві й деякі ознаки адміністративних методів регулювання. Зокрема, один із загальнодержавних податків — плата за торгові патенти за своєю сутністю є платою за право на здійснення окремих видів діяльності, тобто однозначно має дозвільний характер^{5,6}. Крім того, до заходів адміністративного впливу може бути віднесена заборона на застосування фіксованого податку з доходів від підприємницької діяльності внаслідок порушення встановлених для таких платників обмежень (ст. 14 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок із громадян”), обмеження на здійснення окремих господарських операцій з активами, що перебувають у податковій заставі й ін.

За формою впливу податкове регулювання відносять до не-прямих методів, що базується не на прямому примусі суб’єктів господарювання, а на використанні їхніх економічних інтересів. Справа в тому, що, застосовуючи засоби податкової політики, держава створює умови, за яких платникові стає вигідним здійснювати дії, що відповідають державним інтересам, і невигідним робити те, що інтересам суспільства не відповідає.

Заходи податкового регулювання за характером впливу можуть бути як стимулювальними, так і стримувальними, тобто мають комплексний характер. Так, введення в 1999 р. спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб’єктів малого підприємництва⁵ стало потужним стимулом для розвитку цього сектору національної економіки. Прикладом податкового “стримування” може послужити спеціальний метод податко-

⁵ Закон України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23.03.96 № 98/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 20. — Ст. 82.

⁶ Указ Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.98 № 727 “Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 283—288.

ного обліку бартерних операцій, який застосовувався в 1997— 2002 рр. (валовий дохід і податкові зобов'язання з ПДВ збільшувалися в момент здійснення першої операції в рамках бартеру, а право на збільшення валових витрат і податковий кредит ішникало в момент здійснення заключної операції⁷). Його записування значною мірою сприяло скороченню частки бартеру в економіці країни. Класичним прикладом податкового "стримування" є акцизний збір, введення якого за наявності пластичного попиту сприяє зниженню споживання підакцизних товарів.

Податкове регулювання здійснюється як на загальнодержавному (загальнодержавні податки й збори), так і на місцевому рівні (місцеві податки й збори, а також надання місцевими органами самоврядування пільг за загальнодержавними податками і зборами у межах сум, які зараховуються у місцеві бюджети, що передбачено Законом України "Про систему оподаткування"). Разом з тим, починаючи з кінця 90-х років ХХ ст. деякі інструменти податкового регулювання набувають характер регіональних. Це, зокрема, стосується територій, на яких експериментально до 2003 р. застосовувався спеціальний торговий патент, а також до спеціальних (вільних) економічних зонах і територій пріоритетного розвитку, межі яких у Ппгатьох випадках не відповідають межах окремих територіальних громад.

Заходи податкового регулювання, залежно від цілей, обраного інструменту й порядку його застосування, можуть мати о довгостроковий (стратегічний), так і оперативний (тактичний) характер. У першому випадку йдеться про механізми податкового регулювання, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей, і, як правило, не відчува- ■ гіся у той самий період, у якому реалізується регулюючий

⁷ Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 N¹¹ 168/97 (зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Н.М. Карпов. — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2005. — С. 174—218; Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 N 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР Оіі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: іп. основних законодавчих актів. / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Кар- — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2005. — С. 94—174.

вплив. До них відносять, наприклад, стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності й громадян, заходи, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування й т. п. У другому випадку йдеться про заходи, здатні забезпечити відчутний результат без істотного часового лага, тобто практично відразу ж після застосування відповідного регулюючого механізму. До них відносять: регулювання кон'юнктури ринку шляхом зміни ставок мита й ввізного ПДВ (у 2004 р. такі заходи були застосовані для недопущення зростання цін на внутрішньому ринку зерна); введення пільг з ПДВ для суб'єктів видавничої справи (2004 р.) — з метою захисту вітчизняних товаровиробників і т. п.

У вітчизняній фінансовій думці XIX—XX ст. необхідність активного використання регулювальної функції оподаткування сформульована у працях С. Іловайського, А. Ісаєва, І. Озерова, О. Соколова, А. Тривуса⁸. При цьому поряд з місцем податків у регулюванні економічних процесів відзначалося значення податкового регулювання для соціальної політики держави.

У працях сучасних українських дослідників⁹ значна увага приділяється не самій можливості впливу податків на економіку, що нині не підлягає сумніву, а переважно проблемам ефективності застосування інструментарію податкового регулювання, насамперед, у сфері розвитку підприємницької діяльності.

Підкреслюючи об'єктивну необхідність процесу податкового регулювання, вітчизняні фахівці цілком справедливо зауважують, що “його результат залежить від адекватності застосовуваних засобів стану реальної економіки. ...Тому з економіко-

⁸ *Иловайский С.И.* Косвенное налогообложение в теории и практи-1 ке. — Одесса: [Б. и.], 1892. — 252 с.; *Исаев АА.* Очерк теории и политики налогов. — М.: ООО “ЮрИнфоР-Пресс”, 2004. — 270 с.; *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. — Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. — М.: Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1908. — 530 с.; *Соколов АА.* Теория налогов. — М.: ООО “ЮрИнфоР-Пресс”, 2003. — 1 506 с.; *Тривус АА.* Налоги как орудие экономической политики. — Баку: [Б. и.], 1925. — 32 с.

⁹ *Василик ОД.* Податкова системи України: Навч. посіб. — К.: ВАТ “Поліграфкнига”, 2004. — 478 с.; *Соколовська А.М.* Податкова система держави: теорія й практика становлення. — К.: Знання-Прес, І 2004. — 454 с.

при нових і технічних аспектів податкове регулювання ускладнено в умовах економічної кризи”¹⁰ *.

Разом з тим важливою рисою податкового регулювання є його залежність від інтенсивності державного регулювання економіки в цілому. Різний рівень втручання держави в економіку в окремі періоди, що є особливо характерним для економік транзитивного типу, обумовлює динаміку співвідношення фіскальної та регулювальної функцій оподаткування. В цьому клані заслуговує на увагу виділена А. Соколовською “...закономірність підвищення регулювальної функції податків за умови посилення державного втручання в соціально-економічні процеси і зниження їх регулюючого значення за умови поглиблення державного регулювання економіки”¹¹.

З погляду масштабів слід розрізняти податкове регулювання на макро- і мікрорівні.

До найважливіших завдань, розв’язуваних за допомогою податкового регулювання на макрорівні, відносять:

- регулювання попиту та пропозиції. Вирішення цього завдання забезпечується зміною співвідношення прямих і непрямих податків, стримуванням попиту на певні групи товарів за допомогою введення спеціальних податків і зборів (акцизного збору, збору на розвиток садівництва, виноградарства й хмелярства й т. п.);

- формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням. Зменшення податкового тиску, як правило, призводить до випереджального зростання накопичення;

- вплив на темпи інфляційних процесів. З одного боку, податки розглядаються як засіб вилучення зайвої грошової маси, а з іншого, — зміна ставок непрямих податків впливає на рівень цін. На думку В. Найдѣнова та А. Сменковського¹² високі

¹⁰Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління. — Д.: Наука і освіта, 2001. — 304 с. — С. 32.

¹¹Соколовська А.М, Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Податкова система України: теорія та практика становлення. — К.: НДФІ, 2001. 372 с. — С. 91.

¹²Найдѣнов В.С., Сменковский А.Ю. Инфляция и монетаризм: уроки антикризисного управления. — Белая Церковь: ОАО “Белоцерковская книжная фабрика”, 2003. — 352 с.

податки супроводжуються двояким фактором інфляції: а) через скорочення (вихід у тінь) податкової бази та збільшення бюджетного дефіциту; б) через бажання підприємців компенсувати податкові вилучення додатковим доходом від зростання цін. Разом з тим збільшення податкового навантаження на доходи громадян стримує платоспроможний попит, що може певною мірою протидіяти підвищенню цін виробниками;

- формування раціональної галузевої структури. Введення галузевих податкових пільг (пільги для суб'єктів видавничої справи, підприємств автомобілебудівної, суднобудівної галузей і т. ін.), а також спеціальних галузевих податкових режимів (фіксований сільськогосподарський податок і спеціальний режим ПДВ для сільгосптоваровиробників) призводить до зменшення податкових вилучень у підприємств, які працюють у цих галузях, що забезпечує збільшення рентабельності й підвищення на цій основі інвестиційної привабливості галузей, і, в остаточному підсумку, — їхній прискорений розвиток;

- стимулювання інвестиційних процесів. Цей напрямок податкового регулювання став особливо популярним у податкових системах більшості розвинених держав і зачіпає інтереси всіх платників податків. Найбільш характерними інструментами, що використовуються для податкового стимулювання інвестиційної діяльності, є: податковий інвестиційний кредит (у вигляді відстрочення або розстрочення погашення податкових зобов'язань на період реалізації відповідного проекту); спеціальні механізми оподаткування дивідендів; застосування прискореної амортизації; введення спеціальних режимів оподаткування (у межах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку) та ін.;

- підтримка інноваційної діяльності. Цей напрям податкового регулювання також набув популярності у податкових системах більшості розвинених держав і стосується інтересів не тільки інноваційних підприємств, а й усіх платників податків. Для стимулювання інноваційної активності використовуються податкові інструменти, аналогічні тим, що застосовуються для створення сприятливого інвестиційного клімату. Специфічними засобами податкової політики, спрямованими на прискорення інноваційних процесів у країні, є прямі пільги

інноваційним підприємствам, а також спеціальні режими оподаткування інноваційних проектів у технопарках. Останній на прям реалізується і в Україні, де державною підтримкою (у вигляді податкових пільг з податку на прибуток та відстрочення сплати імпортного ПДВ при ввезенні нових устаткування, обладнання і комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні) користуються 16 технопарків. Щоправда, призупинення в 2005 р. надання податкових пільг цим суб'єктам призвело до того, що сьогодні діє тільки 8 технопарків, які станом на 1 грудня 2006 р. реалізовували 34 інноваційні проекти з 53 зареєстрованих, а сума залучених технопарками інвестицій з 2005 р. за III квартал 2006 р. у рамках виконання інвестиційних та інноваційних проектів становила лише 13 млн грн;

- насичення ринку соціально значущими товарами та послугами. Так, зокрема, спеціальні пільги щодо податку на прибуток і податку на додану вартість встановлені в Україні для нігчизняних виробників продуктів дитячого харчування; від ПДВ звільнені операції з поставки лікарських засобів, медичних виробів, товарів спеціального призначення для інвалідів тощо; торгівля деякими товарами першої необхідності здійснюється з придбанням пільгового торгового патенту;

- прискорений розвиток депресивних регіонів. Вирішення цього завдання здійснюється за рахунок таких засобів податкового регулювання, як введення спеціальних режимів оподаткування окремих територій, а також реалізація регіональної податкової політики органами місцевого самоврядування (у компетенцію яких входить не тільки введення і скасування більшості місцевих податків і зборів, але й надання пільг на загальнодержавними податками і зборами, що надходять у місцеві бюджети).

Реалізація податкового регулювання на мікрорівні проявляється через зміну податкового навантаження на конкретних платників, що відповідають встановленим критеріям:

- забезпечення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи населення. Серед заходів у цьому напрямі у вітчизняній і закордонній практиці оподаткування заслуговують на увагу такі, як звільнення створених суб'єктів господарювання від оподаткування на певний період (т. зв. податкові

канікули), введення спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва, касовий метод податкового обліку з ПДВ та ін.;

- збільшення обсягів діяльності й розвиток конкурентного середовища. Найбільш радикальними засобами впливу на суб'єктів господарювання в цьому напрямі виявилось введення єдиного податку з фізичних осіб — суб'єктів малого підприємництва, податкові зобов'язання за яким не пов'язані з розмірами виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- стимулювання раціонального використання ресурсів. У певному сенсі на вирішення цього завдання спрямоване власне введення таких загальнодержавних податків та зборів, як плата за землю, збір за забруднення навколишнього природного середовища та деяких інших податків і зборів. Крім того, практика оподаткування в європейських країнах свідчить про доцільність використання з цією метою спеціальних податкових інструментів, спрямованих на впровадження екологобезпечної техніки, технології, стимулювання виробництва екологічної продукції тощо;

- забезпечення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку. Це завдання вирішується шляхом стимулювання: підвищення освітнього рівня працівників підприємств (віднесення до валових витрат на професійну підготовку й перепідготовку кадрів, що дозволяє зменшити податкове навантаження з податку на прибуток); розвитку наукової й науково-технічної діяльності суб'єктів господарювання (витрати на наукові дослідження також дозволено включати до складу валових витрат); введення цільових пільг для інноваційних проектів тощо;

- стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена. Найбільш характерним прикладом у цьому плані є введення акцизного збору, що збільшує кінцеву ціну підакцизного товару, а це негативно впливає на обсяги його споживання, наслідком чого є посилення конкуренції й відповідне обмеження виробництва таких товарів.

Розвиток податкової науки й практики податкового регулювання висуває на перший план проблему раціонального спо- 124

н учення фіскальної й регулювальної функцій податків. З вирішенням цієї проблеми пов'язана побудова ефективної системи оподаткування і ступінь розвиненості механізмів податкового регулювання. Визнання важливості цієї проблеми підтверджується тим, що частиною другої ст. 17 Господарського кодексу України як обов'язкова вимога до законів, що регулюють оподаткування суб'єктів господарювання, висунуто не просто раціональне, а оптимальне сполучення цих функцій.

Слід зазначити, що універсальних рецептів для забезпечення такого оптимального сполучення немає ані в податковій науці, ані у практиці оподаткування, а раціональне (ефективне) співвідношення — досить динамічне й у кожний момент історичного розвитку податкової системи визначається дією цілої низки факторів.

На початковому етапі становлення податкової системи держави в період побудови в Україні ринкових відносин і за відсутності необхідного досвіду податкового регулювання основним завданням податкової політики було забезпечення формування дохідної частини бюджету. Саме цими обставинами обумовлений яскраво виражений фіскальний тип податкової системи початку — середини 90-х років минулого століття.

У міру становлення системи оподаткування в Україні увага до регулювальної функції оподаткування посилювалася. На другому етапі реформування податкової системи України, початок якого зазвичай пов'язують з 1997 р., одержали законодавче закріплення чинні на той час принципи побудови системи оподаткування, пов'язані з регулювальною функцією податків; радикального перегляду й подальшої лібералізації зазнала система податкових пільг, а також уперше в історії українського оподаткування була здійснена спроба системного підходу до податкового регулювання. Останній напрям був реалізований шляхом: проведення широкомасштабних експериментів у сфері галузевого оподаткування; введення чотирьох альтернативних систем оподаткування; створення спеціальних податкових режимів у вільних економічних зонах (БЕЗ), на територіях пріоритетного розвитку (ТПР) і технопарків.

З 2004 р. почався процес поступового згортання необґрунтованих податкових пільг і, в першу чергу, податкових пільг індивідуального характеру, результатом чого став серйозний пе

регляд і радикальне скорочення переліку пільг та інших механізмів податкового стимулювання з другого кварталу 2005 р. Основними аргументами на користь такого принципового повороту податкової політики були необґрунтованість багатьох наявних податкових пільг і зловживання, пов'язані з особливими умовами оподаткування в БЕЗ і ТПР. Разом з тим ситуація, що склалася до 2005 р. пов'язана не тільки з названими проблемами, а й з недосконалістю застосовуваних механізмів податкового регулювання й недостатньою їх ефективністю, тому повна відмова від деяких зі скасованих пільг, а також від спеціальних режимів оподаткування територіального характеру представляється все-таки недостатньо обґрунтованою.

4.2. Принципи податкового регулювання

Процес податкового регулювання є достатньо складним та неоднозначним. Тому безперечно важливим є його внутрішня скоординованість та підпорядкованість загальним правилам, і Виходячи з цього, першорядного значення набуває визначення та коректне застосування принципів податкового регулювання.]

Під принципом у широкому сенсі розуміють “основне, вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін.”¹³. Згідно з цим, для цілей податкового регулювання наведене визначення можна інтерпретувати як “основне, вихідне положення теорії оподаткування у сфері реалізації регулювальної функції податків”.

Інше загальноприйняте значення цього терміна — “правило, покладене в основу діяльності якої-небудь організації, товариства і т. ін.”¹⁴. Тобто *принцип податкового регулювання* в цьому сенсі слід розуміти як основне положення, що визначає сутність та основу цього процесу; правило, покладене в ос

¹³ Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов, ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. — 1440 с. — С.941.

¹⁴ Там само.

I Податкове регулювання

нову податкової політики держави як одного з основних важелів державного регулювання економіки.

Виходячи зі специфіки реалізації регулювальної функції податків, принципи податкового регулювання є похідними, по-перше, від принципів державного регулювання економіки, а по-друге, — від принципів оподаткування та податкової політики (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Взаємозв'язок принципів податкового регулювання і принципами оподаткування та державного регулювання

Принцип наукової обґрунтованості є одним з базових принципів державного регулювання та передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного і соціального життя суспільства, національних особливостей¹⁵. Зміна умов оподаткування внаслідок регулятивних впливів з боку держави обумовлює зміну вартості продукту, що випускається, оскільки для суб'єктів господарювання — платників податки виступають непродуктивними витратами. Це, у свою чергу, впливає на співвідношення попиту та пропозиції, рівень інфляції тощо. Тому цілком очевидно є необхідність врахування в процесі прийняття рішень у сфері податкового регулювання об'єктивних економічних законів: вартості, попиту, пропозиції та ін.

Принцип наукової обґрунтованості податкового регулювання передбачає також врахування тих умов, у яких здійснюються регулятивні впливи. Специфічними рисами сучасного етапу розвитку української економіки є значна частка тіньової та неспостереженої економіки, а також порівняно низький рівень податкової культури платників. Внаслідок цього заходи податкового регулювання, які дають відчутний ефект у країнах з розвинутою ринковою економікою, можуть не спрацювати та не давати бажаного результату.

Принцип узгодження інтересів є одним з ключових принципів податкового регулювання, оскільки механізм впливу заходів податкової політики на соціально-економічні процеси реалізується саме через учасників податкових правовідносин. Цей принцип законодавчо закріплений як один з базових принципів побудови податкової системи. Відповідно до частини першої ст. 17 Господарського кодексу України, система оподаткування України має базуватися на принципі поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. Порушення в процесі податкового регулювання балансу інтересів може призвести до негативних наслідків. Так, наприклад, надмірне податкове навантаження на фонд оплати праці за низького рівня податкової

¹⁵ Гіль С.Є. Державне регулювання економіки. — Ч. 1 / С.Є. Гіль, О.А. Дудник, Л.В. Сфремова та ін. — Х.: Вид-во ХДЕУ, 2002. — 92 с. — С. 63.

іє ультури суттєво прискорило процеси тінзації економіки України в 90-х роках минулого століття.

Принцип системності податкового регулювання обумовлений системним характером об'єкта регулювання — національної економіки, яка є складною динамічною системою, що включає в себе різні рівні та елементи. Виходячи з цього державне регулювання взагалі та податкове регулювання зокрема має ґрунтуватися на системних засадах у розв'язанні економічних, соціальних, науково-технічних, екологічних та інших проблем.

Специфікою податкового регулювання виступає те, що регулювальні впливи на соціально-економічні процеси здійснюються через відповідні зміни системи оподаткування, тобто специфічним об'єктом цього виду державного регулювання є податкові правовідносини, які реалізуються в податковій системі.

Оскільки реалізація регулювальної функції не повинна послаблювати фіскальну функцію оподаткування та податкової системи в цілому, принцип системності податкового регулювання в цьому аспекті полягає в забезпеченні раціонального співвідношення регулювальної та фіскальної функцій оподаткування.

Реалізація податкового регулювання пов'язана з системою взаємодії інтересів держави, регіонів та платників податків. Ці інтереси є різноспрямованими, тому виважене використання засобів податкового регулювання не повинно суттєво порушувати баланс цих інтересів, тобто обмеженням у процесі податкового регулювання має бути забезпечення стійкості цієї системи. Так, надмірне застосування податкових пільг з податків і зборів, що сплачуються до місцевих бюджетів (наприклад, плати за землю), може призводити до скорочення надходжень до цих бюджетів та підриву фінансової основи місцевого самоврядування. Це, у свою чергу, порушує баланс інтересів держави та регіонів у контексті оподаткування. Для виправлення цієї ситуації можуть бути застосовані як податкові (збільшення податкових надходжень від інших податків та зборів) так і неподаткові методи державного регулювання (наприклад, у вигляді збільшення розміру міжбюджетних трансфертів), що може породжувати нові проблеми не тільки економічного, а й со-

ціально-психологічного характеру. Цей аспект принципу системності є настільки важливим, що деякі фахівці¹⁶ виділяють погодження інтересів як окремий принцип державного регулювання економіки.

Проявом принципу системності є також те, що всі заходи податкового регулювання мають розглядатися в їх взаємодії та взаємозв'язку. Рациональне поєднання та взаємодія різних інструментів податкового регулювання підсилює їх дієвість завдяки синергійному ефекту, тому для вирішення будь-якого завдання у сфері податкового регулювання слід застосовувати відповідний “пакет” інструментів. Введення локальних заходів порушує цілісність системи податкового регулювання та знижує, в кінцевому рахунку, його ефективність.

Принцип комплексності. Податкове регулювання є не єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави. Воно має застосовуватися в комплексі з іншими прямими та непрямими методами державного регулювання, такими як митно-тарифне регулювання, державна політика ціноутворення, бюджетна політика, ліцензування певних видів господарської діяльності, монетарна політика тощо. Економіка настільки багатогранна та взаємозалежна субстанція, що потребує комплексного підходу до реформування всієї системи державного управління, а не тільки його окремого елемента — оподаткування¹⁷.

При цьому не можна абсолютизувати податкове регулювання як єдиний дієвий та вирішальний важіль державного регулювання, оскільки шляхом зміни лише умов оподаткування без інших важелів державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки, а бажані результати можуть бути досягнуті за умови використання державою всього арсеналу засобів та інструментів державного регулювання.

¹⁶ Гіль С.С. Державне регулювання економіки. — Ч. 1 / С.С. Гіль, О.А. Дудник, Л.В. Сфремова та ін. — Х.: Вид-во ХДЕУ, 2002. — 92 с. — С. 63.

¹⁷ Крысоватый А.И. Моделирование векторов реформирования налоговой политики // Налогообложение: проблемы науки и практики. — Х.: ИД “ИНЖЭК”, 2006. — 232 с. — С. 99.

Принцип пріоритетності передбачає чітке визначення пріоритетів податкового регулювання — основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких через податкові заходи слід зосередитися державі в конкретний момент часу. Необхідність визначення пріоритетів податкового регулювання зумовлена обмеженістю фінансових ресурсів держави та різноспрямованістю фіскальної та регулювальної функцій оподаткування, оскільки посилення податкового стимулювання платників автоматично означає відповідне зменшення податкових надходжень у бюджети та державні цільові фонди протягом періоду після здійснення регулятивного впливу. Тому податкове регулювання має бути зосереджене на вирішенні пріоритетних завдань держави, насамперед стратегічного характеру.

Найбільш складною проблемою реалізації цього принципу < визначення обмеженого кола пріоритетних завдань, які ма- ітть вирішуватися засобами податкового регулювання. Як свід- чить досвід розвитку податкової системи України, нехтування цією проблемою наприкінці 90-х років ХХ ст. призвело до суттєвого зменшення фіскальної ефективності оподаткування та втрати дієвості відповідних заходів податкового регулювання. І (е стосується, зокрема, численних податкових пільг галузевої спрямованості, широкої сфери пільгового оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку тощо, внаслідок чого бюджет втратив значні суми надходжень без відповідних позитивних результатів у вирішенні поставлених соціально-економічних завдань. Після 2003 р. кількість пріоритетів податкового регулювання поступово зменшується, що сприяє концентрації зусиль на вирішенні і найбільш важливих проблем економічного та соціального розвитку. Тому визначення пріоритетів податкового регулювання та обмеження їх кількості є об'єктивною вимогою дієвої податкової політики та має бути врегульоване на законодавчому рівні.

Принцип раціонального поєднання стратегічного та тактичного підходів у податковому регулюванні. Залежно від характеру цілей податкової політики податкове регулю- пання може мати стратегічний або тактичний характер. Цей принцип певною мірою пов'язаний з принципом пріоритет

ності. Разом з тим, заходи управління економікою, в тому числі заходи податкового характеру, не обмежуються виключно стратегічними цілями. Так, в окремі періоди часу для вирішення локальних завдань (здебільшого — галузевої спрямованості) можуть використовуватися пільги підтримки. Надмірне використання інструментів податкового регулювання при вирішенні тактичних питань не можна вважати обґрунтованим, але й повна відмова від застосування відповідних засобів для досягнення тактичних цілей неможлива. Тому на кожному етапі розвитку економіки країни постає завдання раціонального поєднання стратегії і тактики податкового регулювання. Проте згідно з принципом пріоритетності, перевага в податковому регулюванні має надаватися саме використанню податкових інструментів стратегічного характеру.

Принцип законодавчого регулювання впливає зі специфіки податків та оподаткування як інституту сучасного суспільства. Він полягає в тому, що всі інструменти державного регулювання у сфері оподаткування мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами, причому законодавчо мають бути врегульовані всі елементи кожного з цих інструментів.

На практиці цей принцип у багатьох випадках порушується внаслідок надмірного застосування у спеціальних податно-і вих законах норм непрямої дії. У сучасному українському оподаткуванні деякі елементи інструментів податкового регулювання встановлюються не законами, а постановами Кабінету Міністрів України, наказами ДПА України та інших централь-них органів виконавчої влади.

Так, наприклад, передбачені ст. 5 Закону України “Про податок на додану вартість” податкові пільги у вигляді звільнення окремих операцій від ПДВ потребують конкретизації через переліки відповідних товарів (робіт, послуг), визначення яких віднесено до компетенції Кабінету Міністрів України. Це, зокрема, стосується поставки: вітчизняних продуктів дитячого харчування; товарів спеціального призначення для інвалідів; поставки (у тому числі аптечними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення; поставки послуг з охорони і

вдоров'я; культових послуг та предметів культового призначення тощо.

До того ж законодавчими актами до компетенції Кабінету Міністрів України часто відноситься й порядок застосування податкових пільг (поставка на пільгових умовах вітчизняних продуктів дитячого харчування — пп. 5.1.1 Закону України " 11 ро податок на додану вартість"; безкоштовна передача рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям або підприємствам — пп. 5.1.18; поставка товарів (робіт, послуг), передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав та представництв міжнародних організацій в Україні п. 5.3 цього ж закону та ін.).

В оподаткуванні прибутку підприємств до повноважень Кабінету Міністрів України віднесено встановлення порядку: безоплатної передачі основних фондів, які підпадають під пільгове оподаткування (пп. 4.2.15 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"); гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування (пп. 5.4.3); цільового використання коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг суб'єктам книговидавничої справи (пп. 7.13.7 цього ж закону) тощо.

Реалізація принципу законодавчого врегулювання потребує системного удосконалення податкового законодавства та відмови, у більшості випадків, від застосування норм непрямої дії, що може бути досягнуто в податковому кодексі.

Принцип адаптації передбачає коригування впливу держави на соціально-економічні процеси залежно від внутрішніх та зовнішніх умов розвитку країни на основі безперервного в налізі дієвості й ефективності заходів податкового регулювання.

Певною мірою цей принцип впливає з системного характеру податкового регулювання та пов'язаний з таким принципом оподаткування як гнучкість, під якою розуміється "властивість податкової системи до трансформації та/або адекватної автоматичної реакції у відповідь на зміну умов господарської діяльності платників податків і макроекономічної ситуації в

цілому”¹⁸. Його реалізація передбачає необхідність моніторингу соціально-економічного стану країни та економічного розвитку платників податків, а також дієвості та ефективності застосування окремих інструментів податкового регулювання. Коригування заходів податкового регулювання під впливом умов, що постійно змінюються, є об’єктивною необхідністю з погляду забезпечення дієвої податкової політики держави, оскільки кожен з інструментів податкового регулювання має відповідну тривалість свого життєвого циклу, що й визначає можливість та доцільність його застосування в конкретних умовах з урахуванням пріоритетів соціально-економічного розвитку.

Цей принцип податкового регулювання певною мірою відповідає сформульованому А. Вагнером у рамках теорії колективних потреб принципу еластичності (рухомості) оподаткування. Проявами принципу адаптації є гнучкість (динамічність) податкового регулювання. Не існує механізмів, незмінних протягом часу: змінюється ринкове середовище, кон’юнктура ринку, державні пріоритети. Система податкового регулювання має відповідати цим змінам. Якщо цього не відбувається, ефективність механізмів регулювання знижується.

Важливою вимогою реалізації принципу адаптації в податковому регулюванні є раціональне поєднання гнучкості і стабільності використовуваних регулятивних інструментів. Ця проблема є дуже важливою, оскільки часті зміни умов оподаткування призводять до непередбачуваності податкових результатів господарської діяльності в середньостроковому та довгостроковому періодах, що унеможливорює ефективне стратегічне планування та управління розвитком суб’єктів підприємницької діяльності.

Принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового регулювання, хоча й реалізується за допомогою окремих дискретних механізмів, термін дії яких є обмеженим, але в цілому має безперервний характер. Застосовувані інструменти податкового регулювання мають бути послідовними та впливати з пріоритетів загальнодержавного розвитку.

¹⁸ Вишневский В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с. — С. 96.

Принцип мінімальної достатності впливає з відповідного принципу державного регулювання економіки, який по- її нгає в тому, що держава повинна виконувати тільки ті функції, які не може забезпечувати ринок. В. Вишневський зауважує, що “в сучасному розумінні регулювання означає не просто деяке довільне втручання в ринкові процеси, а перш за все коригування ринку в тих випадках, коли він не спрацьовує”¹⁹.

Щодо оподаткування специфіка прояву цього принципу полягає в тому, що застосування заходів податкового регулювання обмежено тим, що вони, в умовах широкого їх використання, можуть спотворювати дію ринкових механізмів, викривляти умови конкуренції, створювати штучні переваги для окремих платників. Саме тому вони мають бути нейтральними по підношенню до мотивів суб’єктів господарювання. Таким чином, податкове регулювання суперечить таким принципам оподаткування, як рівність та нейтральність оподаткування (хоча “...на практиці забезпечити повну податкову нейтральність в принципі неможливо”²⁰).

Реалізація принципу мінімальної достатності в податковому регулюванні накладає певні обмеження на масштаби та глибину регулятивних впливів з урахуванням пріоритетів соціально-економічного розвитку країни.

Принцип ефективності податкового регулювання означає порівнянність витрат бюджетів та витрат, пов’язаних з податковим адмініструванням заходів податкового регулювання, з результатами державного втручання в економіку засобами податкової політики. Іншими словами, позитивний економічний або/та соціальний результат відповідних заходів податкового регулювання має перевищувати втрати та витрати всіх суб’єктів податкових правовідносин, пов’язані з їх реалізацією.

На практиці застосування цього принципу потребує оцінки та врахування:

- реальних наслідків використання певного інструменту податкового регулювання. Оскільки окремі завдання державної соціально-економічної політики вирішуються за допомо-

¹⁹ Вишневский В.П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др. — Донецк: ДонНТУ, НЭП НАН Украины, 2006. — 504 с. — С. 58.

²⁰ Там же. — С. 172.

- 2) комплексні;
- 3) локальні.

До *інструментів системного характеру* відносять засоби податкового регулювання, вбудовані в систему оподаткування.

Серед них слід виділити насамперед загальний *рівень оподаткування*. Посилення податкового навантаження в загальному випадку є чинником, який стримує економічну активність і 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 у цьому плані можуть бути податкові системи скандинавських держав із соціально орієнтованою ринковою економікою (у 2002 р. податковий коефіцієнт у Швеції дорівнював 50,6 %). Зниження загального рівня податкового навантаження в загальному випадку сприяє поживленню всіх економічних процесів і зменшення частки тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз. Разом з тим, використання цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку з нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками.

Наступним механізмом регулювання системного характеру є *структура діючої в країні системи оподаткування*. Змінити цю структуру можна двома основними шляхами: по-перше, введенням нових податків і зборів і виключенням із системи оподаткування тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а по-друге, зміною співвідношення податкових ставок за різними податками і зборами.

Найважливішими структурними показниками податкової системи є:

- співвідношення прямих і непрямих податків. Зменшення цього показника дає змогу змістити центр навантаження оподаткування з виробника на споживача, а збільшення знижує стимули для виробництва й одержання доходів, але зменшує гостроту проблеми перекладання податків;

- співвідношення податків, що стягуються з юридичних і з фізичних осіб. За допомогою регулювання цього співвідношення держава може істотно стимулювати (або стримувати) ділову активність, інвестиції та зміну обсягів виробництва. Збільшення цього співвідношення сприяє зростанню реальних доходів населення і скороченню масштабів тіньової економіки. При цьому одночасно виявляється непрямий регулюючий вплив і на споживання — шляхом зміни чистого доходу, що залишається в розпорядженні споживачів;

- частка податків на майно й капітал. Зростання цього показника сприяє підвищенню ефективності використання капіталу і прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника.

Іншою групою механізмів системного характеру є *застосування альтернативних систем оподаткування*, до яких відносять: фіксований сільськогосподарський податок з юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності.

Перша з цих систем має галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників.

Друга й третя спрямовані на стимулювання розвитку малого підприємництва й вирішення на цій основі комплексу соціальних та економічних проблем.

Системний характер цих інструментів податкового регулювання проявляється в тому, що у випадку їх застосування принципово змінюються структура податкових платежів платників і об'єкти оподаткування. 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 регулювальної функції оподаткування, зокрема стимулювання збільшення обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів. Друга це дерегулювання підприємницької діяльності, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів і витрати платників на підготовку податкової звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних

санкцій. Цей аспект, разом зі зниженням податкового навантаження, у багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту або іншу альтернативну систему.

Отже, застосування альтернативних систем оподаткування, як на нинішньому етапі розвитку української економіки, так і в майбутньому є одним з найбільш ефективних засобів реалізації регулювальної 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. Порівняно зі звичайною системою оподаткування вони мають як певні переваги, так і деякі недоліки, які необхідно враховувати при законодавчому їх коригуванні та при прийнятті платником рішення щодо їх застосування.

До основних переваг альтернативних систем оподаткування (які, власне, і викликали їх появу), з погляду загальнодержавних інтересів, відносять:

- структурні зміни у валовому національному продукті на користь збільшення частки малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку діючих і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;
- розвиток конкурентного середовища й демонополізацію економіки;
- збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг за тими податковими платежами, які замінюються альтернативним податком);
- вилучення значної частини господарських операцій з тіньового сектору економіки за рахунок зниження податкового навантаження і спрощення процедурних питань при застосуванні альтернативних систем;
- зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами й державними цільовими фондами;
- спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат органів контролю внаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування;

- зменшення обсягу бартерних операцій (для спрощеної і системи оподаткування, обліку й 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 цілком на зниження гостроти проблеми стратифікації суспільства за ІІІІІІЕМ доходів.

Саме завдяки зниженню податкового тягаря і спрощенню механізмів, пов'язаних з адмініструванням єдиного й фіксованого податку були створені сприятливі умови для зайнятості працездатного населення (створено близько 500 тис. робочих місць) і зменшена соціальна напруга в країні. При цьому темпи збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб), які перейшли на спрощену систему оподаткування в 2003 р. порівняно з 2000 р. в окремих регіонах збільшилися більш ніж у три рази, а фізичних осіб — підприємців у п'ять разів. Частка надходжень єдиного податку від юридичних осіб у загальному обсязі надходжень зросла більш ніж у п'ять разів, а від фізичних осіб — у 2,8 рази.

Зворотнім боком цих системних інструментів податкового регулювання є недоліки, притаманні альтернативним системам оподаткування з позицій інтересів держави:

- певне зниження можливостей і ефективності податкового регулювання економіки за рахунок зменшення кількості податків а, відповідно, і об'єктів оподаткування;

- ризик недоодержання податкових надходжень до бюджету у разі погіршення загальноекономічної кон'юнктури у зв'язку зі зміною структури податкових платежів. Основний акцент при спрощеній системі оподаткування переноситься на виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рахунок 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 від такого “звичайного” джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції, внаслідок зменшення кількості перевірок і кількості податків, які сплачуються за звичайної системи оподаткування

З погляду платника податку, до переваг альтернативних систем оподаткування можуть бути віднесені: можливість са мостійного і свідомого вибору однієї з альтернативних систем оподаткування, що збільшує ступінь їхньої свободи у виборі стратегії розвитку й у прийнятті господарських рішень; зменшення податкового навантаження; зменшення кількості форм податкової звітності та спрощення податкового обліку, що сприяє зниженню непродуктивних витрат; зменшення ймовірності порушень податкового законодавства й застосування фінансових санкцій.

До негативних факторів, які можуть утримувати суб'єктів підприємницької діяльності від застосування альтернативних систем, потрібно віднести такі: наявність численних внутрішніх суперечностей нормативно-правової бази щодо альтернативних систем і її неузгодженість з іншими законодавчими актами в сфері оподаткування (що призводить до наявності різних трактувань тих самих норм); нечіткість визначення сфери застосування альтернативних систем оподаткування; можливість (за певних умов) збільшення податкових платежів порівняно зі звичайною системою оподаткування; тимчасовий характер альтернативних систем, що не дозволяє реалізувати довгострокову стратегію підприємницької діяльності; відсутність законодавчого врегулювання деяких істотних аспектів застосування альтернативних систем, зокрема специфіки оподаткування в перехідних періодах.

Стимулюючий характер фіксованого сільськогосподарського податку виявляється в його специфічних рисах, які зумовлюють принципові відмінності від звичайної системи оподаткування.

1. Порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва, що, безумовно, є принциповим для цієї категорії платників. Основне податкове навантаження при сплаті податку в грошовій формі припадає на другу половину року (80 %, з них 50 % — на третій квартал).

2. Об'єкт і база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгоспвиробників. Розмір виручки від реалізації сільгосппродукції й доходи від інших видів діяльності, а також розмір одержуваного прибутку не впливають на податкові зобов'язання плат-

рика. Саме цей момент забезпечує ефективне стимулювання розпитку сільгосптоваровиробників і поліпшення їх фінансових результатів за рахунок раціонального використання сіль- і ікогосподарських земель. На суму податкових зобов'язань поливають тільки два фактори: площа земельних ділянок і і ротова оцінка одиниці площі. І перший, і другий у більшості випадків залишаються незмінними протягом тривалого періоду, що забезпечує стабільні умови господарювання і виправдо- иус назву цієї альтернативної системи оподаткування.

3. На відміну від усіх інших альтернативних систем оподаткування фіксований сільгосподаток не обмежує платників V здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності. Єдиною вимогою є те, що частка виторгу від реалізації власної сільгосппродукції і продуктів її переробки у валовому доході платника має перевищувати 75 %, а н к і доходи будуть формувати іншу частину валового доходу низначає сам платник.

4. Істотно скорочується кількість податків, які підлягають сплаті. Фіксований податок сплачується в рахунок 11 загальнодержавних і одного місцевого податків і зборів. Позитивним наслідком цього є відповідне скорочення податкової звітності й концентрація строків погашення податкових зобов'язань, що дозволяє більш ефективно використовувати наявні оборотні кошти. Крім того, значно зменшується ймовірність помилок при складанні звітності, а відповідно — ймовірність застосування податкових санкцій і адміністративних штрафів.

5. Відсутність обмежень щодо обсягів діяльності, встановлених для інших альтернативних систем оподаткування, обумовлює стимулювання розвитку всіх сільгосптоваровиробників, які підпадають під визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку незалежно від того, чи відносяться вони до малих, середніх або великих суб'єктів господарювання.

6. Застосування фіксованого сільськогосподарського податку практично знімає проблему необхідності ведення окремого податкового обліку. Сума податку може бути обчислена прямим множенням площі сільськогосподарських угідь на відповідну податкову ставку, що значно спрощує процедуру розрахунку, а визначення кількісного критерію платника податків базується на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, застосування фіксованого сільськогосподарського податку є досить привабливим, насамперед для рентибельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, що створює спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути віднесені:

1. Спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною ознакою, — спеціальні (вільні) економічні зони й території пріоритетного розвитку. Як правило, застосування таких інструментів пов'язане з необхідністю прискореного розвитку депресивних регіонів шляхом економічного стимулювання залучення інвестицій і створення робочих місць. До цієї підгрупи також можуть бути віднесені технопарки, основною метою створення яких є прискорення інноваційних процесів.

Усього у світовому економічному просторі існує понад 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. Центр ООН з транснаціональних корпорацій (ІБГСТС) в 1990 р. вважав економічне і кількісне зростання СЕЗ однією з найбільш важливих тенденцій останніх десятиліть.

Відмінними рисами спеціальних режимів оподаткування як комплексних механізмів податкового регулювання є такі:

- у межах кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, які відносяться до різних податків і зборів (у більшості випадків — ПДВ, податок на прибуток, мито і плата за землю) та застосовуються одночасно;
- спеціальні податкові режими вводяться на певний встановлений законодавчим актом період;
- спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної та інноваційної (переважно в межах технопарків) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих со-

нінлі.них груп платників та ін.), які вирішуються шляхом за- і і ування податкових пільг, спеціальним податковим режими мам не властиві;

- для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види і спеціальні умови здійснення підприємницької діяльності (наприклад, обмежується мінімальний обсяг інвестицій), що й визначає коло платників;

- для засобів податкового регулювання цієї групи характерним є об'єднання податкових пільг з іншими заходами не-податкового регулювання підприємницької діяльності.

2. Спеціальні режими оподаткування, що вводяться за галузевою ознакою. Вони, по суті, є комплексом пільг, що вводиться одночасно за декількома різними податками та зборами, одержувачами яких є суб'єкти господарювання однієї галузі або платники, що здійснюють певний вид діяльності.

Останніми роками в Україні такі спеціальні галузеві режими оподаткування застосовувалися: в суднобудуванні, аерокосмічній галузі, гірничо-металургійному комплексі, автомобілебудуванні, сільському господарстві, видавничій справі, у фервиробництвобронетехніки, боєприпасів, коштів спецхімії й т.п.

Так, зокрема, комплекс заходів з підтримки видавничої справи передбачає:

- звільнення від ПДВ операцій з поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації і книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України (п. 5.1.2 Закону України "Про податок на додану вартість");

- тимчасове (до 1 січня 2009 р.) звільнення від оподаткування прибутку видавництва, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру, за умови спрямування коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розробку і впровадження новітніх технологій розширення виробництва книжкової продукції;

кової продукції (пп. 7.13.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Іншим прикладом галузевого спеціального режиму оподаткування є комплекс механізмів податкового регулювання діяльності сільгосптоваровиробників, який передбачає:

- право на віднесення до складу валових витрат плати за землю, що не використовується в сільськогосподарському обороті (пп. 5.2.5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”);

- збільшену тривалість податкового періоду з податку на прибуток підприємств (один календарний рік), початок якого припадає на 1 липня (п. 11.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”);

- індексацію валових доходів і валових витрат (п. 14.1 цього ж закону);

- зменшення суми нарахованого податку на прибуток (податковий кредит) на суму плати за землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті (п. 14.1 цього ж закону);

- особливий порядок визначення дати збільшення валових витрат і валового доходу у випадку продажу товарів, безпосередньо пов'язаних з технологічними процесами виробництва сільськогосподарської продукції сільгосптоваровиробників на умовах товарного кредиту (п. 14.3 цього ж закону);

- звільнення від ПДВ операцій:

- з безкоштовної передачі корпоративних прав (частки, паю, акції), емітованих переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства (пп. 5.1.19 Закону України “Про податок на додану вартість”);

- надання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних установ, інтернатів, закладів охорони здоров'я й надання матеріальної допомоги (у межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну людину) продуктами харчування власного виробництва й послуг з обробки землі окремим категоріям громадян і установ (пп. 5.2.4 цього ж закону);

- особливий порядок обчислення бази оподаткування за операціями поставки неплатникам ПДВ сільгосппродукції і

продуктів її переробки, придбані в осіб, що не мають статусу платників ПДВ (п. 11.20 цього ж закону);

- застосування нульової ставки за операціями поставки переробним підприємствам молока і м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності й господарювання (пп. 6.2.6), при цьому сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету переробними підприємствами за продані продукти переробки у повному обсязі направляється винятково для виплати дотацій сільгосптоваровиробникам (п. 11.21 цього ж закону);

- суми ПДВ за операціями поставки сільгосптоваровиробниками інших товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію, виготовлену на давальницьких умовах, залишаються в розпорядженні таких платників і використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення (п. 11.29 цього ж закону).

Щодо доцільності застосування комплексних галузевих інструментів податкового стимулювання існують різні погляди.

Прихильники податкової підтримки галузей аргументують СВОЮ позицію тим, що в силу певних історичних причин може складатися ситуація, коли відмова від державної підтримки деяких галузей може призвести до серйозних втрат економічного й соціального характеру, обсяг яких може перевищувати суму наданих пільг. Окремі галузі просто не в змозі існувати без державної підтримки, але при цьому мають важливе значення для збереження загальної економічної стабільності в державі. До таких галузей можна віднести, наприклад, вугільну промисловість, сільське господарство й деякі інші.

Інший підхід до цієї проблеми полягає в тому, що результатом державної підтримки є перерозподіл бюджетних ресурсів між секторами економіки. Світовий досвід вказує на те, що підтримувані державою галузі економіки часто є неефективними. У результаті забезпечується податкова підтримка тих галузей, які показують гірші показники діяльності, що є абсолютно нелогічним з макроекономічного погляду й 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) пору

шує 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 забезпечує вищу 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 до розвитку власного виробництва й задоволення потреб споживачів.

Крім того, податкова підтримка окремих галузей національної економіки не відповідає принципам СОТ і порушує засади справедливості оподаткування, що підриває довіру 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 вирішувана проблема при цьому полягає в необхідності обмеження масштабів застосування таких механізмів і в обґрунтованому виборі пріоритетних галузей, які потребують податкової підтримки.

У 2004—2005 рр. в Україні намітилася явна тенденція до скорочення сфери застосування спеціальних територіальних і галузевих режимів оподаткування. Так, за даними Рахункової палати України, скасування деяких галузевих механізмів податкової підтримки вітчизняних товаровиробників і спеціальних податкових режимів БЕЗ і ТПП у першому півріччі 2005 р. сприяли збільшенню надходжень до бюджету: з податку на прибуток — більш, ніж на 1,1 млрд грн і з ПДВ за виробленими в Україні товарами — на суму 1,4 млрд грн. Правда, такі радикальні заходи негативно позначилися на інвестиційному кліматі й зовнішньоторговельному балансі, тому в листопаді 2005 р. Кабінет Міністрів був змушений поширити на суб'єкти спеціальних економічних зон механізм відстрочення сплати ввізного ПДВ шляхом застосування податкових векселів, а протягом 2006—2007 рр. почався процес відродження податкових стимулів для суб'єктів цих режимів.

Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремо-

і'о податку або збору, що визначається вибором поєднання елементів податку й відповідним порядком обчислення податко- іїих зобов'язань. Досить часто такі інструменти податкового регулювання неправомірно класифікують як податкові пільги. Разом з тим, власне пільгами вони не є, їх слід розглядати як регулятори, безпосередньо вбудовані в конструкцію податку.

Ця група засобів податкового регулювання включає в себе такі інструменти.

1. *Інструменти, пов'язані з об'єктом оподаткування.* Сам факт введення того або іншого податку впливає на діяльність усіх тих платників, які мають відповідні об'єкти оподаткування.

У загальному випадку введення нового податку обумовлює прагнення суб'єкта господарювання організувати свою діяльність таким чином, щоб зменшити непродуктивне відволікання коштів на здійснення податкових платежів. У результаті пведення податку, об'єктом якого, наприклад, є здійснення повної діяльності або господарських операцій, підштовхує платника до вибору такого варіанта господарської поведінки, ні якого буде мінімальним обсяг оподатковуваних цим податком 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 пикористання такого об'єкта або (за неможливості покриття витрат на сплату податку внаслідок низької ефективності використання предмета оподаткування або з інших джерел) до його відчуження на користь ефективного власника. Результатом цього є активізація процесів перерозподілу власності й підвищення ефективності використання таких об'єктів.

Прикладом такого інструменту стосовно акцизного збору може бути встановлення переліку підакцизних товарів. Відсутність у переліку певного виду товару означає й відсутність податкових зобов'язань з акцизного збору при здійсненні операцій з його виробництва або імпорту (ст. 3 Декрету КМУ "Про акцизний збір" від 26.12.99 № 18-92). Разом з тим розглядати такий факт як податкову пільгу було б некоректним, оскільки

за такими операціями взагалі не виникає об'єкта оподаткування.

У Законі України “Про податок на додану вартість” (п. 3.1) об'єктом оподаткування визначені операції з поставки товарів і 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, надання транспортних послуг з перевезення пасажирів, вантажобагажу (товаробагажу) й вантажу за межами державного кордону України. Тому операції з випуску (емісії), розміщення в будь-які форми управління й продажу за грошові кошти цінних паперів суб'єктами підприємницької діяльності (відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (п. 1.6) цінні папери є товаром у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення); операції з передачі (повернення) майна на зберігання (відповідальне зберігання) й оперативний лізинг, які не підпадають під визначення поставки товарів (п. 1.4 Закону “Про податок на додану вартість”), є не податковими пільгами, а особливостями загального порядку визначення об'єкта оподаткування. Така сама логіка може бути застосована до всіх операцій, які не є об'єктами оподаткування згідно з п. 3.2 цього закону.

До таких інструментів в оподаткуванні прибутку підприємств відносять:

- зменшення валового доходу на суми коштів або вартість майна, що надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій в еміговані ним корпоративні права (пп. 4.2 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”), що дозволяє вивести з-під оподаткування частину одержуваних інвестиційних ресурсів, право власності на які до нього не переходить;

- механізм податкового регулювання операцій з одержан-] ня фінансової допомоги на поворотній основі (пп. 4.1.6 цього ж закону), що передбачає безподатковий режим тільки для короткострокової (у межах одного податкового періоду) поворотної фінансової допомоги.

2. *Визначення складу платників податків.* Масштаби податкового регулювання і його ефективність визначаються

тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники. Слід розрізняти встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування (який є вбудованим у конструкцію податку механізмом) і звільнення від оподаткування окремих груп платників, що можна класифікувати як податкову пільгу.

Так, до переліку суб'єктів оподаткування з комунального податку (ст. 15 Декрету КМУ “Про місцеві податки і збори” від 20.05.93 № 56-93) не включаються бюджетні установи й організації, а також планово-дотаційні й сільськогосподарські підприємства. Таке звільнення не слід розглядати як податкову пільгу, на відміну від ситуації, коли органи місцевого самоврядування у межах своєї 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. Зараз цей поріг встановлений на рівні 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців сукупно (пп. 2.3.1 Закону “Про податок на додану вартість”). Наявність такого порога, з одного боку, дозволяє підприємствам з невеликими обсягами діяльності не сплачувати цей податок і не вести трудомісткий податковий облік, але з іншого, — унеможливує для таких осіб компенсацію сум сплаченого ПДВ. Такий механізм також є елементом конструкції податку й не може бути розцінений як податкова пільга.

3. *Принципи встановлення і розмір ставки податку.* Значення ставки податку для податкового регулювання важко переоцінити. Багато фахівців вважають, що основним податковим регулятором на рівні системи оподаткування в цілому і на рівні кожного з податків і зборів є оптимальні податкові ставки²². Разом з тим, поняття “оптимальна ставка”, по-перше, досить відносне (все залежить від того, який саме з критеріїв

²² Василя О.Д. Податкова системи України: Навч. посіб. — К.: ПАТ “Поліграфкнига”, 2004. — 478 с.; Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія й практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.; Фокин В.М. Налоговое регулирование: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2004. — 76 с. — (“Библиотека налогового юриста”).

оптимальності покладений в основу її визначення і які обмеження при цьому передбачені), а по-друге, характеризується високим ступенем динамічності (зі зміною макроекономічних умов і цілей державної економічної політики оптимальний рівень ставок може змінюватися в досить широкому діапазоні).

У загальному випадку збільшення податкової ставки стримує дії платників, пов'язані зі збільшенням бази оподаткування. Зменшення ставок оподаткування, навпаки, стимулює суб'єкт господарювання, за інших рівних умов, до розширення масштабів таких дій.

Одним з різновидів цієї підгрупи інструментів податкового регулювання є встановлення диференційованих ставок, що дає змогу регулювати податкове навантаження з урахуванням специфіки окремих складових об'єкта оподаткування. Прикладом диференційованого підходу до встановлення ставок в Україні може бути податок з доходів фізичних осіб (табл. 4.1.).

Диференціація податкових ставок використовується також у ПДВ (основна ставка — 20 % і нульова ставка, що є не пільгою, а особливим механізмом стимулювання експорту і деяких інших видів діяльності), в оподаткуванні прибутку підпри-, емств (табл. 4.2), а також у багатьох інших податках і зборах. І

Крім розміру податкових ставок, серйозний регуляторний потенціал закладений у виборі методу їх встановлення.

Пропорційні ставки нейтральні стосовно платників, що мають різні розміри податкової бази, в них щонайкраще реалізований принцип рівнозначності та пропорційності оподаткування, закріпленій у ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування”.

Встановлення прогресивних ставок сприяє перенесенню ваги оподаткування на платників, що мають більші розміри бази оподаткування. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційованих полягає в тому, що різні ставки встановлюються залежно від розміру об'єкта оподаткування, але незалежно від його виду.

У світовій практиці прогресивні ставки найбільш широко застосовуються в оподаткуванні доходів і майна фізичних осіб, оскільки їх використання дозволяє змістити навантаження оподаткування на громадян, що мають високі й надвисокі доходи при одночасному зниженні податкового навантаження

Таблиця 4.1. Ставки податку з доходів фізичних осіб, що застосовуються для різних видів доходу

Вид доходу	Норма Закону*	Розмір ставки
Дохід у вигляді заробітної плати, інші виплати й винагороди, нараховані (виплачені) відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору	пп. 4.2.1, п. 7.1	Базова ставка (до 1 січня
Дохід, отриманий від роботодавця як додаткове благо (за винятком випадків, передбачених п. 4.3)	пп. 4.2.9, п. 7.1	(р. — і о 7о ; після — 15%)
Дохід у вигляді неустойки, штрафів або пені, отриманих як відшкодування матеріального або немайнового (морального) збитку	пп. 4.2.10, п. 7.1	
Кошти або майно (немайнові активи), отримані як хабар, викрадені або знайдені як скарб, не зданий державі у сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної ним міри покарання	пп. 4.2.16, п. 7.1	
Дохід від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (під-найм)	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 за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного страхування (крім доходу, зазначеного в пп. 9.8.4)	п. 9.8, п. 7.1	
Іноземний дохід (з урахуванням норм міжнародних договорів)	п. 9.9, п. 7.1	
Процентний (у т. ч. дисконтний) дохід, крім відсотків за банківськими депозитами (внесками) у банк або іншу фінансову установу, а також доходів за ощадними (депозитними) сертифікатами	п. 9.2, п. 7.1	

Продовження табл. 4.1

Вид доходу	Норма Закону*	Розмір ставки
Підзвітні суми, перевитрачені або не повернуті у встановлений строк	п. 9.10, п. 7.1	
<u>Дохід від продажу рухомого майна</u>	пп. 12.1, п. 7.1	
Дохід від відшкодування втраченої власності	ст. 15, п. 7.1	
Відсотки на банківський депозит (внесок) у банк або небанківську фінансову установу	п. 9.2, п. 7.2	5 % (з 1 січня 2010 р.)
Процентний або дисконтний дохід за ощадним (депозитним) сертифікатом	п. 9.2, п. 7.2	5 %
Виграш або приз у лотерею (крім державних лотерей) у грошовому вираженні	пп. 9.5.1, п. 7.3	Подвоєна базова ставка
Виграш у грі в ігровому закладі	пп. 9.5.2, п. 7.3	
Дохід, нарахований на користь нерезидента — фізичної особи із джерелом походження з України, за винятком доходів, зазначених у пп. 9.11.3	п. 9.11, п. 7.3	
Частина доходу, пропорційна сумі перевищення об'єкта нерухомого майна, що продається, понад 100 квадратних метрів	п. 11.2.1, п. 7.2	1 %
Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного з об'єктів нерухомості, або від продажу об'єкта нерухомості, іншого, ніж зазначений у пп. 11.1.1	пп. 11.2.1, п. 7.2	5%

Вид доходу	Норма Закону*	Розмір ставки
Дохід від обміну об'єктів нерухомості, придбаних після 1 січня 2004 р. для кожної сторони договору міни	пп. 11.2.4, п. 7.1	50 % від суми податку за ставкою для продажу об'єкта цього <u>виду</u>
Дохід від обміну рухомого майна для кожної сторони договору міни	п. 12.4, п. 7.1	
Дохід від спадкування коштів, майна, майнових або немайнових прав (залежно від ступеня споріднення)	ст. 13	0; 15; 30 %
Дохід від одержання подарунка (або в результаті укладання договору дарування)	ст. 14, ст. 7	
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	Залежно від виду доходу(прибутку) —

* Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 № 889-IV.

Таблиця 4.2. Ставки податку на прибуток підприємств залежно від виду об'єкта оподаткування

Вид діяльності	База оподаткування	Ставка, %
Підприємницька діяльність (базова ставка)	Оподатковуваний прибуток	25
Страхова діяльність (для страховальників-резидентів), за винятком довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення	Валовий дохід від страхової діяльності	3
Діяльність за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення	Валовий дохід від страхової діяльності зі страхування життя	0
Страхова діяльність у випадку порушення умов договорів довгострокового страхування життя		3
Страхова діяльність у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів при страхуванні або перестрахуванні ризику в страховиків і перестраховальників-нерезидентів, рейтинг фінансової надійності (стабільності) яких відповідає вимогам, установленим КМУ	Суми такого страхування або перестрахування	0

Продовження табл. 4.2

Вид діяльності	База оподаткування	Ставка, %
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, який виплачує такі доходи за власний рахунок)
Діяльність за договорами перестрахування	Доходи, отримані страховиком-цедентом від перестраховальників за винятком здійснених страховиком-цедентом страхових виплат (страхового відшкодування) у межах відповідальності перестраховальника	25
Нарахування й виплата дивідендів (авансовий 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 загальної діяльності	25
Господарська діяльність нерезидентів	Доходи із джерелом їх походження з України	15 (утримується 3 суми доходів за рахунок нерезидента)

Вид діяльності	База оподаткування	Ставка, %
Доходи нерезидентів на безпроцентні (дисконтні) облигації або казначейські зобов'язання	Різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченої (нарахованої) їх емітентом, і ціною їх придбання на первинному або 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)

пп малозабезпечені верстви населення. Саме такий підхід за-
позпечує дотримання принципу соціальної справедливості оподаткування. Найбільш послідовним прибічником прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб у вітчизняній фінансовій науці виступав А. Ісаєв, основні праці якого були написані в ХІХ ст.

Сьогодні єдиним податком у системі оподаткування України, за яким встановлені прогресивні ставки, є податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів (Закон України від 11.12.91 № 1963-ХІІ). Крім того, прогресивні ставки встановлені за внесками на загальнооб'єктове державне пенсійне страхування й деякі види загальнодержавного соціального страхування, утримуваним з доходів найманих робітників.

У прибутковому оподаткуванні громадян в Україні прогресивні ставки застосовувалися в період з 1993 по 2003 р., але, починаючи з 1 січня 2004 р. вони були замінені пропорційною ставкою податку з доходів фізичних осіб, розмір якої зараз становить 15 %.

Причиною відмови від прогресивного оподаткування доходів громадян є те, що межі діапазонів шкали (встановлені в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян) залишалися незмінними протягом тривалого часу й не враховували ані інфляційних процесів, ані зростання номінальної й мінімальної заробітної плати. У результаті цього доходи більшої частини населення до 2003 р. обкладалися за ставками 20 і 30 %, що явно перевищувало прийнятний рівень і підштовхувало роботодавців до виплати частини доходів у неофіційній формі, тобто в безподатковому режимі. Тому другою причиною переходу до пропорційної ставки податку була необхідність активізації боротьби з тіньовою економікою. Водночас такий підхід не відповідає принципам встановлення ставок індивідуального оподаткування, прийнятним у більшості країн ЄС, тому він, швидше за все, має тимчасовий характер і в перспективі має бути знову замінений прогресивним оподаткуванням.

Застосування прогресивного оподаткування доходів юридичних осіб дискримінує прибуткові підприємства, у яких зростання прибутку призводить до збільшення податкових

ставок. У результаті прибуткові підприємства прагнуть максимально занизити свої фінансові результати для цілей зниження оподаткування, і темпи розвитку економіки знижуються. Однак введення прогресивних ставок податків для юридичних осіб може мати й позитивні результати:

- знижені ставки податку на прибуток (дохід) корпорацій за невеликої бази оподаткування є потужним засобом підтримки малого бізнесу й низькорентабельних підприємств. Саме такий підхід використовується в Нідерландах, де при основній ставці 34,5 % для підприємств, що одержують оподатковуваний дохід до 22 689 євро, встановлена знижена ставка податку — на рівні 29 % . У Франції основна ставка податку 35,4 % застосовується для юридичних осіб, що мають обсяг товарообігу більше 7630 тис. євро. Якщо товарообіг не перевищує граничний рівень, ставка податку становить 15,45 % — для прибутку, меншого 38 120 євро, а розмір прибутку, що перевищує цю величину, оподатковується за ставкою 34,33 %²³;

- прогресивне оподаткування може бути застосоване як допоміжний антимонопольний механізм (проти дія надмірної концентрації й монополізації виробництва) або в тих випадках, коли держава не зацікавлена в збільшенні певних об'єктів оподаткування. У ресурсному оподаткуванні за допомогою прогресивних ставок може стримуватися зростання споживання окремих видів обмежених або непоновлюваних ресурсів, в оподаткуванні доходів — зростання масштабів виробництва й інвестиційна привабливість окремих галузей або видів діяльності.

Як додатковий механізм регулювання при прогресивному оподаткуванні може бути також застосований вид прогресії (рис. 4.3).

Регресивне оподаткування передбачає зниження податкових ставок у міру збільшення бази оподаткування. Використання такого методу встановлення ставок стимулює платника до збільшення податкової бази. На макроекономічному рівні застосування регресивних ставок в оподаткуванні доходів (при-

²³ European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor. — Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. — 754 p.

бутку) юридичних осіб сприяє економічному зростанню, створенню додаткової кількості робочих місць, прискоренню процесів концентрації капіталу. Такий метод встановлення ставок стимулює прискорений економічний розвиток суб'єктів підприємницької діяльності, однак для транзитивної економіки він неприйнятний з двох причин.

По-перше, регресивні ставки податків призводять до диспропорції в обкладанні суб'єктів підприємницької діяльності, оскільки податковий тягар більшою мірою перекладається на низькорентабельні підприємства, що може призвести до їхньої збитковості й ліквідації.

По-друге, збір встановлених на основі принципу регресії податків не дає змоги повною мірою забезпечити надходження суми коштів у дохідну частину бюджету.

Проте регресивні ставки податку на прибуток корпорацій все-таки застосовуються у світовому оподаткуванні, що, правда, не в чистому виді, а в сполученні із прогресивними (табл. 4.3).

4. Механізми, пов'язані з порядком обчислення бази оподаткування та податкових зобов'язань.

Практично в кожному податку є спеціальні механізми регулювання, які стимулюють або стримують певні дії платників за допомогою спеціальних правил обчислення бази оподаткування або податкових зобов'язань. Причому дія цих механізмів поширюється на всіх без винятку платників. Розглянемо деякі з таких механізмів на прикладі податку на прибуток підприємств.

Чинним українським законодавством, так само, яків більшості країн ЄС, передбачена можливість зменшення бази оподаткування на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування в попередніх податкових періодах (механізм перенесення збитків) (ст. 6 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств").

Цілком зрозуміло, що в умовах ринкової економіки у кожного підприємства можуть бути періоди, у яких суми понесених витрат перевищують отримані доходи. Це може бути наслідком зміни ринкової кон'юнктури (що від платника прямо не залежить), освоєнням нових видів продукції або видів діяльності, що потребує підвищених витрат на стадії впровадження, і, в остаточному підсумку, відповідає інтересам не тільки плат-

Таблиця 4.3. Шкали ставок податку на прибуток корпорацій у США та Великій Британії¹

США		Велика Британія	
Розмір оподатковуваного прибутку, дол. США	Ставка податку, %	Розмір оподатковуваного прибутку, ф. ст.	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	Понад 1 500 000	30,00
1 000 001 — 15 000 000	35		
15 000 001 — 18 333 333	38		
Понад 18 333 333	35		

¹Джерело: European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor. — Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. — 754 p.

ника, але й держави. Крім того, збиткова діяльність досить імовірна для новостворених підприємств, підтримка яких є одним з важливих завдань державного регулювання економіки. Тому механізм перенесення збитків дозволяє певним чином згладити негативні наслідки таких ситуацій шляхом зменшення податкового навантаження.

Такий механізм неправомірно відносити до категорії пільг з двох причин. По-перше, перенесення збитків є інструментом, застосування якого дозволено всім без винятку платникам без будь-яких додаткових умов і обмежень. По-друге, перенесення збитків сприяє реалізації принципу платоспроможності, який передбачає необхідність обкладання нетто-доходу, тобто доходу за виключенням пов'язаних з його одержанням витрат.

Іншим інструментом регулювання в оподаткуванні прибутку підприємств є порядок коригування приросту (убутку) запасів (п. 5.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”). Відповідно до нього сума приросту запасів за податковий період підлягає включенню до валового доходу платника, а суму зменшення (убутку) відносять до складу валових витрат. Власне наявність такого механізму є наслідком прийнятого порядку формування валових витрат без прив'язки до фактичного використання отриманих ресурсів.

Без такого коригування у платників з'являється можливість штучного заниження бази оподаткування шляхом накопичення запасів на кінець податкового періоду. Тому такий механізм стримує необґрунтоване збільшення вартості запасів товарно-матеріальних цінностей, а збільшення валових витрат платника у зв'язку зі зменшення запасів не може розцінюватися як податкова пільга.

Ще одним прикладом таких механізмів може бути право платників на податковий кредит, тобто зменшення суми податку на прибуток, яка перераховується до бюджету, від діяльності, що підлягає патентуванню, на вартість придбаних торгових патентів (п. 16.3 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”). Наявність такого механізму зацікавлює платника, що здійснює відповідні види діяльності, у прибутковій роботі за цим напрямком, оскільки за недостатнього обсягу прибутку сплачена вартість патентів не може бути повною мірою компенсована такому платникові. Така некомпенсація

иригтність патентів, по суті справи, є своєрідним покаранням суб'єкта підприємницької діяльності за неприбуткову діяльність.

Аналогічний регулятивний вплив має зменшення суми податкових зобов'язань з податку на прибуток на суму сплаченого емітентом корпоративних прав авансового внеску при пішлаті дивідендів.

5. Податкові пільги.

Різноманіття і масштаби застосування податкових пільг потребує більш докладного розгляду їх сутності, видів і принципів встановлення.

4.4. Податкові пільги

Податкові пільги є одним з найбільш широко розповсюдженіх механізмів сучасного податкового регулювання. Характерними рисами податкових пільг як інструментів податкового регулювання є:

- *обмежена сфера застосування.* Податкова пільга — це 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 або збором, у механізм якого вона вбудована. Крім того, сфера застосування пільги обмежується спеціальними умовами, які визначають її потенційних користувачів;

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

- *екстериторіальність.* Застосування пільг, на відміну від вільних економічних зон, не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою. Вони використовуються на тій території, на якій справляється 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 дають можливість достатньо оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулювальний податковий механізм тактичного характеру.

Незважаючи на те, що термін “податкові пільги” є одним з найпоширеніших у сучасному оподаткуванні, єдиного підходу до визначення цього поняття у спеціальній літературі немає, а в чинному українському податковому законодавстві цей термін взагалі не визначений.

У широкому розумінні пільга є повним або частковим звільненням від дотримання встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов’язків.

Стосовно оподаткування термін “пільга” (“податкова пільга”) вживається фахівцями по-різному.

Більшість вітчизняних фахівців розглядає податкові пільги як звільнення платників від сплати податку. До представників такого підходу належить Н. Кучерявенко, який визнає пільги як “повне або часткове звільнення юридичних осіб і громадян від сплати податків”²⁴. Досить близьке трактування цього терміна використовує А. Началов²⁵, уточнюючи, що звільнення це стосується певного кола фізичних і юридичних осіб. Дійсно, податкові пільги надаються окремим групам фізичних і юридичних осіб — платників податків. Разом з тим, такий підхід вважається неповним, оскільки він не поширюється на пільги, надані у відмінній від звільнення від сплати податку формі.

Відповідно до визначення, наведеного в Податковому кодексі Російської Федерації, податковою пільгою вважається надана платникові податків можливість зменшувати суму податку або збору, що підлягає сплаті за наявності підстав, встановлених Кодексом або іншим актом податкового законодавства

²⁴ Податкове право: Навч. посіб. / М.П. Кучерявенко, Г.В. Гех, О.О. Дмитрик та ін.; Заред. М.П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.

²⁵ Началов А.В. Налоговый словарь. — М.: Издательско-консультационная компания “Статус-кво 97”, 2004. — 400 с. — С. 172.

тва. Близьке за змістом визначення наведене у статті О. Підлісної²⁶: податкові пільги — це законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких для платника податку зменшуються податкові зобов'язання.

Інший підхід полягає в тому, що податкові пільги розглядаються винятково з позиції застосовуваних ставок податків і зборів — як диференціація ставок — зниження або підвищення податкової ставки для окремих платників. Разом з тим, зведення економічної сутності податкових пільг винятково до зменшення податкової ставки також серйозно звужує це поняття.

Усі розглянуті підходи до визначення пільг так чи інакше пов'язані з сумою податків або податкових зобов'язань. Разом з тим, такий підхід все-таки не вичерпує всіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням. Так, збільшення три-палості податкового періоду при тій самій загальній сумі податкових зобов'язань дає змогу платникові розосередити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням. Введення касового методу обчислення податкових зобов'язань замість методу “першої події” також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку погашення податкових зобов'язань здійснюється з тих самих джерел, з яких отриманий оподатковуваний дохід, що дозволяє уникнути відволікання власних оборотних коштів платника у випадку відвантаження продукції з її наступною оплатою.

Тому термін “*податкова пільга*” можна визначити як встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, що надає платнику можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням.

Результатом застосування пільг може бути повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, а також поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету.

²⁶ Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг // І Паук. вісник: 36. наук, праць УФЕІ. — 1999. — № 3. — С. 8.

Світовою практикою вироблений комплекс принципів надання податкових пільг. Найбільш важливими серед них є такі:

- застосування податкових пільг не повинно мати вибіркового характеру, у тому числі й залежно від форми власності платників. Індивідуально надані платнику пільги порушують принцип рівності в оподаткуванні, ущемляють права інших суб'єктів господарювання і, як правило, мають корупційний

характер;

- застосування пільг не повинно завдавати істотного збитку державним економічним інтересам, а їх введення має бути економічно обґрунтованим як з погляду інтересів держави, так і з позиції інтересів платника;

- при введенні пільг перевагу мають цільові пільги, застосування яких передбачає чітке цільове використання суми податку, яка залишається в розпорядженні платника;

- порядок дії та умови надання податкових пільг мають визначатися винятково в законодавчих актах і не підлягають істотним коригуванням на місцевому рівні;

- повноваження місцевих органів управління у сфері податкових пільг мають обмежуватися законодавством.

Класифікація податкових пільг наведена в табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Класифікація податкових пільг

Класифікаційна ознака	Вид податкових пільг
За характером цілей державної податкової політики	Соціальні
	Економічні
За призначенням	Стимулювальні
	Підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням коштів, що вивільнюються	Цільові
	Нецільові
За суб'єктами впливу	Спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	Спрямовані на суб'єктів господарювання, які не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва й розподілу)

Класифікаційна ознака	Вид податкових пільг
За часом дії	Пільги, період застосування яких не визначений Тимчасові пільги
За компетенцією встановлення	Загальнодержавні Пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
За елементам 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, що підлягає сплаті до бюджету Відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань

Різноманіття цілей державної податкової політики і шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, що мають різний характер і різні форми прояву.

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, відносять пільги, надані окремим соціально незахищеним групам громадян: ністосування податкової соціальної пільги у вигляді зменшення загального оподаткованого доходу на 100, 150 або 200 % мінімальної місячної заробітної плати, встановленої Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" на 1 січня звітного податкового року (залежно від соціального статусу одер

жувача); пільга у вигляді звільнення від зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування операцій з продажу оброчок і квартир, що придбаваються вперше. До соціальних пільг можуть бути віднесені також пільги з податку на прибуток (п. 7.12 Закону України від 24.12.2002 № 349-ІУ) і з ПДВ (пп. 5.2.1 і 6.2.8 Закону України “Про податок на додану вартість”), надані підприємствам громадських організацій інвалідів; пільги, надані роботодавцям і застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення; звільнення від ПДВ операцій поставки соціально-значущих товарів і послуг (вітчизняних продуктів дитячого харчування; товарів спеціального призначення для інвалідів, лікарських засобів і т. п. (п. 5.1 цього ж закону).

До *пільг економічного характеру* відносять локальні інструменти податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру. До цієї групи включають будь-які пільги, спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, інвестиційної діяльності, інновацій, поліпшення використання ресурсів і т. п. Прикладом пільг цього класу може бути звільнення від ПДВ операцій з безоплатного передавання приладів, устаткування, матеріалів науковим установам і організаціям, а також вищим навчальним закладам III—IV рівня акредитації (пп. 5.2.5 цього ж закону).

Разом з тим, на практиці іноді буває досить важко розмежувати податкові пільги за цим критерієм, тому що деякі з них одночасно спрямовані і на соціальні, і на економічні цілі. Так, комплексний характер має звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва (за умови спрямування цього прибутку на збільшення обсягів виробництва або зниження цін на такі продукти) (пп. 7.13.1 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”). З одного боку, така пільга сприяє забезпеченню доступності таких продуктів (за ціноюв складовою, причому, навіть у тому випадку, якщо вивільнені кошти направляються на збільшення обсягів виробництва, за наявності конкурентного середовища це також сприяє зниженню роздрібних цін), що особливо важливо для молодих родин, які мають порівняно не

великі доходи. З іншого боку, ця пільга має значення й для виробника, оскільки збільшення обсягів виробництва й продажу забезпечує економію на умовно-постійних витратах, що призводить до зниження собівартості одиниці продукції й поліпшення кінцевих фінансових результатів їхньої діяльності. Причому ефект для виробника досягається й у тому випадку, коли вивільнені кошти повністю спрямовуються на зниження роздрібних цін, оскільки за еластичного попиту зниження цін продажу сприяє збільшенню обсягу продажу і частки ринку, контрольованої таким виробником.

За критерієм призначення всі податкові пільги можуть бути класифіковані на дві групи: стимулювальні й підтримуючі.

Стимулювальні пільги спрямовані на заохочення дій платників, орієнтованих на вирішення загальнодержавних завдань. Так, зокрема, до таких податкових пільг можуть бути віднесені: дозвіл на віднесення до складу валових витрат сум коштів або майна, переданих до бюджетів або неприбуткових організацій (пп. 5.2.2 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”), на охорону культурної спадщини (п. 5.2.13 цього ж закону); звільнення від ПДВ операцій у рамках Договору про наукове й технологічне співробітництво з Свросоюзом (п. 5.13 Закону України “Про податок на додану вартість”) і т. п.

Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового тягара для окремих груп платників податків, що покликано забезпечити більш сприятливі (порівняно з іншими платниками) умови оподаткування для підтримки певного рівня конкурентоспроможності або мінімального рівня чистого доходу. Такі пільги звичайно надаються соціально незахищеним платникам — фізичним особам або суб’єктам господарювання нерентабельних або низькорентабельних галузей з метою захисту їх від більш конкурентоспроможних закордонних виробників. В останньому випадку застосовується також термін “протекціоністські” пільги, основне призначення яких полягає у захисті національного товаровиробника. Введення протекціоністських пільг суперечить принципам СОТ, тому в перспективі вони підлягають заміні іншими засобами державної підтримки.

Найбільш адекватним з погляду стратегії зростання є функціональний підхід до податкового регулювання, відповідно до

якого пільги мають бути не підтримуючими, а стимулювальними. Йдеться про надання пільг як винагороди за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань стійкого економічного розвитку.

З погляду *цільового використання коштів, що залишають ся у підприємства внаслідок застосування податкових пільг*, останні поділяються на цільові й нецільові. Перші з них надаються за умови використання сум, що звільняються від оподаткування, строго на цілі, визначені відповідним законодавчим актом. Прикладами таких пільг можуть бути, зокрема:

- дозвіл на віднесення до складу валових витрат сум коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам у розмірі, який перевищує два відсотки, але не більше десятих відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду (пп. 5.2.13 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”);

- звільнення від оподаткування прибутку Чорнобильської АЕС за умови, якщо ці кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до виведення та виведення Чорнобильської АЕС з експлуатації і перетворення об'єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему (пп. 7.13.2 цього ж закону);

- звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, окрім продукції еротичного характеру, — за умов спрямування вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг коштів на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розробку і впровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (пп. 7.13.7 цього ж закону).

За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути поділені на дві групи. Перша з них включає пільги, надані безпосередньо кінцевому одержувачу (стимулювання споживання), а друга — пільги, надані виробникам продукції (товарів, робіт, послуг) або суб'єктам підприємницької діяльності, які беруть участь у процесі реалізації таких товарів, робіт, послуг кінце-

кому споживачу (стимулювання виробництва й розподілу). В ш ранньому випадку стимулюється безпосереднє споживання.

Так, наприклад, у разі потреби у здешевленні цільових кре- дитів для окремих категорій платників (кредит під інновацій- п і програми, який надається суб'єктам підприємницької діяльності, або житловий кредит молодим родинам) з погляду поті ткового регулювання держави існує дві можливості. По-пер- нію, можна надати пільгу банківським установам (наприклад, у пигляді звільнення від оподаткування прибутку від таких ітерацій), а по-друге, фізичним особам — одержувачам таких і родитів у вигляді зменшення об'єкта оподаткування (загального місячного або річного оподаткованого доходу) на суму витрат, пов'язаних з виплатою відсотків за кредитом.

Іншим прикладом такої ситуації є стимулювання податко- ними методами споживання продуктів дитячого харчування. І (е завдання може бути вирішене як шляхом стимулювання виробництва (звільнення від оподаткування прибутку виробників дитячого харчування (пп. 7.13.1 Закону “Про оподатку- пішня прибутку підприємств”), стимулювання продажу (звільнення від ПДВ операцій поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями й спеціалізованими магазинами й куточками, які виконують функції роздавальних пунктів (п. 5.1.1 Закону “Про податок на додану вартість”), або ж стимулювання купівлі (можна передбачити варіант зменшення загального оподатковуваного доходу одного з батьків на документально підтверджену величину витрат на придбання таких продуктів).

При виборі конкретного варіанта податкового регулювання її таких ситуаціях загальним правилом є пріоритет у наданні пільги кінцевому споживачеві, тому що інтереси виробника далеко не завжди відповідають поставленому завданню. Однак у кожному конкретному випадку необхідний детальний аналіз всіх варіантів надання податкової пільги, оскільки в багатьох випадках “вузким місцем” є не кінцеве споживання, а виробництво або торгівля.

Залежно від періоду дії (хоча оперативний характер податкових пільг як інструмента податкового регулювання визначає відповідний часовий інтервал їх застосування, після закінчення якого вони мають бути скасовані як такі, що виконали своє

призначення) всі податкові пільги можуть бути поділені на такі, період дії яких законодавством не визначений, і пільги тимчасового характеру.

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

Пільги другої групи встановлюються на певний період часу (хоча подальше продовження цього періоду є звичайною практикою). Законодавче врегулювання періоду застосування більш характерне для пільг, які були введені вже в процесі дії спеціальних податкових законів, а також підтримуючих пільг. Прикладом тимчасових пільг може бути вже згадуване звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії (що введено на період до 1 січня 2009 р.). Іншим прикладом пільги тимчасового характеру є прискорена амортизація основних фондів групи 3 за річною нормою 20 % , введена для суб'єктів космічної діяльності на період до 1 січня 2009 р. (п. 8.6.3 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”).

До тимчасових податкових пільг відносять також пільги, що вводяться бюджетними законами. Період їх дії обмежений періодом дії законодавчого акту, яким вони передбачені, тобто відповідає календарному року. Правда, у випадку прийняття такого закону після початку бюджетного року, до його набрання чинності продовжує діяти закон про державний бюджет на минулий рік, тому можлива й ситуація, коли термін дії такої пільги перевищує календарний рік.

За компетенцією встановлення податкові пільги поділяються на загальнодержавні й місцеві. Перші встановлюються на державному рівні актами законодавства (хоча в деяких випадках вони можуть бути встановлені й Кабінетом Міністрів України, наприклад, за деякими податковими платежами ресурсного характеру), і діють на території всієї країни. Другі вводяться органами місцевого самоврядування у межах їхньої компетенції на відповідній обмеженій території. Їх гранична величина за місцевими податками і зборами не обмежена, а за

тгальнодержавними обмежується сумою коштів відповідного податку або збору, що надходять у місцевий бюджет.

Останньою з наведених класифікаційних ознак є *зв'язок пільги з іншими елементами податку*. Певною мірою такий підхід відповідає класифікації податкових пільг за формою їх надання. З цього погляду, можна виділити вісім груп податко-вих пільг.

1. Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків — це пільга, надана за елементом “суб’єкт оподаткування”. Сфера застосування цих пільг досить широка. Так, окремі категорії юридичних і фізичних осіб не є платниками земельного податку (ст. 12 Закону України “Про плату за помлю”), податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (ст. 4 Закону від 11.12.91 № 1963-ХП). Пільги у вигляді звільнення окремих груп платників такої форми є в більшості законодавчих актів, які регулюють справляння окремих податків і зборів.

Аналіз чинного українського податкового законодавства дозволяє зробити висновок про те, що за різними податками застосовуються різні формулювання пільг цієї групи. Так, у Законі “Про плату за землю” застосований термін “не є платниками податку...”, а в Законі від 11.12.91 № 1963-ХП “звільнені від сплати податку...”. По суті, ці два формулювання мають однаковий економічний зміст, оскільки відповідно до визначення платника податків сплата податку є його основним обов’язком.

Ще одне “нестандартне” формулювання пільги застосоване в Законі від 11.12.91 № 1963-ХП (ст. 4, пп. “д” і “е”): “від сплати податку звільнені на 50 %...”. Таке формулювання означає, що відповідна група платників сплачує до бюджету половину під нарахованої суми податку, що рівноцінно зменшенню до 50 % податкової ставки, однак у цьому випадку все-таки більш правомірним є віднесення такої пільги до групи 5 — зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Різновидом пільг цієї групи є “податкові канікули”. Це звільнення певних груп платників від оподаткування на визначений період. Призначення цієї пільги — надання податкової підтримки окремим секторам економіки або галузям, а також стимулювання інвестицій. В історії українського оподат

кування податкові канікули застосовувалися для підприємств з іноземними інвестиціями, для новостворених підприємств (з податку на дохід), для сільгосптоваровиробників (фіксований сільськогосподарський податок), для суб'єктів СЕЗ і ТПР (з податку на прибуток і плати за землю).

2. Зменшення об'єкта оподаткування — це група пільг, що передбачає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які в загальному випадку є складовою об'єкта оподаткування, але не враховуються при подальшому обчисленні податкових зобов'язань. Як приклад таких пільг можна навести перелік операцій, звільнених від ПДВ (ст. 5 Закону “Про податок на додану вартість”). До цієї групи також можна віднести, наприклад, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами й організаціями громадських організацій інвалідів (за дотримання встановлених обмежень за видами діяльності, частки інвалідів серед працівників і щодо суми загальних витрат на оплату праці) (п. 7.12.1 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Разом з тим, на практиці не завжди легко розмежувати загальний порядок визначення об'єкта оподаткування і винятки з цього порядку, які, власне, і виступають пільгами. Пов'язано це з тим, що конструкція практично кожного податкового закону унікальна, а податкові пільги виділені окремою статтею тільки у двох з них: у ст. 12 Закону України “Про плату за землю” і в ст. 4 Закону України “Про податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів”. Так, наприклад, у складі доходів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу стосовно податку з доходу фізичних осіб (п. 4.3 Закону “Про податок з доходів фізичних осіб”) є як дійсно доходи, що підлягають пільговому оподаткуванню (наприклад, вартість вугілля, безкоштовно виданого окремим категоріям працівників), так і доходи, які є не винятком із правил, а відображають особливий порядок обчислення податкових зобов'язань (доходи від спадкування й дарування, що підлягають кінцевому оподаткуванню за спеціальними ставками). Аналогічна ситуація з податком на прибуток підприємств, п. 4.2 відповідного закону встановлює перелік доходів, які не включаються у валовий дохід. Частина з цих доходів не підпадає під оподаткування, тому що це є загальним

правилом (наприклад, прями інвестиції й реінвестиції, суми ПДВ, отримані платником ПДВ у складі виручки від реалізації, повернення переплачених сум податків і т. п.), а частина з них можуть розглядатися як пільги (наприклад, доходи у вигляді безкоштовно отриманих основних фондів, які за загальним правилом обкладаються податком, не підлягають включенню до валового доходу, якщо вони передані за рішенням органів центральної виконавчої влади).

3. Зменшення бази оподаткування. На відміну від попередньої групи податкових пільг, зменшення бази оподаткування не пов'язане з якимись конкретними елементами об'єкта (певними видами доходів — для податку на прибуток і ПДФО, окремими видами операцій — для ПДВ і т. п.). Йдеться про вирахування з бази оподаткування визначених законодавством сум. Різновидами пільг цієї групи є:

- встановлення неоподаткованого мінімуму бази оподаткування. Сутність цієї пільги полягає в тому, що з бази оподаткування виключається однакова для всіх або диференційована за групами платників сума. Найчастіше така пільга застосовується в оподаткуванні доходів (переважно — громадян, але іноді і юридичних осіб) і майна. Певною мірою введення такої пільги пов'язане з реалізацією принципу справедливості оподаткування. В українському законодавстві неоподатковуваний мінімум доходів громадян (НМДГ) застосовувався до 2004 р. в прибутковому податку з громадян, а нині цей термін набув віртуального характеру, оскільки він застосовується не в оподаткуванні, а як постійна величина для обчислення сум адміністративних штрафів та граничної величини для застосування кримінальної відповідальності;

- встановлення неоподаткованого максимуму бази оподаткування. За такої пільги база оподаткування зменшується на суму, що перевищує граничну величину. Такі пільги застосовуються в тому випадку, коли держава зацікавлена у збільшенні бази оподаткування. В Україні неоподатковуваний максимум установлений тільки для внесків на загальнодержавне соціальне, у т. ч. пенсійне, страхування (табл. 4.5).

Ця пільга була введена у зв'язку з високим рівнем оподаткування виплат з оплати праці, насамперед, для стимулювання легалізації заробітної плати найманих працівників.

Таблиця 4.5. Динаміка максимальної величини виплат на оплату праці найманих робітників, з яких стягуються страхові внески

Період застосування	Розмір виплат у розрахунку на одного працівника, грн
23.07.1998 — 28.02.2001 р.	1 000
01.03.2001 — 30.04.2002 р.	1 600
01.05.2002 — 31.05.2003 р.	2 200
01.06.2003 — 31.12.2004 р.	2 660
01.01.2005 — 31.12.2005 р.	4 100
01.01.2006 — 31.03.2006 р.	4 830
01.04.2006 — 30.09.2006 р.	4 960
01.10.2006 — 31.12.2006 р.	5 050
01.01.2007 — 31.03.2007 р.	7 875
01.04.2007 — 30.09.2007 р.	8415
01.10.2007 — 31.12.2007 р.	8 520
01.01.2008 — 31.03.2008 р.	9 495
01.04.2008 — 30.06.2008 р.	9 705
01.07.2008 — 30.09.2008 р.	9 735
01.10.2008 — 31.12.2008 р.	10 035

- виключення з бази оподаткування визначених законодавством сум. Прикладом такої пільги є зменшення загального місячного оподатковуваного доходу фізичних осіб на суму податкової соціальної пільги (що прийшла на зміну НМДГ), розмір якої визначається залежно від соціального статусу працівника (ст. 6 Закону “Про податок з доходів фізичних осіб”);

- зменшення бази оподаткування шляхом виключення фактично понесених платником витрат певного виду. В оподаткуванні прибутку до таких пільг відносять передбачені законодавством варіанти включення витрат, не пов’язаних з господарською діяльністю платника, до складу валових витрат (суми добровільних пожертвувань певним одержувачам і в межах визначених розмірів, суми витрат, пов’язані з безкоштовним наданням вугілля на побутові потреби деяким категоріям працівників, витрати на утримання й експлуатацію деяких

об'єктів соціальної інфраструктури й т. п.) (ст. 5 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”). У податку з доходів фізичних осіб до розглянутої підгрупи можуть бути віднесені пільги у вигляді податкового кредиту (ст. 5 відповідного закону), суть якого полягає саме у зменшенні розміру загального оподатковуваного доходу на суму фактично понесених платинном витрат на певні цілі (довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення, іпотечне кредитування, медичне обслуговування та ін.). Водночас, слід зазначити, що пикористання власне терміна “податковий кредит” у цьому випадку явно не відповідає економічній сутності цієї податкової пільги.

Загальною проблемою, що виникає у випадку віднесення податкових пільг до цієї групи є те, що термін “база оподаткування” використовується тільки в ПДВ (у якому такі пільги не застосовуються), а в законодавчих актах за іншими податками і зборами він взагалі не згадується.

4. Зменшення податкових ставок. У світовій практиці подібна пільга застосовується досить часто, частіше у встановлених випадках застосовується ставка, зменшена на 50 %. Її поні и реність пов'язана з “прозорістю” застосування такої пільги і простотою її адміністрування. В українському оподаткуванні зниження податкових ставок застосовувалося до 2005 р. в оподаткуванні прибутку підприємств (20-відсоткова ставка податну або зниження базової ставки на 50 %), а також у платі за іюмлю (ставка, зменшена на 50 %) при реалізації проектів у межах спеціальних територіальних режимів оподаткування (СЕЗ і ТПР). Крім того, в податку на прибуток була передбачені спеціальна інноваційна пільга — застосування зниженої на 1>() % ставки оподаткування при продажу інноваційного продукту, однак у дію вона так і не була введена.

5. Застосування спеціальних методів податкового обліку. Надана платнику можливість зміни методу податкового обліку її загальному випадку може розглядатися як пільга, оскільки вона є винятком із загального правила. Прикладом може бути право платника ПДВ (при виконанні вимоги щодо неперевищення граничного обсягу оподатковуваних операцій у сумі 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців) на власний розсуд обирати касовий метод ведення податкового обліку

(пп. 7.3.9 Закону “Про податок на додану вартість”). У тому випадку, якщо більша частина операцій поставки здійснюється таким платником на умовах подальшої оплати (що є звичайним за наявності конкурентного середовища), застосування касового методу дозволяє йому відстрочити частину податкових зобов’язань до моменту отримання оплати за товар, що дає змогу не допустити передчасного відволікання оборотних коштів.

6. Збільшення податкового (звітного) періоду. Однією з серйозних проблем українського оподаткування, з погляду платників, є скорочена (порівняно з закордонними країнами) тривалість базових податкових періодів за основними податками і зборами. Певною мірою такий підхід пояснюється необхідністю забезпечення рівномірного фінансування бюджетних видатків, однак таке пояснення важко визнати обґрунтованим. Насправді проблема полягає, очевидно, у небажанні органів виконавчої влади відмовитися від звичних стереотипів і у відсутності навичок ефективного управління бюджетними видатками. Для платника податків скорочені податкові періоди означають, по-перше, необхідність постійного резервування коштів для здійснення поточних податкових платежів, по-друге, додаткові витрати (і коштів, і часу), пов’язані з необхідністю частіше складати й подавати податкову звітність. Тому дозвіл використовувати більш тривалий, порівняно з базовим, податковий період слід класифікувати як податкову пільгу.

Прикладом пільг цієї групи може бути збільшена тривалість податкового періоду з податку на прибуток (календарний рік) для суб’єктів космічної діяльності (п. 22.24 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”). З податку на додану вартість до таких пільг можна віднести можливість вибору платником (за певних умов) кварталної тривалості податкового періоду (пп. 7.8.1 відповідного закону).

7. Зменшення суми податку, що підлягає сплаті. Ця група пільг пов’язана з порядком визначення суми податку, що перераховується до бюджету. Такі пільги поділяються на дві підгрупи.

Перша з них — виключення з обчисленої суми податку якоїсь її частини. Прикладом такої пільги є надання деяким групам платників податку із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів звільнення від спла-

ги 50 % суми податку (ст. 4 Закону від 11.12.91 № 1963-ХП). У цьому випадку йдеться про половину суми нарахованого податку, хоча в інших випадках може бути встановлена інша величина (наприклад, 35, 30 % і т. п.) і пов'язана вона може бути не з конкретною групою платників, а з виконанням встановлених державою певних умов.

До другої підгрупи може бути віднесено зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на величину понесених платником цільових витрат. Такі пільги одержали назву “податкового кредиту” (за аналогією з податковим кредитом з ПДВ, хоча останній — це не пільга, а елемент законодавчо встановленого порядку оподаткування). Порівняно зі зменшенням об'єкта або бази оподаткування, податковий кредит більш сприятливий для платника, оскільки його витрати зменшуються на повну суму наданого звільнення.

ДПАУ в Листі від 18.05.2001 №224/4/15-1110 відносить до податкового кредиту зниження ставки податку, перенесення строку сплати або сплату податку частинами, повернення раніше сплаченого податку (частини податку) тощо. Такий широкий підхід вважається не зовсім коректним, оскільки переважна більшість пільг зменшує суму податку, що фактично сплачується, але механізм цього зменшення різний. Що стосується зниження ставки, а також відстрочення й розстрочення податкових платежів, ці пільги виділені в окремі групи, а ініціатива або повернення раніше сплачених податкових платежів є не пільгами, а вбудованими в конструкцію податку інструментами регулювання.

Пільга у вигляді податкового кредиту широко застосовується в кордоні для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності. Цей вид пільги може бути використаний також для стимулювання діяльності, пов'язаної зі здійсненням природоохоронних заходів, вирішенням соціальних завдань (створення нових робочих місць, у т. ч. для інвалідів, розвиток соціальної інфраструктури підприємств і т. п.).

У світовій практиці податкового стимулювання застосовується два види інвестиційного (інноваційного) податкового кредиту — простий податковий кредит, що передбачає 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 (або її частку) приросту відповідних витрат у звітному періоді порівняно із встановленою базою (наприклад, фактичними витратами ми нулового періоду або середньогалузевими витратами). Простий податковий кредит стимулює будь-які витрати, здійснювані підприємством в обраному напрямку, а прирістний — тільки збільшення цих витрат. Тому за кордоном часто обидва види податкового кредиту використовуються одночасно.

8. Відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань. У загальному випадку відстрочення й розстрочення сплати податку є не пільгою, а механізмом податкового адміністрування. Ці механізми врегульовані в Законі України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-П. Практика надання відстрочення, розстрочення в Україні заснована на необхідності фінансової підтримки (а не стимулювання) суб'єкта господарювання. Суть такої зміни умов оподаткування полягає у зміні строків сплати суми податку за наявності законодавчо встановлених умов, нп принципах кредитування (платність, терміновість, зворотність), що не тільки не зменшує суму податкового зобов'язання, а й збільшує її за рахунок відсотків. Так, підставами для надання розстрочення є: надання платником податків достатніх доказів існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, що свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань і/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету завдяки використанню режиму розстрочення (пп. 14.2.1 цього ж закону).

Разом з тим, відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань може розглядатися і як пільга у тому випадку, якщо вона є винятком із загальних правил. Так, у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” (пп. 1.11.4) передбачене надання спеціальної податкової пільги, що має назву “інвестиційний податковий кредит”. Це відстрочення сплати податку на прибуток, надане суб'єкту підприємницької діяльності на певний період з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з подальшою компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку завдяки загальному зростанню прибутку.

що буде отриманий внаслідок реалізації інноваційних програм. Разом з тим, на практиці ця пільга дотепер не застосовується у зв'язку з тим, що, по-перше, термін “інноваційна програма” чинним законодавством не визначений, а по-друге, не ієроблений механізм надання цієї пільги, який має передбачити порядок визначення періоду відстрочення, порядок узгодження з органами податкової служби, особливості податкового обліку і звітності.

Розмаїття податкових пільг дає можливість досить ефективно впливати на платників податків, коригуючи їхнє господарське поведіння для досягнення економічних і соціальних цілей держави.

Водночас застосування податкових пільг як інструменту державного податкового регулювання має й серйозні недоліки, до яких відносять такі:

- податкові пільги суперечать принципу обов'язковості оподаткування, що призводить до нерівності різних платників податків (як фізичних, так і юридичних осіб) у взаєминах з державою і з приводу податків. У результаті тягар фінансування необхідних державних видатків перекладається на тих платників, пільги для яких не встановлені;

- надання податкових пільг зумовлює нерівність платників і з погляду їхніх конкурентних позицій. Справа в тому, що одержання платником податкових пільг, якими не можуть скористатися конкуренти, є конкурентною перевагою, що зароблена не самим платником, а надана йому державою. Іншими словами, надаючи окремим платникам або групам платників податкові пільги, держава втручається у конкурентну боротьбу, порушуючи ринкову рівновагу, що дестабілізує ситуацію на ринку;

- податкові пільги є найбільш нестабільним елементом податкової системи, вони постійно змінюються, переглядаються, скасовуються, скорочуються або доповнюються, у результаті структура податкової системи може бути викривлена, а планування і прогнозування податкового надходження (для держави) і податкових платежів (для платників) істотно ускладнюється.

Таким чином, ефективне регулювання економічних та соціальних процесів за допомогою податкових пільг потребує

серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки порівняльної ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг та в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Невідкладними завданнями в цьому напрямі є: чітке законодавче визначення терміна “податкова пільга” та видів податкових пільг, яке б дало змогу відокремити їх від інших механізмів податкового регулювання; розробка чіткої системи пріоритетів у наданні податкових пільг, а також забезпечення виключно цільового характеру використання коштів, які звільнюються внаслідок надання пільг з оподаткування.

Питання для самоперевірки

1. Назвіть особливості податкової системи в Україні з погляду регульовальної функції оподаткування.

2. Які завдання в галузі економічної й соціальної політики вирішуються за допомогою податкового регулювання?

3. Дайте характеристику податкового регулювання як методу державної економічної політики.

4. Які засоби податкового регулювання відносять до інструментів системного характеру?

5. Яке місце в податковому регулюванні займають альтернативні системи оподаткування?

6. Назвіть спеціальні податкові режими та їх класифікацію.

7. Наведіть перелік чинних альтернативних систем оподаткування. Чим обумовлена їх альтернативність?

8. Розкрийте економічну сутність спеціальних (вільних) економічних зон і технопарків. Охарактеризуйте їх загальні риси і відмінності.

9. У чому полягає економічна сутність податкових пільг? Назвіть переваги й недоліки пільг як механізму податкового стимулювання.

10. Наведіть класифікацію податкових пільг — класифікаційні ознаки й види пільг.

ТЕМА 5

ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ

5.1. Поняття, склад, об'єкти та суб'єкти податкового адміністрування

У сучасній літературі немає однотайності у підходах до визначення поняття податкового адміністрування. Так, в одних джерелах під податковим адмініструванням розуміють основну функцію управління, що включає планування, організацію, керівництво, облік, контроль¹, в інших — науку, яка формулює принципи ефективного управління податковою системою в певних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему за певними теоретичними критеріями^{1 2}. Однак за такої інтерпретації податкове адміністрування стає по суті ідентичним поняттю податкового менеджменту. Трапляється також визначення податкового (фіскального) адміністрування як державної політики — дій владних і управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси в певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою й населенням, а уряд за рахунок

¹ Андрущенко В.Л. Фискальное администрирование как наука и как искусство // Финансы Украины. — 2003. — №6. — С. 27.

² Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. — М.: Книжный мир, 2002. — 363 с.

податків реалізує свої функції³. Таке широке розуміння адміністрування є також виправданим, однак трактуючи податкове адміністрування, доцільно акцентувати увагу на його специфічних рисах (особливостях), з огляду на які це поняття можна визначити так.

Адміністрування податкових зобов'язань — це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо дозгодження й погашення податкових зобов'язань.

У межах податкового адміністрування здійснюються такі дії: взяття на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань органами контролю, зміни строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень, органів контролю і т. п.

Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків.

Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Основним документом, який сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні, є Закон №2181.

Суб'єктами адміністрування податків є:

1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти);

2) органи контролю;

3) органи стягнення.

У випадку стягнення податкового боргу в процес включаются органи стягнення. До таких відносять податкові органи (тобто податкові органи крім контролю здійснюють і стягнення), а в деяких випадках і органи державної виконавчої служби. Слід зазначити, що митні органи й органи Пенсійного фонду України не мають статусу органів стягнення. Це означає,

³ Андрущенко В.Л. Фискальное администрирование как наука и как искусство // Финансы Украины. — 2003. — № 6. — С. 27.

що за наявності податкового боргу вони не можуть самостійно виконати всі дії з його стягнення, а зобов'язані звертатися до податкових органів, наділених відповідними повноваженнями.

До суб'єктів податкового адміністрування можна віднести Ц судові органи, які розглядають суперечки між платниками й органами контролю.

Податкове адміністрування починається з узяття платними податків на облік податковими органами, що є обов'язковою процедурою, необхідною для здійснення контролю за платниками податків, реалізації податкового планування на державному рівні й регулювання податкової системи.

Облік платників податків — це сукупність заходів реєстраційного характеру, спрямованих на забезпечення ефективності здійснення податкового менеджменту на державному рівні. Можливо виділити такі його *види*:

1) залежно від об'єктів обліку: облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв та інших відокремлених підрозділів; облік фізичних осіб; облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції;

2) залежно від суб'єктів обліку: облік у податкових органах; облік у митних органах; облік в органах Пенсійного фонду України;

3) залежно від виду обліку: первинний облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер; вторинний облік, у процесі якого платникові податків надається, крім первинного, ідентифікаційний номер за окремим податком або збором (наприклад, за ПДВ); облік договорів, за якого на облік ставиться не конкретний платник (юридична або фізична особа), а договір: договір про спільну діяльність або угода про розподіл продукції (рис. 5.1).

Платником податків згідно з п. 1.1 Інструкції⁴ вважається юридична або фізична особа, на яку відповідно до законів України покладений обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язковий платежі).

⁴ Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків” від 19.02.98 №80 //Офіційний вісник України. — 1998. — №11. — Ст. 431.

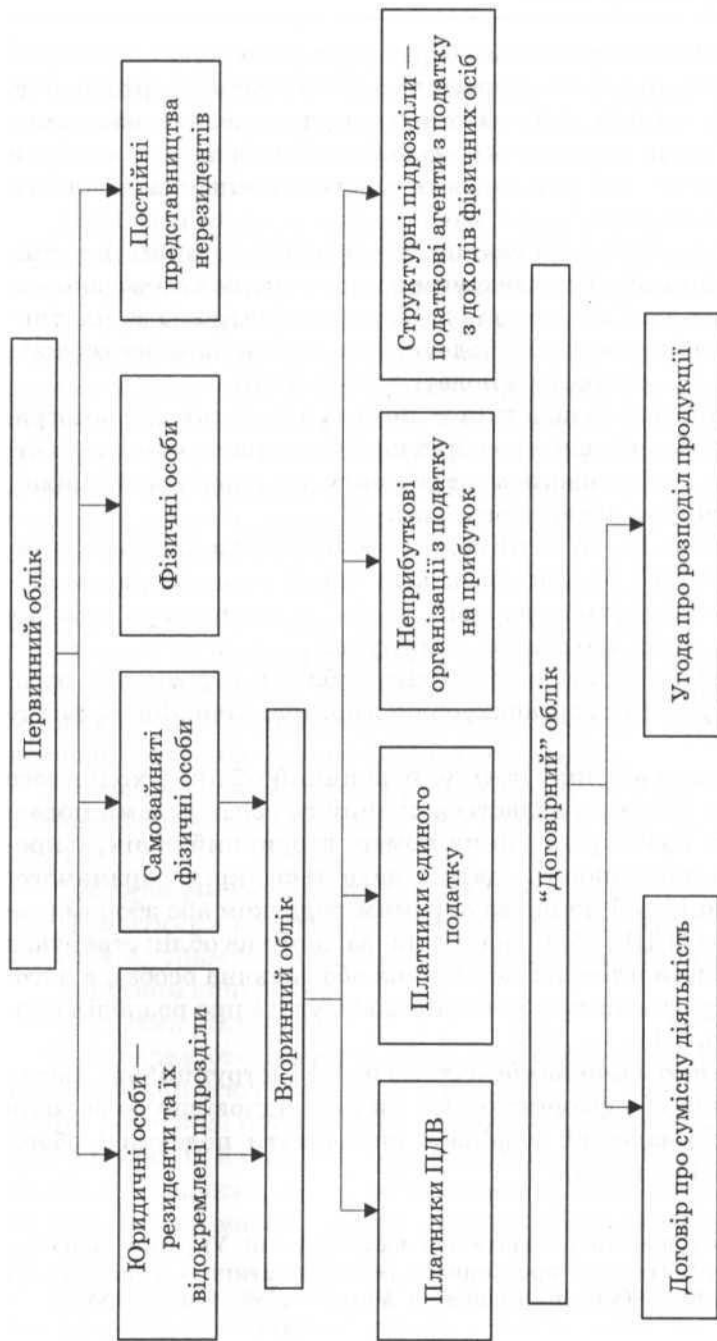


Рис. 5.1. Види обліку платників податків в органах ДП

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про систему оподаткування” до платників податків відносять юридичних і фізичних осіб, однак у п. 1.1 Закону № 2181 до платників додатково включають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, ІКІ не мають статусу юридичної особи. Закон про оподаткування прибутку підприємств до числа платників податку на прибуток також відносить філії, відділення й інші відокремлені підрозділи, але не всі, а тільки розміщені на території іншої, ніж юридична особа, територіальної громади. У Декреті КМУ “Про місцеві податки і збори” серед платників податків вказуються філії, відділення й інші відокремлені підрозділи.

Серед 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.

Серед нерезидентів відповідно до Інструкції про порядок обліку платників податків обліку підлягають:

- 1) юридичні особи в будь-якій організаційно-правовій формі, які одержують доходи із джерелом їх походження з України, або об’єкти, що підлягають оподаткуванню в Україні;
- 2) постійні представництва нерезидентів, розташовані на території України;
- 3) фізичні особи, які одержують доходи із джерелом їх походження з України, або об’єкти, що підлягають оподаткуванню в Україні.

Водночас юридичні особи — нерезиденти, що одержують доходи із джерелом їх походження з України, або об’єкти, що підлягають оподаткуванню в Україні, незважаючи на їх згадування в пп. 2.2.2 згаданої Інструкції на облік в органах ДПС не беруться, тому що механізм взяття їх на облік не регламентований.

Взяття на первинний облік платників податків — юридичних осіб і їхніх відособлених підрозділів здійснюється за їхнім місцезнаходженням відповідними органами ДПС після внесення даних у Єдиний державний реєстр або у випадках, передбачених законодавством, після присвоєння ідентифікацій

них кодів за Єдиним державним реєстром підприємств і організацій України (ЄДРПОУ).

Підставою для взяття юридичної особи на облік в органи державної податкової служби є надходження в цей орган повідомлення державного реєстратора про державну реєстрацію юридичної особи та інформації з відповідної реєстраційної картки, а щодо відокремленого підрозділу юридичної особи — надходження повідомлення про створення відокремленого підрозділу юридичної особи.

Взяття на облік платника податків органом державної податкової служби проводиться протягом двох робочих днів після надходження інформації від державного реєстратора або заяви від платника податків, датою взяття на облік є дата внесення до Єдиного банку даних. Після взяття платника податків на облік орган державної податкової служби формує довідку про взяття на облік платника податків за ф. № 4-ОПП, яка є єдиним документом, що підтверджує взяття платника податків на облік в органи державної податкової служби.

За бажанням платника податків (у тому числі стосовно якого не надійшла інформація від державного реєстратора) взяття його на облік може бути здійснено органом державної податкової служби на підставі документів, наданих ним самостійно.

З моменту взяття на облік платника податків вважається, що він перебуває на загальній системі оподаткування, якщо він не обрав інший спосіб оподаткування відповідно до законодавства.

Деякі особливості має *облік великих платників податків*, до яких відносять юридичних осіб, що відповідають встановленим критеріям (табл. 5.1).

Ці показники розраховуються за результатами діяльності підприємств за 9 місяців звітного року плюс очікуваний показник за IV квартал звітного року (розраховується як середньо-квартальна величина на основі показників за 9 місяців). Бали, нараховані платнику податків, складаються, і якщо їх сума дорівнює або перевищує 5 балів, то платник включається в категорію великих платників.

Принцип відбору великих платників податків базується на відборі платників податків, що забезпечують не менш 50 % надходжень до державного бюджету України, що формуються

Таблиця 5.1. Критерії віднесення платників податків до категорії **иоликих**

Критерій	Показник критерію	Оцінка в балах
Сукупний валовий дохід	від 20 до 100 млн грн	1
	від 100 до 500 млн грн	2
	понад 500 млн грн	3
Нагальна сума нарахованих платежів до бюджету	від 200 тис. до 1 млн грн	1
	від 1 до 5 млн грн	2
	понад 5 млн грн	3
Загальна сума сплачених податків до державного бюджету України	від 200 тис. до 1 млн грн	1
	від 1 до 5 млн грн	2
	понад 5 млн грн	3
Загальна сума податку па додану вартість, задекларована до відшкодування з бюджету	від 3 млн грн до 15 млн грн	1
	від 15 до 50 млн грн	2
	понад 50 млн грн	3

платниками податків міста (області). У випадку, коли за результатами відбору великих платників податків не виконується цей принцип відбору, то зменшується загальна сума балів підбору до 4—3.

До сформованого переліку великих платників податків пключаються розташовані на території міста (області) установи банків, незалежно від кількості набраних балів, філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи великих платників податків, які не мають статусу юридичної особи, а також дочірні підприємства великих платників податків. Рішення про включення зазначених платників до переліку великих платників приймає ДПАУ.

Облік великих платників і контроль за ними здійснюють спеціалізовані інспекції по великих платниках або спеціалізовані підрозділи в податкових інспекціях.

Взяття на облік фізичної особи — підприємця здійснюється за місцем проживання такої особи відповідним органом

державної податкової служби на підставі повідомлення державного реєстратора про державну реєстрацію фізичної особи

— підприємця протягом двох робочих днів після надходження даних від державного реєстратора або заяви від платника по датків.

Облік фізичних осіб, які не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності, здійснюється в Державному реєстрі фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів, який є автоматизованим банком даних, створеним для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, зобов'язаних платити податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджету і внески в державні цільові фонди в порядку й на умовах, визначених законодавчими актами України.

До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, 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 чинного законодавства зобов'язані платити податки в Україні;

— відмовляються від присвоєння ідентифікаційного номера у зв'язку зі своїми релігійними або іншими переконаннями й офіційно сповіщають про це у відповідні державні органи.

Реєстрація фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів здійснюється державними податковими інспекціями за місцем постійного проживання платників, а для осіб, які не мають постійного місця проживання в Україні,

— за місцем одержання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування.

Окремій реєстрації й обліку відповідно до ст. 1 і 2 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” 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, відносять: місце управління, філію, офіс, завод, фабрику, майстерню, шахту, нафтову або газову бурову шпару, кар'єр або інше місце розвідки чи видобутку корисних копалин. Представництва можуть і не вести господар-

гікої діяльності, а здійснювати лише допоміжну діяльність (вивчення потенційного ринку збуту, рекламування товару та ін.), проте, на думку ДПАУ, 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, де йому присвоюється реєстраційний номер. Факт реєстрації постійного представництва нерезидента в Україні як платника податку на прибуток підтверджується свідоцтвом, яке видається податковим органом за його місцезнаходженням.

Вторинний облік платників окремих податків і зборів обумовлений необхідністю набуття певних прав і обов'язків окремими платниками податків після того, як вони пройшли первинний рівень обліку. Виникнення цих прав і обов'язків пов'язане з моментом включення цих платників до окремого реєстру.

Найбільш поширеним серед видів вторинного обліку є облік платників ПДВ, терміни реєстрації яких наведено на рис. 5.2.

Якщо у звітному періоді планується перевищення обсягу операцій, що підлягають оподаткуванню, понад розмір 600 тис. грн, то, на нашу думку, реєструватися платником ПДВ необхідно тільки в тому випадку, коли одночасно у звітному періоді відбулося фактичне перевищення обсягу операцій, що підлягають оподаткуванню, у розмірі 300 тис. грн. Однак при формальній інтерпретації норм Закону "Про податок на додану вартість" для реєстрації необхідно, щоб планований обсяг операцій за звітний період перевищив 600 тис. грн. Ця позиція представлена на рис. 5.2 пунктирною стрілкою. Між тим, якщо перевищення 600 тис. грн не планувалося, але фактично відбулося, то подати заяву про реєстрацію необхідно до кінця звітного періоду.

Заява може бути подана в податкові органи двома шляхами: поштою з повідомленням про вручення або особисто службовій особі податкового органу. Податковий орган зобов'язаний видати заявнику (відправити поштою) Свідоцтво про податкову реєстрацію такої особи протягом 10 днів від дня одержання заяви. Копії свідоцтва про реєстрацію, завірені податковим ор-

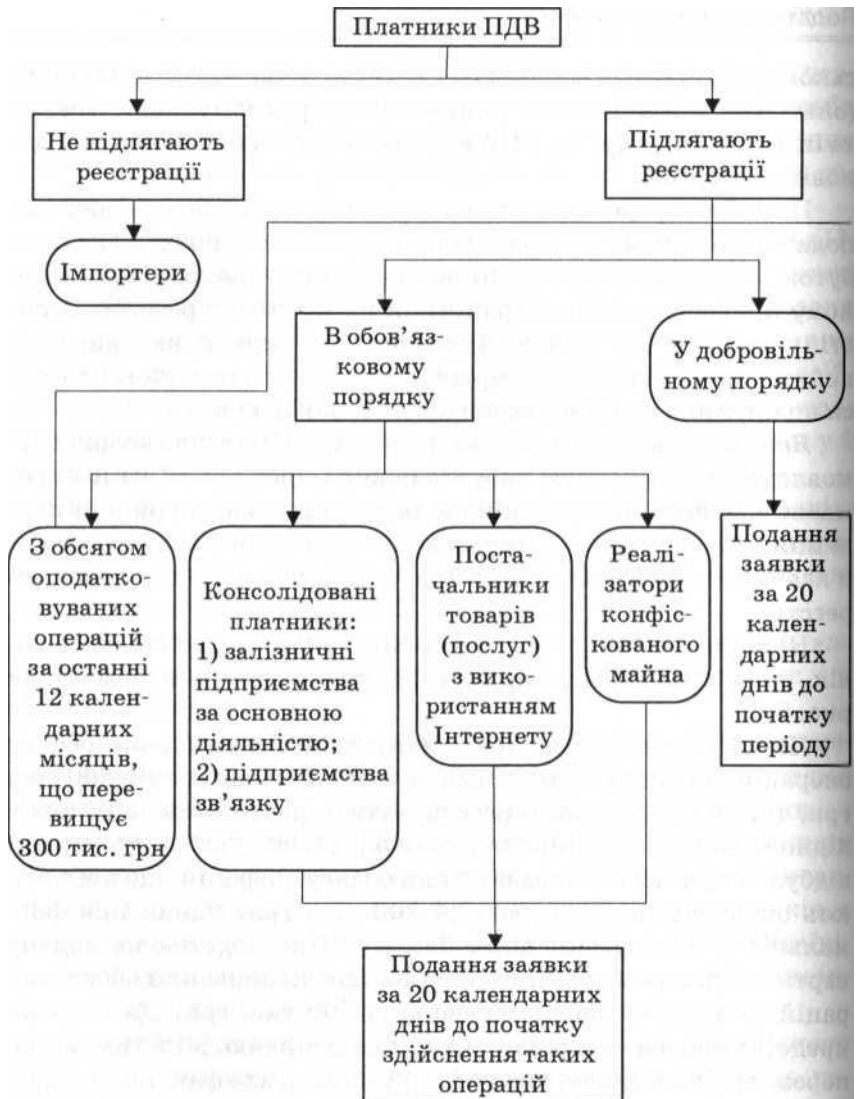


Рис. 5.2. Терміни реєстрації платників ПДВ



ганом, мають бути розміщені в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку.

Реєстрація платника діє до дати її анулювання (додаток А). Закон “Про податок на додану вартість” не передбачає анулювання реєстрації для добровільно зареєстрованих платників, якщо обсяги їхніх операцій становлять менше 300 тис. грн і вони були платниками податку менше 24 місяців. Однак для таких платників не можуть застосовуватися більш строгі правила анулювання свідоцтва, ніж для обов’язкових випадків.

Рішення про анулювання реєстрації як платника ПДВ за заявою платника податку приймається протягом 10 днів з моменту подачі заяви.

Взяття на облік платників єдиного податку регулюється Порядком видачі свідоцтва про право сплати єдиного податку суб’єктом малого підприємництва — юридичною особою, затвердженим наказом ДПАУ від 13.10.98 №476, а фізичних осіб — Порядком видачі свідоцтва про сплату єдиного податку, затвердженим наказом ДПАУ від 29.10.99 № 599.

Платниками єдиного податку є суб’єкти малого підприємництва, які відповідають встановленим критеріям (табл. 5.2).

Таблиця 5.2. Критерії застосування спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку

Критерій	Статус платника	
	Юридична особа	Фізична особа — підприємець
Чисельність	Середньооблікова — не більше 50 осіб	Протягом року — не більше 10 найманих робітників
Розмір виручки	Не більше 1 млн грн	Не більше 500 тис. грн
Терміни надання заяви про реєстрацію платника єдиного податку (новостворені)	Відразу після взяття на загальний облік в органах ДПС	Відразу після взяття на загальний облік в органах ДПС

Критерій	Статус платника	
	Юридична особа	Фізична особа — підприємець
Терміни надання заяви про реєстрацію платника єдиного податку (діючі)	Не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного кварталу	Не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного кварталу
Дата реєстрації платника єдиного податку (новостворені)	Від дня державної реєстрації	Від дня державної реєстрації
Дата реєстрації платника єдиного податку (діючі)	3 початку наступного кварталу	3 початку наступного кварталу

Спрощена система оподаткування є альтернативною системою, тому платниками єдиного податку стають виключно в добровільному порядку.

Реєстрації підлягають всі платники єдиного податку. Рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку й звітності може бути прийняте не частіше, ніж 1 раз на календарний рік.

Для переходу на спрощену систему суб'єкт подає заяву встановленої форми. Орган ДПС зобов'язаний протягом десяти робочих днів безкоштовно видати свідоцтво про право сплати єдиного податку або надати письмову мотивовану відмову. Відмова надається у випадках, коли особа з якихось причин не може бути платником єдиного податку, наприклад, не сплатила всі встановлені податки та збори, термін сплати яких настав на дату подачі заяви.

Свідоцтво видається суб'єкту малого підприємництва терміном на один календарний рік і є документом суворої звітності. У випадку, коли суб'єкт малого підприємництва бажає залишитися на спрощеній системі, він повинен подати заяву про це за 15 днів до початку наступного календарного року.

Якщо фізична особа — платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність із використанням найманої праці, то на кожну особу, що перебуває з ним у трудових відносинах,

включаючи членів його родини, платників єдиного податку видається довідка про трудові відносини фізичної особи із платником єдиного податку.

Облік неприбуткових організацій здійснюється органами ДПС у Реєстрі неприбуткових організацій і установ, які відповідно до пункту 7.11 ст. 7 Закону про оподаткування прибутку підприємств звільняються від сплати податку на прибуток.

При включенні неприбуткової організації або установи в базу Реєстру їй згідно з ідентифікаційним номером присвоюється відповідна ознака неприбуткової організації (установи).

Виключення неприбуткової організації або установи з Реєстру відбувається на підставі рішення органу державної податкової служби у випадку порушення неприбутковою організацією або установою норм цього закону 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 до органу державної податкової служби.

За договором *про спільну діяльність* сторони (учасники) зобов'язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить закону. Найчастіше договір про спільну діяльність укладається у вигляді договору простого товариства. За цим договором сторони (учасники) беруть на себе зобов'язання об'єднати свої внески і спільно діяти з метою одержання прибутку або досягнення іншої мети. Наприклад, три особи поєднують свої внески для будівлі нежитлового будинку з метою подальшої здачі його в оренду. При цьому одна особа вкладає гроші, друга — будівельні матеріали, а третя виконує роботи з будівництва цього будинку. Сторонами договору про спільну діяльність можуть виступати юридичні й фізичні особи.

Відповідно до *угоди про розподіл продукції* одна сторона — Україна доручає іншій стороні — інвестору на певний строк проведення пошуку, розвідки й видобутку корисних копалин на певній ділянці (ділянках) надр і ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з подальшою компенсацією витрат і одержанням плати (винагороди) у вигляді частини добутої продукції.

Зняття з податкового обліку угод про розподіл продукції й договорів про спільну діяльність здійснюється після закінчення терміну їх дії або після досягнення мети, для якої вони були укладені.

5.2. Адміністрування податкового зобов'язання

Згідно з п. 1.2 ст. 1 Закону № 2181 **податковим зобов'язанням** вважається зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку і в строки, визначені цим законом або іншими законами України. До **податкових зобов'язань** відносять податки, збори (обов'язкові платежі), указані в Законі “Про систему оподаткування”, а також податкові фінансові санкції.

Основними *цільми* оперативного обліку податкових зобов'язань в органах податкової служби є:

- 1) контроль за своєчасною та повною сплатою податкових зобов'язань платників податків;
- 2) збір даних для аналізу й прогнозування податкових надходжень і податкової заборгованості;
- 3) збір даних про платежі конкретного платника для підвищення ефективності проведення податкових перевірок платника.

Порядок обліку платежів до бюджету в ДПІ регламентується Інструкцією, затвердженою наказом ДПАУ від 18.07.2005 №276. Оперативний облік податків здійснюється працівниками відділу обліку і звітності державної податкової інспекції. Облік ведеться з використанням комп'ютерної системи, що забезпечує автоматичне виконання деяких операцій, а також зберігання інформації; програмне забезпечення для неї підлягає обов'язковому тестуванню в ДПАУ. Документи, на підставі яких вноситься інформація в цю систему, можна поділити на два види:

- 1) документи про нарахування, зменшення, списання, відстрочення або розстрочення сплати сум податкових зобов'язань;

2) документи про погашення податкових зобов'язань.

Процедура документообігу в державній податковій інспекції представлена на рис. 5.3 та 5.4.

Суми нарахованих і сплачених податків, фінансових санкцій відображаються в особових рахунках платників. На поточний рік органи податкової служби відкривають картки особових рахунків за окремими платниками і видами платежів. З лицьового боку картки відображаються умови стягнення платежу й дані про платника податків, зворотній бік картки відображає стан розрахунків платників з бюджетом (зокрема, суми нарахованого і сплаченого платежу, пені, штрафних (фінансових) санкцій, плати за кредит, суми податкового боргу, зайво сплачені суми). Залежно від умов надходження платежів використовуються чотири форми карток особових рахунків.

У картках особових рахунків платника відображаються такі платежі:

1) податкові зобов'язання й штрафні санкції, самостійно визначені платником;

2) податкові зобов'язання й штрафні санкції, нараховані органом державної податкової служби й погоджені платником;

3) пеня за порушення встановлених термінів погашення погодженого податкового зобов'язання;

4) відсотки за користування розстроченням (відстроченням) податкових зобов'язань;

5) непогашені суми векселя, виданого суб'єктом господарювання при здійсненні операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах.

Не менш, ніж раз на квартал працівник відділу обліку й звітності проводить вибірккову перевірку правильності проведення облікових операцій за картками особових рахунків. На вимогу платника проводиться зіставлення стану розрахунків платника з бюджетами за податками за відповідний звітний період.

Із закінченням року після проведення всіх облікових операцій на 31 грудня за старим особовим рахунком підводять підсумки в автоматичному режимі. Якщо має місце податковий борг або зайво сплачені суми, ці суми переносяться в картку особового рахунку поточного року.



Рис. 5.4. Схема обліку в ДШ документів, пов'язаних з податковим зобов'язанням, розрахованим органом державної податкової служби

Взагалі є такі *способи* визначення суми податкових зобов'язань:

1) платник самостійно визначає суму податкових зобов'язань і подає декларацію (розрахунок) (ПДВ, податок на прибуток). Цей процес має назву “декларування податкових зобов'язань”;

2) сума податкових зобов'язань визначається відповідними нормативними актами або самостійно платником, але без подачі декларації, зі сплатою в певний строк (як, наприклад, це відбувається при стягненні плати за торговий патент або при сплаті податку на репатріацію⁶);

3) податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання. Це може відбуватися, наприклад, у таких випадках: коли платник не подає декларацію (розрахунок) у відповідний строк або коли податковий орган, уповноважений здійснювати відповідні розрахунки й повідомляти платника про суму податку, яку йому необхідно сплатити у певний строк

⁶ Це податок, що стягується з деяких доходів нерезидентів, отриманих ними від діяльності в Україні, наприклад, з доходів від здачі нерухомості, розташованої на Україні, в оренду.

(наприклад, при стягненні земельного податку із громадян або податку з доходів фізичних осіб у випадку подання громадянами декларації про доходи);

4) суд визначає суму податкових зобов'язань платника на підставі представлених доказів (наприклад, у випадку осудження фізичної особи за ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб).

Після визначення податкових зобов'язань вони підлягають узгодженню, яке може бути самостійним або несамостійним (рис. 5.5).



Рис. 5.5. Види узгодження податкових зобов'язань

Самостійне узгодження прлягає в тому, що платник податку самостійно визначає суму податкового зобов'язання в податковій декларації. Таке податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником в адміністративному або судовому порядку.

Ключовим моментом при самостійному узгодженні податкових зобов'язань є складання платником податкової декларації.

Податкова декларація, розрахунок (далі — податкова декларація) — це документ, що подається платником податків до органу контролю у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Загальні строки подачі декларацій наведено в табл. 5.3.

Проте для визначення строків подачі декларацій на практиці не можна орієнтуватися тільки на строки, встановлені За

коном №2181. Так, наприклад, податкові органи вимагають подавати розрахунок за податком з власників транспортних засобів протягом 60 днів, наступних не за останнім днем звітного року, а за останнім днем року, що передує звітному. Тобто за 2007 р. платники подають звіт до 1 березня 2006 р., з податку на землю — до 1 лютого поточного року (ст. 14 Закону “Про плату за землю”), з фіксованого сільськогосподарського податку — до 1 лютого поточного року (ст. 5 Закону “Про фіксований сільськогосподарський податок”), зі збору за проведення гастрольних заходів — протягом 10 календарних днів після дати проведення гастрольного заходу (ст. 7 Закону “Про гастрольні заходи в Україні”). Така невизначеність у строках подачі податкових декларацій, безумовно, не може сприяти стабільності й прозорості української системи оподаткування.

Таблиця 5.3. Строки подачі податкової декларації та сплати платником податкового зобов'язання

Податковий (звітний) період	Граничний строк подання податкової декларації	Строк сплати податкового зобов'язання
Календарний місяць	Протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця	Протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації
Календарний квартал або півріччя	Протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя)	
Календарний рік	Протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного року	
Календарний рік для платників податку з доходів фізичних осіб	До 1 квітня року, наступного за звітним	

Якщо останній день строку подачі податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем

строку вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

Якщо відповідно до закону, який регулює стягнення окремого податку, збору (обов'язкового платежу) податковий період не встановлено, то податкова декларація подається й податкове зобов'язання сплачується в строки, передбачені для місячного базового податкового періоду, крім випадків, коли подання декларації не передбачено таким законом⁶.

Платник податків має право не пізніше, ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації, відправити декларацію (розрахунок) на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію органа податкової служби.

Згідно з пп. 5.3.1 Закону №2181 платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (див. табл. 5.3).

Однак з цього правила є винятки. Так, наприклад, щодо акцизного збору, що сплачується підприємствами — виробниками алкогольних і тютюнових виробів, діють строки, встановлені Законом про акцизний збір: на третій день після здійснення обороту з реалізації й щомісяця до 16-го числа місяця, наступного за звітним, відповідно. Для єдиного податку застосовуються строки, встановлені Указом Президента⁷: щомісяця не пізніше 20-го числа наступного за звітним місяця — для юридичних осіб і щомісяця, не пізніше 20-го числа місяця, що

⁶ Прикладом дії цього правила є подача виробниками бензину розрахунків з акцизу в місячний строк.

⁷ Указ Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.98 № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: БД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 283—288.

передує місяцю, за який здійснюється сплата, — для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності. І таких прикладів є багато: податок на землю, податок із власників транспортних засобів, фіксований сільськогосподарський податок і т. п.

Якщо строк сплати податкового зобов'язання збігається з вихідним (святковим) днем, то останнім днем граничного строку сплати вважається перший робочий день після вихідного (святкового) дня. Однак, перенесення строків подання декларації (у зв'язку з вихідними або святковими днями) не впливає на строк сплати податкового зобов'язання, на що вказує наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження податкового роз'яснення щодо граничного терміну сплати податкового зобов'язання в разі, коли день подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день” від 16.07.2002 №338.

Несамостійне узгодження поділяється на узгодження за замовчуванням і апеляційне. У свою чергу апеляційне узгодження може бути адміністративне й судове.

Податковий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника у таких випадках:

1) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;

2) дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;

3) орган контролю у результаті проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;

4) згідно з законами, які регулюють питання оподаткування, особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є орган контролю;

5) в інших випадках, коли здійснення такого розрахунку передбачено чинним законодавством (Проте слід зазначити, що на сьогодні інших випадків чинним законодавством не передбачено).

Узгодження за замовчуванням. Після визначення органами контролю суми податкового зобов'язання платнику подат

ків відсилається податкове повідомлення. За особливостями узгодження таких податкових зобов'язань виділяють дві ситуації:

1) нарахування податкових зобов'язань здійснюється органом ДПС у зв'язку з порушенням платником податкового законодавства (платник податків не подає у встановлений термін податкову декларацію; дані документальних перевірок свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях; у результаті проведення камеральної перевірки виявлені арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання). Якщо при цьому платник протягом 10 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму, визначену органом контролю і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), то вона стає узгодженою від дня одержання платником податкового повідомлення й платник повинен погасити цю суму протягом 10 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення. Тобто своїм мовчанням (відсутністю скарги) платник виражає згоду з нарахованою йому органом контролю сумою;

2) орган контролю визначає податкові зобов'язання платнику у випадках, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства (коли відповідно до законів з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є орган контролю). У такому випадку, якщо платник протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення не оскаржить суму податкових зобов'язань і не звернеться із заявою про її відстрочення (розстрочення), вона вважається узгодженою від дня одержання платником податкового повідомлення, і підлягає погашенню протягом 30 календарних днів від дня одержання податкового повідомлення.

Винятком є податок на землю, який нараховується громадянам. Податкові органи до 15 липня направляють таким платникам податкове повідомлення, а громадяни повинні першу половину цієї суми сплатити до 15 серпня, а другу — до 15 листопада.

Апеляційне узгодження. Якщо платник не погоджується із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю, то він має право оскаржити рішення цього органу про нарахування такої суми. Оскаржити це рішення платник може як до відповідного органу контролю (адміністративне оскарження), так і до суду (судове оскарження). Поки не закінчиться оскарження, сума податкового зобов'язання вважається не узгодженою й не може бути стягнена з платника податків.

Відповідно до *адміністративного оскарження* платник податків (у випадку, якщо він вважає, що орган контролю не правильно визначив суму податкового зобов'язання) має право звернутися в цей орган зі скаргою про перегляд такого рішення. Скарга подається в письмовій формі й може супроводжуватися документами, розрахунками й доказами, які платник вважає за необхідне надати. Відмова у прийнятті скарги платника податків заборонена. Скарга має реєструватися в день її подання або надходження до органу контролю.

У скарзі вказується:

1) прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання фізичної особи — платника податку, а для юридичної особи — його найменування, місцезнаходження, а також адреса, за якою необхідно вислати рішення (відповідь) за скаргою;

2) найменування органу контролю, яким видане податкове повідомлення, яке оскаржується, дата й номер;

3) суть питання, прохання або вимоги й обґрунтування незгоди платника податків із сумою податкового зобов'язання, визначеною органом контролю у податковому повідомленні;

4) інформація про подачу або неподання заяви до суду про визнання недійсним податкового повідомлення органу контролю;

5) підпис фізичної особи — платника податку або уповноваженої особи, для юридичної особи — підпис керівника або представника, скріплений печаткою юридичної особи — платника податку;

6) перелік документів і розрахунків, які додаються до скарги, у випадку відправлення скарги поштою додається опис вкладення.

При неподанні платником у ці строки скарги вважається, що він згодний із сумою податкового зобов'язання, визначе-

Мою органом контролю, яка вважається погодженою в день одержання платником податкового повідомлення. Якщо скарги подається з порушенням порядку і строків, вона не приймається до розгляду органами контролю.

Скарга, подана з дотриманням строків, припиняє виконані» платником податкових зобов'язань, визначених у податко- пому повідомленні, на період від дня подання такої скарги до органу контролю до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом цього строку податкові вимоги з податку, що оскаржуються, не надсилаються, а оскаржена сума податкового зобов'язання вважається узгодженою.

Первинна скарга щодо податкового повідомлення подається до місцевого органу контролю, який направив податкове повідомлення.

Якщо мотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника органу контролю (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків від дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

Процедура адміністративного оскарження *закінчується*:

1) останнім днем строку, передбаченого для подачі скарги щодо перегляду рішення органу контролю, у випадку, коли така скарга не була подана в строк. Тобто після закінчення десяти-тридцятиденного строку після одержання рішення про повне або часткове незадоволення скарги;

2) у день одержання платником податків рішення органу контролю про повне задоволення скарги;

3) у день одержання платником податків рішення вищого (центрального) органу, якому підпорядковується орган контролю, і це рішення не підлягає подальшому адміністративному оскарженню.

На наш погляд, існують ще деякі випадки закінчення процедури адміністративного оскарження, зокрема, подача платником заяви про розстрочення (відстрочення), непредставлення платником рішення ДПС за скаргою у відповідний строк (20 або 60 днів), ухвалення рішення про податковий компроміс.

День закінчення процедури адміністративного оскарження! вважається днем узгодження податкового зобов'язання платника податків. При цьому платник зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню і штрафні санкції у випадку їх нарахування протягом десяти календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Схему адміністративного оскарження наведено на рис. 5.6.

Судове оскарження. З урахуванням строків давності платник податків має право оскаржити до суду рішення органу контролю про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після одержання відповідного податкового повідомлення. У цьому випадку зазначене рішення контролюючого органу не підлягає адміністративному оскарженню. Тобто судове оскарження платник може почати без адміністративного оскарження; у його процесі на будь-якому етапі, а також після його завершення. Єдине обмеження полягає в тому, що судове оскарження необхідно почати не пізніше 1095 днів від дня одержання податкового повідомлення.

Платник податків зобов'язаний письмово повідомляти *контролюючий орган* про кожний випадок судового оскарження його рішень. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення *контролюючого органу* податкове зобов'язання вважається неузгодженим до розгляду судом справи по суті й ухвалення відповідного рішення. Днем закінчення судового оскарження слід вважати не день прийняття судом рішення, а день набуття цим рішенням сили.

При оскарженні рішення органу контролю юридичною або фізичною особою, яким орган контролю визначив податкове зобов'язання у зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності, позов подається до господарського суду за місцезнаходженням органу контролю.

Особливе місце в процесі узгодження податкових зобов'язань займає *податковий компроміс*. Працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу платника податків у рамках адміністративної апеляційної процедури, має право запропонувати йому компромісне вирішення суперечки, яке полягає в задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися із залишком податкових зобов'язань, нарахованих органом контролю.



Рис. 5.6. Схема адміністративного оскарження

Підставою для ухвалення рішення про податковий компроміс є наявність у податковому органі таких фактів і доказів по суті скарги платника податків, які дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до швидшого і/або повнішого погашення податкового зобов'язання порівняно з результатами, які можуть бути отримані у разі перенесення такої суперечки до суду. Податковий компроміс може бути запропонований працівником тільки податкового органу, а не митного й не пенсійного, і тільки щодо тих платежів, сплату яких контролює податковий орган.

Податковий орган може також прийняти рішення про розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання.

Під *розстроченням* податкових зобов'язань розуміють надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту й нараховані на неї відсотки погашаються рівними частинами, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

Відстрочення податкових зобов'язань — перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків на умовах податкового кредиту без урахування сум пені, за якими основна сума податкових зобов'язань і нараховані на неї відсотки сплачуються рівними частинами, 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 в повному обсязі.

Відмінності відстрочення і розстрочення:

1) при розстроченні основна сума кредиту й нараховані на неї відсотки поділяються на рівні частини, а при відстроченні такий розподіл може бути або ні, тобто можливе одноразове погашення;

2) при розстроченні погашення обов'язково починається з періоду, наступного за періодом надання такого кредиту, а при відстроченні погашення починається з будь-якого наступного періоду. Тобто погашення може початися з другого, третього і т. д. періоду, наступного за періодом надання такого кредиту,

пле не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання;

3) відстрочення зі сплатою суми податкових зобов'язань частинами обмежена 12 місяцями, а розстрочення — ні.

В обох випадках податковий кредит надається під відсотки, розмір яких становить 120 % річної дисконтної ставки НБУ, яка діє на перший день надання розстрочення (відстрочення) сплати податкового зобов'язання (день сплати попередньої частини розстроченого (відстроченого) податкового зобов'язання) або на день його (його частини) погашення (день ухвалення рішення про скасування розстрочення (відстрочення), залежно від того, яка з таких ставок є більшою, за кожний календарний день дії розстрочення (відстрочення). Сума нарахованих відсотків, не сплачених у строк, вважається сумою податкового боргу.

Платник податків розраховує суму відсотків на сплачене розстрочене (відстрочене) податкове зобов'язання або його частину самостійно й сплачує її одночасно зі сплатою відстроченої або чергової частини розстроченої (відстроченої) суми.

Податковий борг відстроченню (розстроченню) не підлягає. Із Закону про державний бюджет на відповідний рік вводиться норма щодо заборони надання відстрочення за строками сплати податкової недоїмки (тобто боргу), що тільки заплутує платників.

Відповідно до наказу Державної податкової адміністрації України "Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків" від 18.09.2001 № 378 для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань платник податків звертається з письмовою заявою, у якій вказуються суми податків, зборів, інших платежів, сплату яких він просить розстрочити (відстрочити), а також строк розстрочення (відстрочення).

Крім загального порядку відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань існує і спеціальна процедура для відстрочення сплати фіксованого сільськогосподарського податку у випадку виникнення форс-мажорних обставин, встановлена наказом ДПАУ "Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби реструктуризації (відстрочки) сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку у

випадку виникнення форс-мажорних обставин” від 28.09.2004 № 562.

Не надається розстрочення (відстрочення) у звичайному порядку щодо ввізного мита, акцизних зборів і ПДВ, які сплачуються при ввезенні товарів. Таке відстрочення надається шляхом подання платником векселів на суму таких платежів при ввезенні товарів у випадках, встановлених законодавством.

5.3. Податкове повідомлення та податкова вимога

Податкове повідомлення — це письмове повідомлення органу контролю про обов’язок платника податків сплатити суму податкового зобов’язання, визначену органом контролю у випадках, передбачених Законом №2181. Тобто податковим повідомленням податковий орган доводить до відома платника податків розмір розрахованого ним податкового зобов’язання.

Податкові повідомлення бувають таких видів:

1) повідомлення, не пов’язані з порушеннями податкового законодавства:

— за формою “Ф” для платників податків — фізичних осіб, якщо відповідно до закону податковий орган самостійно визначає податкове зобов’язання платника податків із причин, не пов’язаних з порушенням податкового або іншого законодавства, тобто з податку на землю або з податку з доходів фізичних осіб;

2) “перевірочні” податкові повідомлення:

— за формою “Р” у разі виявлення порушень за результатами документальних або камеральних перевірок. Також відносять до перевірочних, але виділяються в окрему підкатегорію повідомлення, які стосуються бюджетного відшкодування з ПДВ:

— за формою “В1” у випадку завищення заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

I Податкове адміністрування

— за формою “В2” у випадку заниження заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ;

— за формою “В3” у випадку відмови в наданні бюджетного відшкодування з ПДВ;

3) “штрафні” податкові повідомлення:

— за формою “ПІ” за порушення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов’язання. У формі “ПІ” відображається тільки сума штрафу, нарахована за це порушення;

— за формою “З” за самостійне відчуження активів, які перебувають у податковій заставі й передбачають обов’язкову попередню згоду податкового органа на таке відчуження. У формі “З” відображається сума штрафу, що накладається за таку операцію.

Податкове повідомлення складається на розраховану суму податкового зобов’язання (з урахуванням штрафних (фінансових) санкцій за їх наявності) щодо кожного окремого податку, збору (обов’язкового платежу). Якщо податковий орган здійснив розрахунок сум податкових зобов’язань за декількома податками, то складається відповідна кількість податкових повідомлень. Структурний підрозділ, який видав податкове повідомлення, вносить його до реєстру податкових повідомлень.

Схема видання податкових повідомлень і повідомлень-рішень представлена на рис. 5.7—5.10.

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

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

Якщо за результатами розгляду скарги платника податків нарахована сума податкового зобов’язання збільшується, і на цю суму направляється окреме податкове повідомлення, то в його номері через дріб також проставляється номер скарги, за

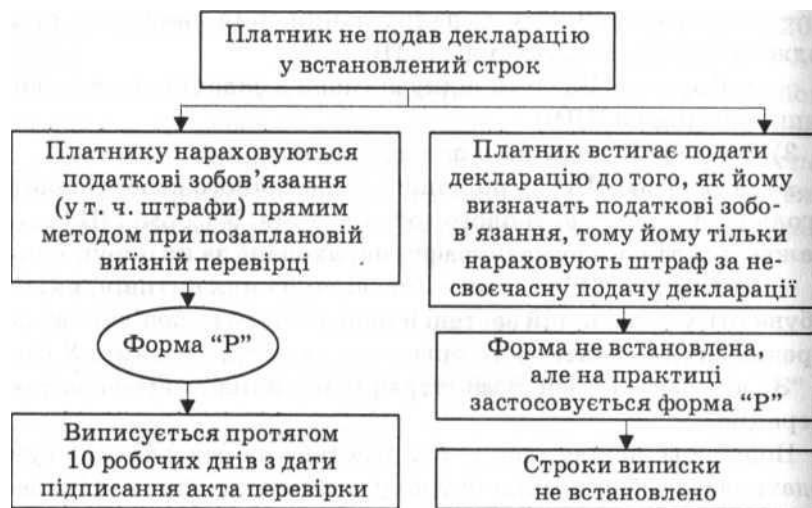


Рис. 5.7. Схема видання податкових повідомлень-рішень у випадку неподання платником податків декларації у встановлений строк

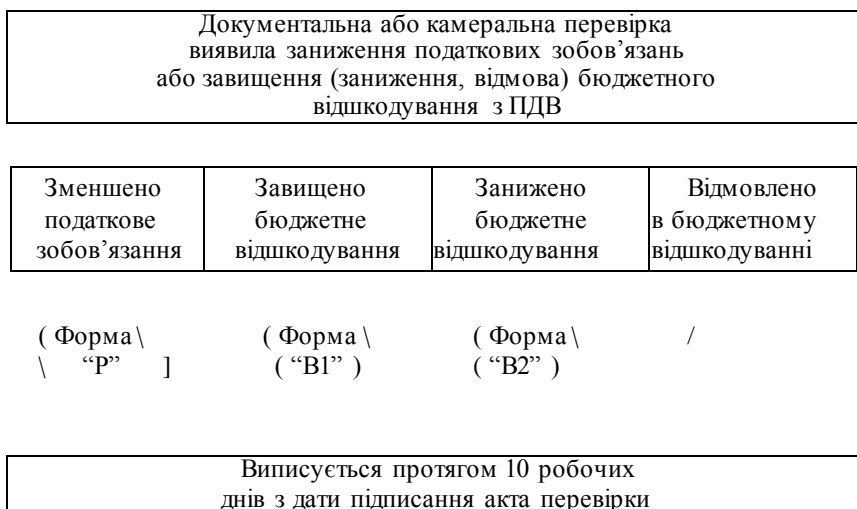


Рис. 5.8. Схема видання податкових повідомлень-рішень у випадку виявлення за результатами документальної або камеральної перевірки заниження податкових зобов'язань або завищення (заниження, відмови) бюджетного відшкодування з ПДВ

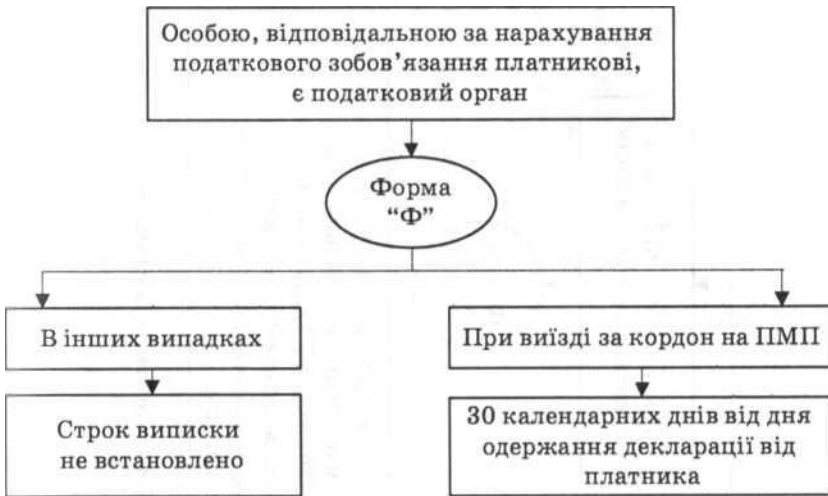


Рис. 5.9. Схема видання податкових повідомлень у випадку, коли особою, відповідальною за нарахування податкового зобов'язання платників, є податковий орган

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

Схема направлення податкових повідомлень за результатами розгляду скарги платника наведена в табл. 5.4.

Податкове повідомлення виписується місцевим органом ДПІ, виключно з випадком, коли рішення за скаргою приймає вищий орган.

Після складання податкове повідомлення в той самий день передається структурному підрозділу, до функцій якого входить реєстрація вхідної та вихідної кореспонденції, для направлення (вручення) платнику податків. Цей підрозділ або відповідальна особа, визначена керівником податкового органу для виконання таких функцій, у день одержання податкового повідомлення від того структурного підрозділу, який його

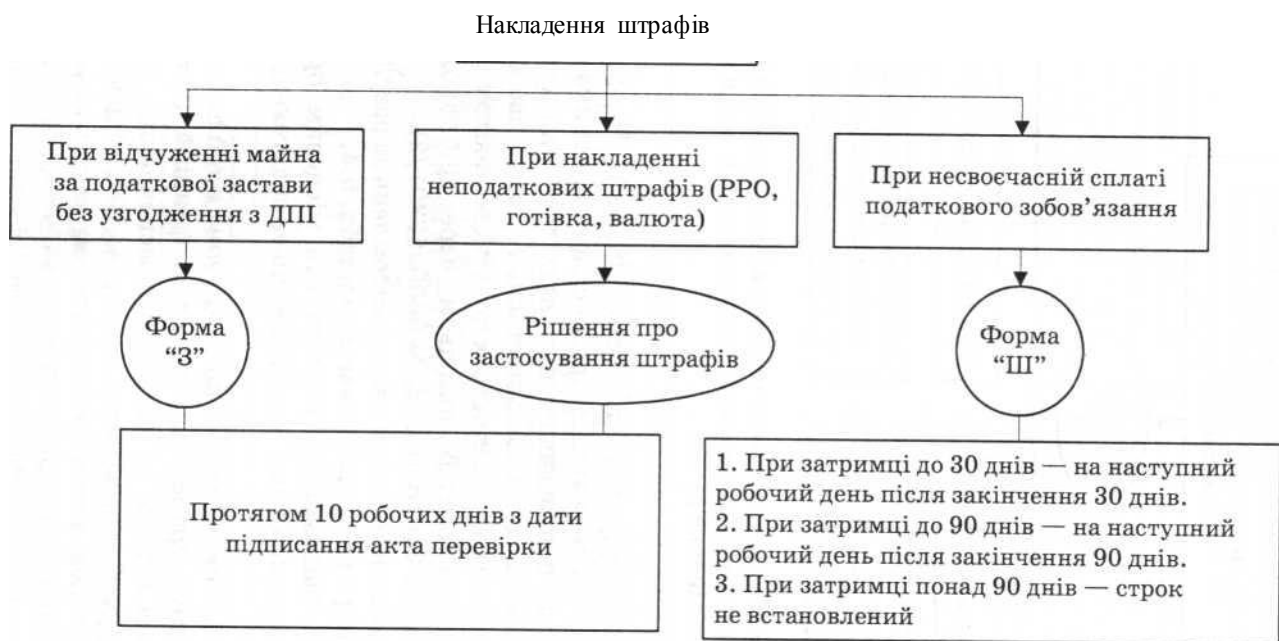


Рис. 5.10. Схема виписки податкових повідомлень-рішень у частині штрафних санкцій

Таблиця 5.4. Порядок направлення податкових повідомлень за результатами розгляду скарги платника

Рішення податкового органу повністю скасовується	Рішення податкового органу частково скасовується	Рішення податкового органу не змінюється	Податкові зобов'язання збільшуються за результатами розгляду скарги
Податкове повідомлення вважається відкликаним від дня ухвалення рішення про скасування оскарженого рішення	Попереднє податкове повідомлення вважається відкликаним з моменту ухвалення рішення про часткове скасування оскарженого рішення. Платникові направляється нове податкове повідомлення з новим номером, меншою сумою й новим граничним строком сплати	З метою доведення до платника нового граничного строку сплати йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але іншою цифрою після риски дробу (залежно від номера розглянутої скарги) і з новим граничним строком сплати	З метою доведення до платника нового граничного строку сплати, йому направляється податкове повідомлення зі старим номером, але з іншою цифрою після риски дробу (залежно від номера розглянутої скарги) і з новим граничним строком сплати. Крім того, платникові направляється нове податкове повідомлення з новим номером на суму збільшення податкового зобов'язання

склав, направляє (вручає) податкове повідомлення платнику податків. При цьому корінець податкового повідомлення залишається в податковому органі.

Податкове повідомлення вважається направленим (врученим) юридичній особі, якщо воно передано посадовій особі юридичної особи під розписку або направлено листом з пові домленням про вручення. Щодо фізичних осіб фактом цього є особисте вручення платникові чи його представнику або рекомендованим листом на його адресу за місцем проживання або за останнім відомим місцем його знаходження з повідомленням про вручення.

Якщо податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, їхньою відмовою прийняти податкове повідомлення, незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків, то працівник структурного підрозділу, який складав таке податкове повідомлення, оформляє відповідний акт, у якому вказує причину неможливості вручення податкового повідомлення. Цей акт долучається до справи платника податків. У той самий день структурний підрозділ (або відповідальна особа), до функцій якого відносять реєстрацію вхідної й вихідної кореспонденції, розміщає податкове повідомлення на дошці податкових оголошень (повідомлень), що встановлюється на вході в приміщення органу ДПС. При цьому день розміщення такого податкового повідомлення на дошці податкових оголошень (повідомлень), зафіксований в акті про причини неможливості його вручення платникові податків, вважається днем його вручення.

Порядок відкликання податкових повідомлень наведено у табл. 5.5.

Якщо у платника виникає податковий борг, податковий орган посилає такій особі податкові вимоги.

Податкова вимога — письмова вимога податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу.

Якщо орган контролю, який провів процедуру узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків, не є податковим органом, він посилає відповідному податковому органу подання про здійснення заходів з погашення податкового

Таблиця 5.5. Порядок відкликання податкових повідом	день
Підстави для відкликання Сума податкового зобов'язання і штрафних санкцій са- ттшяїтгається платником	тГіго тГК пієзання податкового повідомлення I День, протягом якого відбулося погашення податкового зобов'язання і штрафів _____
Податковий орган скасовує або змінює раніше ухвалені рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій) у бік збільшення у зв'язку з їх ад- тиНап-птяптивгим ОСКАОЖСННЯМ	День прийняття податковим органом рішення про скасування або зміну раніше нарахованої суми податкового зобов'язання (штрафних санкцій)
Рішення про нарахування податкових зобов'язань скасовується або змінюється судом (арбітражним судом)	День одержання платником відповідного рішення суду
Досягається податковий компроміс щодо нарахованих податкових зобов'язань	День одержання платником податкового повідомлення з новою сумою податкового зобов'язання
Податкові зобов'язання підлягають відстроченню або посполоченню	День прийняття податковим органом рішення про розстрочення або відстрочення _____
Нарахована сума зменшується внаслідок її адміністра- ттпілРП ПГ ТС Я ПЖСННЯ	Попереднє податкове повідомлення відкликається в день одержання платником нового повідомлення
Порушуються строки надання платникові мотивованого висновку за його скаргю або рішення про продовження СУПШКІВ П ООЗГЛЯЛУ	День, наступний за останнім днем відповідного строку
Списання безнадійного податкового боргу	День прийняття податковим органом рішення про списання безнадійного податкового боргу _____

боргу платника податків, а також розрахунок його розміру, на підставі якого податковий орган направляє податкові вимоги.

Перша податкова вимога містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання й виникнення права по даткової застави на активи платника податків, обов'язок поп і сити суму податкового боргу й можливі наслідки його непога шення.

Друга податкова вимога додатково до відомостей, викладе■ них у першій податковій вимозі, може містити повідомлені і II про дату й час проведення опису активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, а також дату й час прово дення публічних торгів з їх продажу.

Таким чином, податкові вимоги є нагадуванням платнику про необхідність виконання ним свого податкового обов'язку іі попередженням його про можливість застосування до нього за ходів стягнення. І перша, і друга податкова вимога мають дві форми: для юридичних і для фізичних осіб.

Перша податкова вимога формується структурним підро.ч ділом стягнення податкового боргу податкового органу не піз ніше п'ятого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання (одержання відповідного подання від іншого органу контролю). Перша по даткова вимога направляється платнику податку у випадку виникнення податкового боргу за одним із платежів у розмірі від 10 грн. У випадку, якщо в період з дати виникнення подат кового боргу за одним із платежів у розмірі, більше ніж 10 грн, до дати формування першої податкової вимоги (не пізніше п'ятого робочого дня з дати виникнення такого податкового боргу) сума податкового боргу за цим платежом зменшилася (стала дорівнювати або становит и менше 10 грн), перша подат кова вимога не складається. Однак на факт податкової застави це не впливає, тобто податкова застава виникає, навіть якщо сума податкового боргу менша 10 грн і податкова вимога не направляється.

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

календарних днів, направляє другу податкову вимогу. Якщо друга податкова вимога складається на підставі подання іншого органу контролю, вона виписується не пізніше п'ятого робочого дня від дня одержання відповідної інформації про непогашення суми податкового боргу.

Якщо сума податкового боргу самостійно повністю погашається платником податків до направлення другої податкової вимоги, то друга податкова вимога не складається й не направляється.

Податкова вимога вважається направленою (врученою) юридичній (фізичній) особі, якщо вона передана посадовій особі юридичної особи (фізичній особі) і є її підпис про це, або відправлена листом з повідомленням про вручення.

Якщо податковий орган або пошта не можуть вручити платникові податків податкову вимогу, то у день повернення неврученої податкової вимоги вона розміщується на дошці податкових оголошень (повідомлень), що вважається днем вручення податкової вимоги.

Порядок відкликання податкових вимог наведений у табл. 5.6.

Слід звернути увагу на неузгодженість між датами відкликання податкових вимог і датами припинення податкової застави. Так, наприклад, якщо в справі про банкрутство суд ухвалює рішення про припинення податкової застави, то вона припиняється, однак відкликання податкової вимоги для цього випадку не передбачено.

Таблиця 5.6. Порядок відкликання податкових вимог

Підстави для відкликання податкового повідомлення	Дата відкликання податкового повідомлення
Сума податкового боргу, а також пеня і штрафні (фінансові) санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків	День, протягом якого відбулося погашення суми податкового боргу
Орган контролю скасовує або змінює раніше ухвалене рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (пені та штрафних санкцій) або податкового боргу внаслідок їх адміністративного оскарження	День прийняття органом контролю рішення про скасування або зміну раніше нарахованої суми податкового зобов'язання (пені і штрафних санкцій) або податкового боргу
Рішення органу контролю про нарахування суми податкового зобов'язання (пені, штрафних санкцій) або стягнення податкового боргу скасовується або змінюється судом (господарським судом)	День одержання платником податків відповідного рішення суду (господарського суду)
Податковий борг підлягає розстроченню або відстроченню, і про це вказано у відповідному рішенні щодо розстрочення або відстрочення	День прийняття податковим органом рішення про розстрочення або відстрочення податкового боргу
Податковий борг визнається безнадійним	День прийняття податковим органом рішення про визнання податкового боргу безнадійним

5.4. Адаптивістрування боргу

Згідно з п. 1 ст. 10 Закону «Про адміністрування податків» платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

- 1) податкову заставу;
- 2) податкову поруку;
- 3) інше;

У разі відсутності застав, поруки або іншого забезпечення податковий орган може вимагати від платника податків надання застави, поруки або іншого забезпечення.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

Платник податків зобов'язаний самостійно погашати суми податкового боргу, а також пеня і штрафні санкції (за їх наявності) самостійно погашаються платником податків.

них запасів, робіт і послуг за гроші за цінами, не нижчими від звичайні;

2) ліквідація об'єктів нерухомого або рухомого майна. Виписки складають операції ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна в результаті обставин непереборної чинності (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління;

3) використання об'єктів нерухомого або рухомого майна, майнових або немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих^{8,9} або портфельних інвестицій[®], а також цінних паперів, які підтверджують відносини боргу (векселі, облигації), надання гарантій, порук, уступки вимоги й переведення боргу, виплати дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів.

Законом №2181 передбачено тільки два випадки виникнення податкової застави:

1) несплата в строки, встановлені Законом №2181, суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, від дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. Наприклад, платник не сплатив до 30 березня включно ПДВ за декларацією за лютий. Тоді з 31 березня виникає податкова застава;

2) несплата в строки, встановлені Законом №2181, суми узгодженого податкового зобов'язання, визначеного органом контролю, від дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. Наприклад, 10 квітня набула чинності постановою апеляційної інстанції, згідно з якою було залишено в чинності рі

⁸ Пряма інвестиція — господарська операція, що передбачає внесення грошей або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, а також господарська операція, що передбачає придбання акцій за гроші на фондовому ринку як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 % загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою.

⁹ Портфельна інвестиція — господарська операція, що передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за гроші на фондовому ринку (за винятком придбання акцій за гроші на фондовому ринку як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 % загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою).

шення ДШ щодо донарахування платнику суми податку. Платник до 20 квітня включно не сплатив цю суму, тоді з 21 квітня н нього виникає податкова застава.

Однак необхідно відзначити, що ці дати правильні тільки для податкової застави нерухомого майна.

Пріоритет податкової застави встановлюється з моменту її реєстрації. Зареєстрована податкова застава не має пріоритету перед обтяженнями, зареєстрованими перед цим, а також перед обтяженнями речей, які є предметом купівлі-продажу в кредит, і обтяженнями, що виникли внаслідок передачі прав за цінними паперами.

Порядок відбору активів для включення в податкову застану представлений на рис. 5.11.

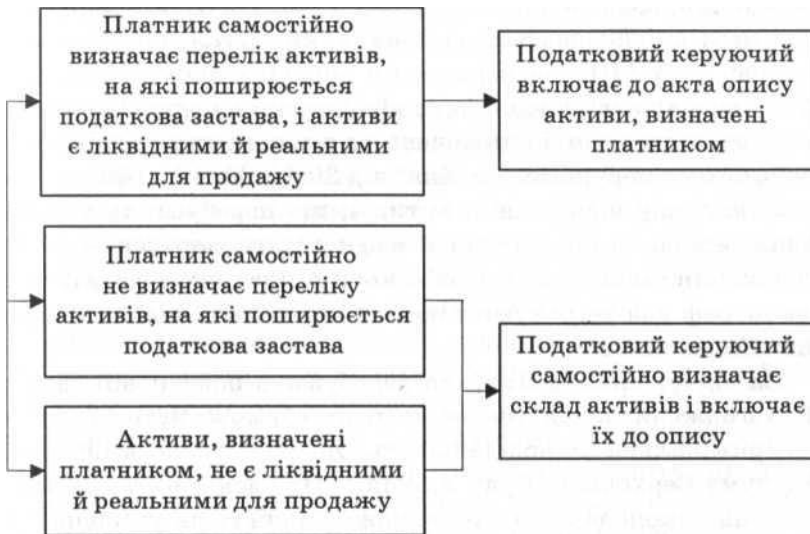


Рис. 5.11. Порядок відбору активів для включення в податкову заставу

Активи платника податків (або їх відповідна частина) звільнюються з-під податкової застави в таких випадках:

- 1) припинення підстав для виникнення податкової застави;

- 2) перехід права власності на спадщину померлої особи до територіальної громади за місцем відкриття спадщини;
- 3) заміна податкової застави іншими видами податкових забезпечень;
- 4) перенесення строків сплати податкового зобов'язання;
- 5) вихід процедури стягнення податкового боргу зі сфери регулювання Закону № 2181;
- б) прийняття рішення органом податкової служби у випадку зменшення суми податкового боргу й вимог, які мають пріоритет перед податковою заставою (часткове звільнення з-під податкової застави).

Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та виключення його з державних реєстрів застав є відповідний документ, що підтверджує закінчення кожної з подій, зазначеної у випадках 1—6. Перелік відповідних документів визначається за правилами, встановленими в постанові КМУ “Про затвердження переліку документів, які є підставою для звільнення активів платника податків з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого чи нерухомого майна” від 29.11.2001 № 1608.

У випадку відчуження активів, що перебувають у податковій заставі, без попередньої згоди податкового органу, коли одержання такої згоди є обов'язковим, платник податків сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеному за звичайною ціною.

За відчуження майна, що перебуває в податковій заставі, без узгодження з податковою інспекцією може бути застосована кримінальна відповідальність. Як роз'яснено в постанові Пленуму Верховного Суду України “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” від 08.10.2004 № 15 у цьому випадку особа притягується до кримінальної відповідальності за зловживання владою або службовим становищем за ст. 364 КК, а не за ухилення від сплати податків (ст. 212 КК). За зловживання владою або службовим становищем у найгіршому випадку загрожує позбавлення волі від 5 до 8 років, а за ухилення від сплати податків — від 5 до 10 років з конфіскацією майна.

Крім того, у випадку порушення порядку проведення операцій із закладеними активами, податковий орган може застосувати адміністративний арешт до активів платника.

Податкова порука. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується відповідати перед податковим органом за належне виконання платником податків обов'язків з погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу. Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у випадку, коли банк-резидент поручається за нього.

У випадку невиконання платником обов'язків з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель бере на себе відповідальність за таке погашення в тому самому обсязі, що і платник.

Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право регресної вимоги до нього в розмірі виплаченої суми.

Крім фінансових санкцій за порушення в сфері оподаткування до платників можуть бути застосовані адміністративні заходи, до яких відносять адміністративний арешт активів. І Порядок застосування адміністративного арешту активів платників податків затверджений наказом ДПАУ “Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту активів платників податків” від 25.09.2001 № 386.

Адміністративний арешт активів полягає в забороні здійснювати платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання й підтримання в належному функціональному і якісному стані. Сутність адміністративного арешту активів полягає в тому, щоб позбавити платника можливості сховати своє майно, у тому числі шляхом передачі права власності на нього іншим особам.

Арешт може бути накладений на будь-які активи юридичної особи, а для фізичної особи — на будь-які її активи, крім предметів, що не підлягають арешту відповідно до законодавства.

Суб'єктами арешту є:

1) орган податкової служби, інші органи контролю не можуть здійснювати адміністративний арешт;

- 2) платник податків, якому належать активи;
- 3) треті особи, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи платника податків на момент арешту;
- 4) хранителі, яким активи платника податків можуть бути передані на зберігання після накладення на них арешту.

Застосовують повний або умовний арешт активів платника податків.

Повним арештом активів вважається виключна заборона платникові податків реалізувати права розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням або без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втратою функціональних чи споживчих якостей, покладається на податковий орган, який ухвалив рішення про таке вилучення.

Умовний арешт активів передбачає обмеження платника податків у реалізації прав власності на такі активи, яке полягає в обов'язковому попередньому одержанні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платником податків з цими активами. Такий дозвіл може бути надано керівником податкового органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення окремої операції платником податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Крім підстав для виникнення відмінностей адміністративного арешту активів від податкової застави полягає у такому:

- 1) при податковій заставі платник може користуватися своїми основними фондами без узгодження з податковим органом, а при арешті — тільки за згодою податкового органу;
- 2) при податковій заставі платник може відчужувати товари й готову продукцію за гроші за цінами, не нижчими від звичайних, а при арешті — не може;
- 3) при податковій заставі виникає пріоритет податкового органу на задоволення його вимог за рахунок вартості цього майна, а при арешті — не виникає.

Таким чином, податкова застава меншою мірою обмежує свободу платника й забезпечує права держави на можливе майбутнє стягнення майна платника податків.

Арешт активів може бути застосований у випадку виникнення таких обставин:

1) платник податків вчинює дії, спрямовані на приховування свого майна:

а) платник податків порушує правила відчуження активів, які перебувають у податковій заставі;

б) платник податків, який одержав податкове повідомлення або має податковий борг, вчинює дії щодо переведення активів за межі України, їх приховування або передачі іншим особам;

2) платник податків вживає дії щодо власного переховування — фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

3) є достатні підстави думати, що платник податків приховує об'єкти оподаткування:

а) він відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження приміщень, які використовуються для одержання доходів або пов'язані з одержанням інших об'єктів оподаткування, електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, які застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, ваговимірювальних комплексів, систем і засобів штрихового кодування;

б) немає свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій) на її здійснення, торгових патентів, сертифікатів відповідності електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем;

в) немає реєстрації особи як платника податку в органах державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до закону;

4) платник податків, який одержав податкове повідомлення або має податковий борг, визнаний неплатоспроможним за зобов'язаннями, іншими, ніж податкові, крім випадків, коли стосовно такого платника податку введено мораторій на задоволення вимог кредиторів у зв'язку з порушенням провадження у справі про банкрутство.

Останній випадок на практиці можна застосувати тільки у випадку визнання платника податків неплатоспроможним че

рез процедуру банкрутства. А при проведенні процедури банкрутства, по-перше, відповідно до преамбули Закону № 2181 норми цього закону не діють, по-друге, мораторій на задоволення вимог кредиторів вводиться в обов'язковому порядку.

Арешт може бути накладено на активи строком до 96 год з моменту підписання відповідного рішення керівником податкового органу (його заступником). Цей строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, за винятком випадків, коли власник арештованих активів не встановлений (не виявлений). У цьому випадку такі активи перебувають під режимом адміністративного арешту протягом строку, який визначено законодавством для визнання їх безгосподарними, або у випадку, коли такі активи швидко псується, — протягом граничного строку, визначеного законодавством, після якого вони підлягають продажу за процедурою, встановленою для продажу закладених активів.

Арешт активів у вигляді призупинення операцій за рахунками платника податків здійснюється за заявою податкового органу винятково на підставі *рішення суду* в порядку, передбаченому законодавством.

Стягнення податкового боргу застосовується податковими органами у випадку невиконання платником податків податкової вимоги в добровільному порядку.

На відміну від судового порядку, який застосовується в багатьох країнах, стягнення майна в Україні відбувається в адміністративному порядку.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення є будь-які активи платника податків (його філій, відділень, інших відокремлених підрозділів), за винятком:

1) майна платника податків, наданого ним у заставу іншим особам, якщо така застава була належним чином зареєстрована у державних реєстрах застав до моменту виникнення права податкової застави;

2) активів, які належать на правах власності іншим особам, до яких, зокрема, відносять:

а) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), зберігання (відповідальне зберігання), а також ломбардне збе-

рігання, на комісію (консигнацію); давальницьку сировину, надану підприємству для переробки, крім його частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також активи інших осіб, прийняті платником податків у заставу, довірче та будь-які інші види агентського управління;

б) майнові права інших осіб, надані платнику податків у тимчасове користування або розпорядження, а також немайнові права інших осіб, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

в) кошти інших осіб, надані платнику податків у довірче управління;

д) кошти кредитів або позичок, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, які враховуються на кредитних рахунках, відкритих на користь такого платника податків, а також суми акредитивів, виставлених на ім'я платника податків, але не відкритих, до моменту такого відкриття;

3) майна платника податків, що не підлягає вільному продажу, у тому числі:

а) майна, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації;

б) активів, вільний обіг яких заборонений або обмежений відповідно до законодавства (зброя, наркотики й т. п.). У випадку, коли підприємницька діяльність із активами, які продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути лише особи, які одержали відповідну ліцензію;

4) коштів інших осіб, наданих платникові податків у вигляді внеску (депозиту) у сумі, що перевищує суму власного капіталу банку, небанківського фінансової установи.

Стягнення готівкових коштів здійснюється в порядку, встановленому постановою КМУ "Про затвердження Порядку стягнення коштів та продаж інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі" від 15.04.2002 № 538, відповідно до якого готівкові кошти, виявлені податковим органом у касі, у тому числі ящику електронного контрольно-касового апарату, та інших місцях зберігання, за згодою платника податків направляються в рахунок погашення його податково

го боргу. Згода платника виражається в тому, що він підписує відповідний акт. Якщо платник відмовляється від надання готівки, то він не підписує цей акт, і тоді податкові органи не мають права вилучати його готівку.

Інші активи платника податків підлягають продажу на біржових торгах, на цільових біржових і позабіржових аукціонах на комісійних умовах через організації роздрібної торгівлі, а також шляхом приватизації.

Строки давності. Податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку надання податкової декларації, а у випадку, коли така податкова декларація була надана пізніше — в день її фактичного надання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а конфлікт, що стосується такої декларації, не підлягає розгляду ні в адміністративному, ні в судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі щодо стягнення такого податку може бути почате без дотримання строку давнини у випадках коли:

а) податкова декларація за період, коли виникло податкове зобов'язання, не була подана;

б) судом встановлено вчинення злочину службовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків з навмисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання. Слід врахувати, що ця умова не виконується (тобто не можна говорити, що судом встановлене вчинення злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків), коли кримінальна справа припиняється на так званих nereабілітуючих підставах: наприклад, внаслідок закінчення строку давності залучення особи до кримінальної відповідальності.

Списання безнадійного податкового боргу є однією з підстав для припинення обов'язку зі сплати податку. Підлягають списанню безнадійний податковий борг, у тому числі пеня, нарахована на такий податковий борг, а також штрафні санкції.

Згідно з пп. 18.2.1 Закону № 2181 під терміном “безнадійний” слід розуміти:

1) податковий борг, який фактично неможливо стягнути:

а) податковий борг платника, визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги до якого не були задоволені у зв’язку з недостатністю активів банкрута;

б) податковий борг фізичної особи:

— яку визнано в судовому порядку безвісно відсутньою або померлою, у випадку недостатності майна, на яке може бути накладено стягнення відповідно до законодавства;

— померлої, у випадку недостатності майна, на яке може бути спрямоване стягнення відповідно до законодавства. Ця норма суперечить ч. 4 ст. 9 Закону “Про систему оподаткування”, відповідно до якої обов’язок фізичної особи зі сплати податку припиняється зі смертю платника незалежно від наявності в нього майна, на яке може бути спрямоване стягнення відповідно до законодавства. Але в цьому випадку пріоритет необхідно віддати більш пізній нормі Закону № 2181;

в) податковий борг юридичної особи, що залишається непогашеним після її ліквідації. Згідно з п. 12.3 Закону № 2181 такий борг вважається безнадійним і підлягає списанню в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, який КМУ ще не визначив;

2) податковий борг, стягнення якого фізично можливе, але держава добровільно відмовляється від його стягнення:

а) податковий борг фізичної особи, яка понад 720 днів перебуває в розшуку;

б) податковий борг юридичних і фізичних осіб, стосовно якого минув строк позовної давності, встановлений Законом № 2181;

в) податковий борг юридичних або фізичних осіб, який виник у результаті обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин, наприклад: стихії, дії суспільного ворога, оголошеної та неоголошеної війни, загрози війни, терористичного акту, блокади, революції тощо), тобто які відбулися не з вини платника податків і які неможливо попередити за умови, що ці обставини безпосередньо вплинули на своєчасне виконання податкових зобов’язань;

г) податковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону.

У випадку списання боргу органи стягнення відзивають розрахункові документи, які передбачають стягнення пені, штрафних санкцій і списаного безнадійного податкового боргу.

Податкові органи здійснюють щокварталу списання безнадійного податкового боргу протягом 60 календарних днів, наступних за останнім днем звітного (податкового) кварталу. Порядок такого списання затверджений Наказом ДПАУ “Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків” від 14.03.2001 № 103.

У випадках, пов’язаних з визнанням податкового боргу безнадійним у зв’язку із закінченням строку давнини або з формажорними обставинами, платник податків звертається до органу контролю за місцем обліку безнадійного податкового боргу або за місцем своєї реєстрації (якщо органом контролю є податковий орган) з письмовою заявою, у якій вказуються суми податків, зборів, інших платежів, що підлягають списанню.

В інших випадках орган контролю самостійно здійснює процедури стосовно проведення списання безнадійного податкового боргу.

Питання для самоперевірки

1. Розкрийте сутність податкового адміністрування і його місце в системі податкового менеджменту.
2. У чому полягають основні відмінності обліку платників податків — фізичних і юридичних осіб?
3. Охарактеризуйте сутність вторинного обліку й вкажіть податки й збори, до яких він застосовується.
4. Яким чином організовано облік податкових платежів в органах державної податкової служби?
5. Дайте визначення терміну “податкове зобов’язання”, в чому його відмінність від терміна “податковий борг”?
6. Охарактеризуйте встановлені законодавством способи узгодження суми податкового зобов’язання.

7. У чому полягає сутність і які особливості процедури апеляційного узгодження податкового зобов'язання?

8. Охарактеризуйте особливості судового оскарження суми податкових зобов'язань.

9. У чому полягає сутність і які особливості реалізації податкового компромісу?

10. Опишіть основні відмінності розстрочення й відстрочення податкових зобов'язань.

11. Які види податкових повідомлень у яких випадках застосовуються на практиці?

12. Що є підставою і який порядок відкликання податкового повідомлення?

13. Охарактеризуйте сутність податкових вимог і їх відмінність від податкових повідомлень.

14. Які операції з активами обмежені у випадку існування податкової застави активів платника?

15. У чому полягають відмінності податкової застави від адміністративного арешту активів платника?

16. Охарактеризуйте процедуру застосування податкового компромісу.

17. Який порядок стягнення податкового боргу встановлений українським законодавством?

18. Які обмеження діють у частині джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення?

19. Розкрийте особливості застосування строків давнини в оподаткуванні.

20. Що таке безнадійний податковий борг і які види безнадійних боргів підлягають списанню?

ТЕМА 6

ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ - СКЛАДОВА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ І ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ

6.1. Зміст податкового контролю

Будь-яка господарська та управлінська діяльність передбачає певні контрольні дії, спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань. Як у процесі, так і після завершення будь-якої роботи необхідно дати правильну оцінку фактично зробленому і досягнутому, виявити недопустимі відхилення від мети і пов'язані з цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше невідомі можливості й резерви.

Сутність контролю зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації проблем; відображення в обліку господарських операцій та вжиття заходів для їх розв'язання, усунення порушень і попередження їх у подальшому.

Важливим є управлінський аспект контролю, згідно з яким контроль можна трактувати як функцію, підсистему та елемент менеджменту у фінансовому секторі народного господарства.

Фінансовий контроль — це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України зі спостереження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу та використання ним фі-

І Податковий контроль — складова фінансового контролю назових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна та коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконалення управління економікою¹.

У зв'язку з незабезпеченістю економіки України достатнім обсягом фінансових ресурсів, провідна роль у регулюванні їх потоків, раціональному і ефективному використанню належить системі державного фінансового контролю, який здійснюють Рахункова палата Верховної Ради України, Міністерство фінансів, органи державної контрольно-ревізійної та податкової служб, Державного казначейства і Держаної митної служби, підрозділи Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку тощо. Лінійні зв'язки між органами державного фінансового контролю наведені на рис 6.1.

Оскільки податковий контроль є складовою системи державного фінансового контролю, то серед органів контролю, на які покладено обов'язок здійснювати державний фінансовий контроль, вагоме місце посідають органи, що контролюють сплату податків, зборів і обов'язкових платежів.

У ст. 1 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-ІІІ (зі змінами і доповненнями) наведено таке визначення “Контролюючий орган — це державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу”.

У ст. 2 законодавець наводить чіткий перелік органів контролю, до яких відносять:

1. Митні органи — стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів

¹ Каленський М.М., Стефанюк І.Б. Контрольно-ревізійна служба — суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності: Навч. посіб. — К.: Ін-т рег. досл. НАН України, 2001. — 203 с.

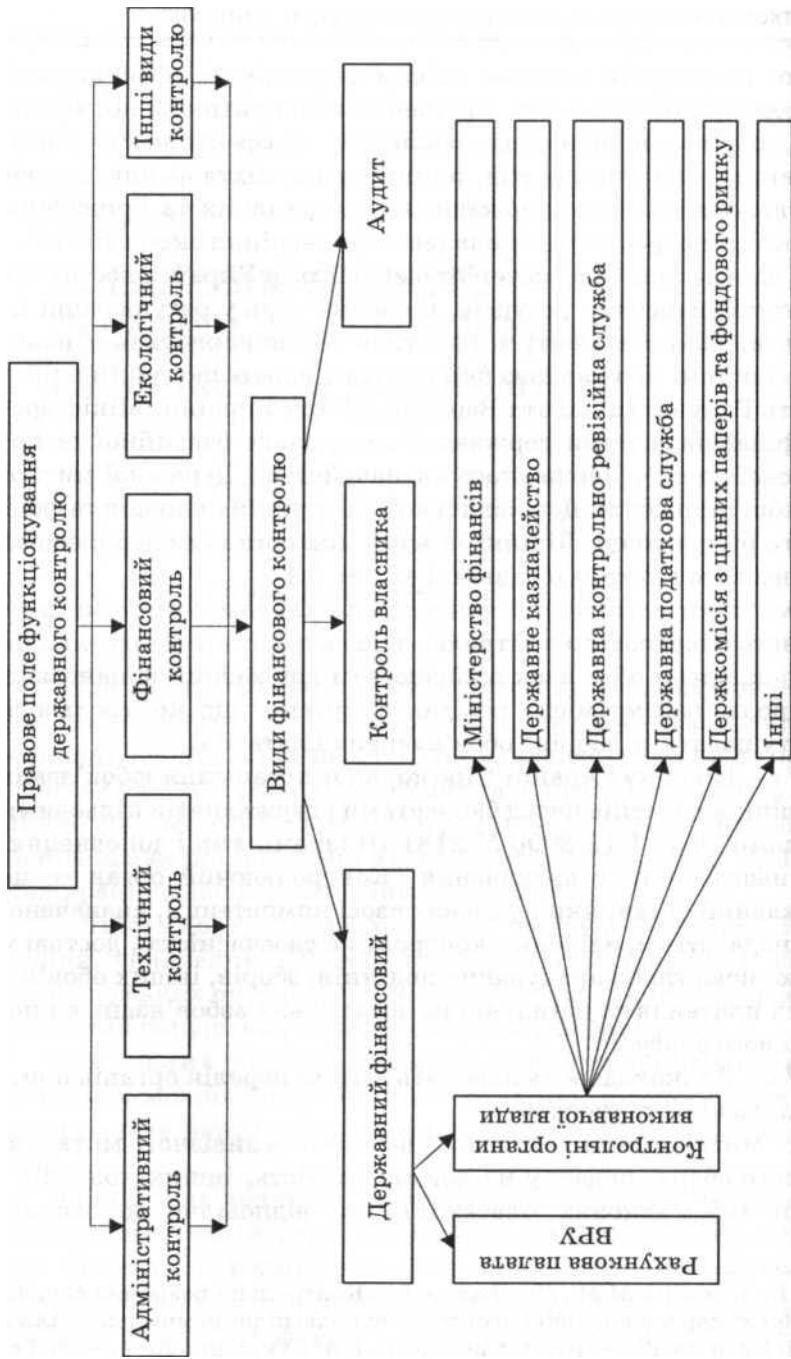


Рис. 6.1. Модель лінійних зв'язків між органами фінансового контролю

Податковий контроль — складова фінансового контролю справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів па мигну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України.

2. Установи Пенсійного фонду України — стосовно внесків до Пенсійного фонду України.

3. Установи Фондів соціального страхування України — стосовно внесків до Фондів соціального страхування України.

4. Податкові органи — стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених у п.1; 2; 3.

Ці органи відносять до суб'єктів податкового контролю.

Податковий контроль — елемент фінансового контролю і податкового механізму. Він є також необхідною умовою ефективного податкового менеджменту.

Податковий контроль зумовлений необхідністю перевірки виконання платниками своїх зобов'язань, які безпосередньо встановлені ст. 67 Конституції України, якою визначено, що суб'єкти господарювання, а також фізичні особи зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Обов'язок сплачувати податки, збори й обов'язкові платежі передбачений також і Законом України “Про систему оподаткування” від 25.06.91 № 1251-ХП, зокрема ст. 9.

Ст. 2 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-ХП (зі змінами та доповненнями) основним завданням органів податкової служби в Україні називає здійснення контролю за додержанням платниками податків податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів).

Згідно з положеннями цього закону, можна виділити об'єкти контролю — це, насамперед, нарахування та сплата до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Об'єктом контролю є також доходи громадян України, іноземців та осіб без громадянства у тій частині, в якій вони виступають платниками податків і зборів.

Правові основи діяльності державних податкових органів України щодо здійснення податкового контролю закріплено в

законах України та указах Президента, наказах ДПА України. До основних нормативно-правових актів відносять:

1. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-ХП (далі Закон № 509-ХП).

2. Закон України “Про порядок погашення зобов’язані, платників податків перед бюджетами та держаними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-Ш (далі Закон № 2181-Ш).

3. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов’язкових платежів)” від 21.07.2005 № 619.

4. Наказ ДПА України “Про затвердження нової редакції зразків форм актів перевірок та Методичних рекомендацій щодо їх оформлення” від 27.04.2006 № 225 (далі Наказ № 225).

5. Наказ ДПА України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб’єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні” від 11.10.2005 № 441 (далі Наказ №441).

6. Наказ ДПА України “Про затвердження Порядку оформлення результатів невиїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства” від 10.08.2005 № 327.

7. Наказ ДПА України “Про затвердження Порядку наведення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків” від 21.06.2001 № 253.

Є й інші закони, які регулюють взаємовідносини платників податків та державних податкових органів, але наведені законодавчі акти є пріоритетними в системі оподаткування. Схематично ієрархія податкового законодавства, зокрема і в сфері податкового контролю, наведена на рис. 6.2.

Відповідно до специфіки конкретного податку або обов’язкового платежу центральний податковий орган формує ідеологію та затверджує методологію здійснення податкового контролю, яка впроваджується в усіх державних податкових орга-

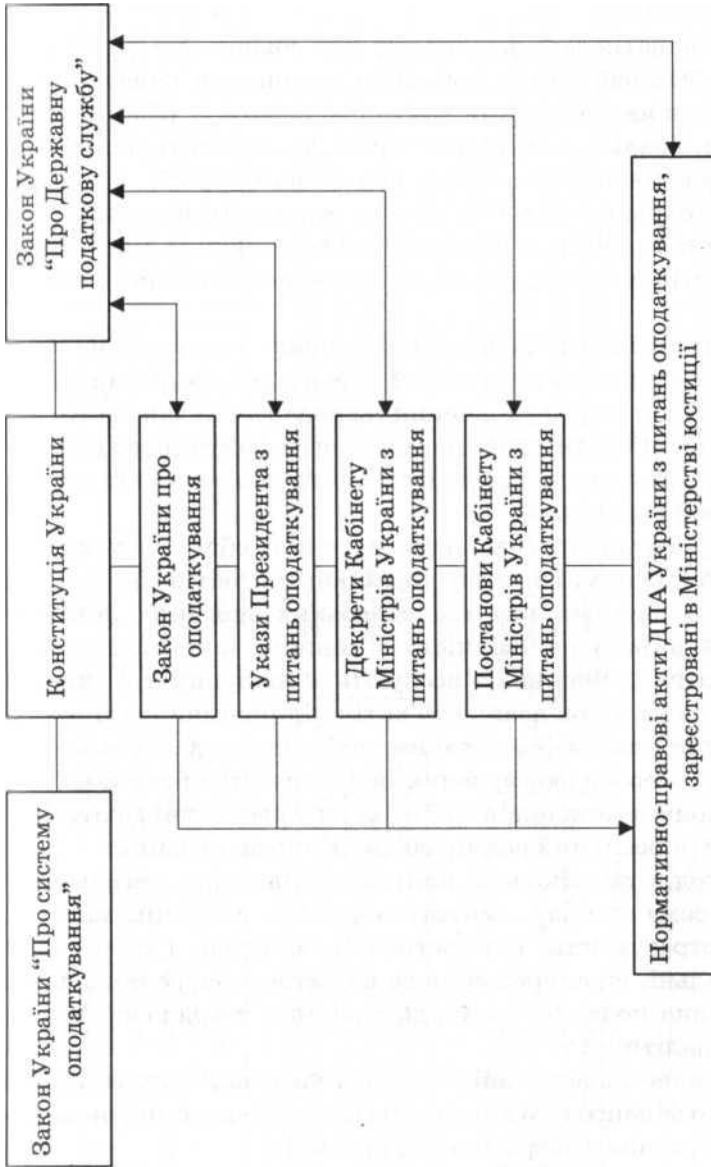


Рис. 6.2. Ієрархія податкового законодавства України у сфері податкового контролю

нах. Об'єкти, етапи та процедури податкового контролю наведе на рис. 6.3.

Якість податкового контролю, яка визначається рівнем, повнотою, достовірністю, порядком виконання податковими інспекторами як суб'єктами контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності діяльності податкових служб.

Одна з головних вимог до податкового контролю впливає із класичних принципів оподаткування: контроль має прино сити значно більше коштів, ніж було затрачено на його провс дення.

В організаційному аспекті податковий контроль забезпе чується відповідними джерелами інформації, формами здійснення, процедурами дослідження господарських операцій, ме тодичними прийомами документального і фактичного контролю. Для здійснення податкового контролю використовують такі *джерела інформації*:

1. Документальні. Вивчаючи первинні облікові документи, реєстри обліку, облікову та фінансову звітність, фахівці перевіряють достовірність господарських операцій, податкових розрахунків та відповідність їх чинному законодавству.

2. Фактичні. Фахівці з'ясовують кількісний та якісний склад майна та зобов'язань суб'єктів підприємницької діяльності, які пов'язані з формуванням об'єктів оподаткування.

Обидва джерела формування інформаційної бази податкового контролю взаємопов'язані і тільки у поєднанні дають змогу визначити реальний розмір об'єктів оподаткування.

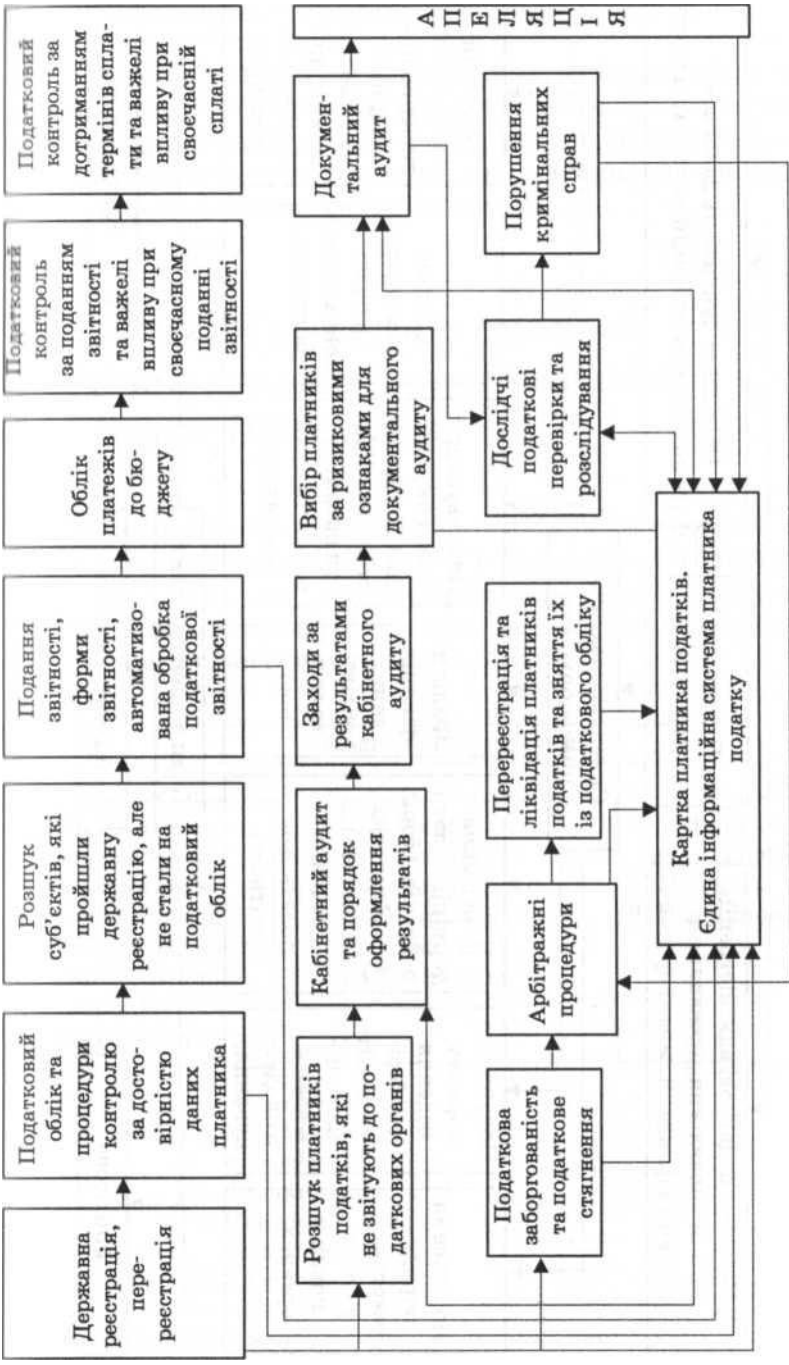
До методів податкового контролю відносять загальнона- укові, зокрема аналізу, синтезу, індукції, дедукції, моделювання, абстрагування, конкретизації, аналогії, і прикладні: документальні, спостереження за об'єктом контролю, запити про платника податку, метод достовірних тверджень, розрахунково-аналітичні та ін.

Схематично податковий контроль як невід'ємну складову державного фінансового контролю і елемент системи управління оподаткуванням зображено на рис. 6.4.

Таким чином, *податковий контроль* — це діяльність посадових осіб органів контролю у сфері оподаткування щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками

СОСДИНУ

С О С О В О В Я П О Д А Т К О В О Г О



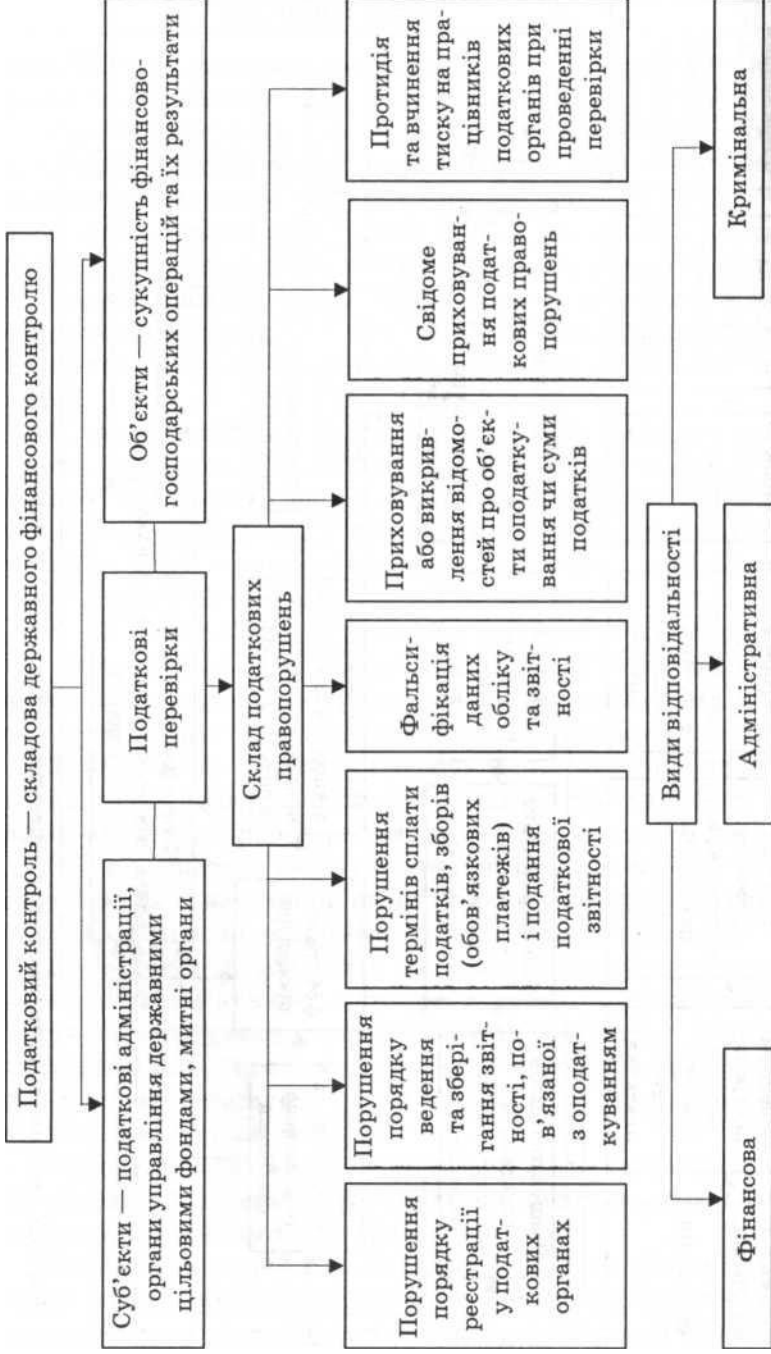


Рис. 6.4. Податковий контроль — складова державного фінансового контролю

податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення ти сплати податків прийнятим актам законодавства з питань оподаткування; щодо виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

6.2. Порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності органами ДПС України

Органи податкової служби здійснюють контроль за сплатою податків і зборів платниками як безпосередньо при виїзді на підприємства, так і в *інспекціях*, використовуючи усю наявну інформаційну базу. Податкові перевірки можна класифікувати за певними ознаками (рис. 6.5).

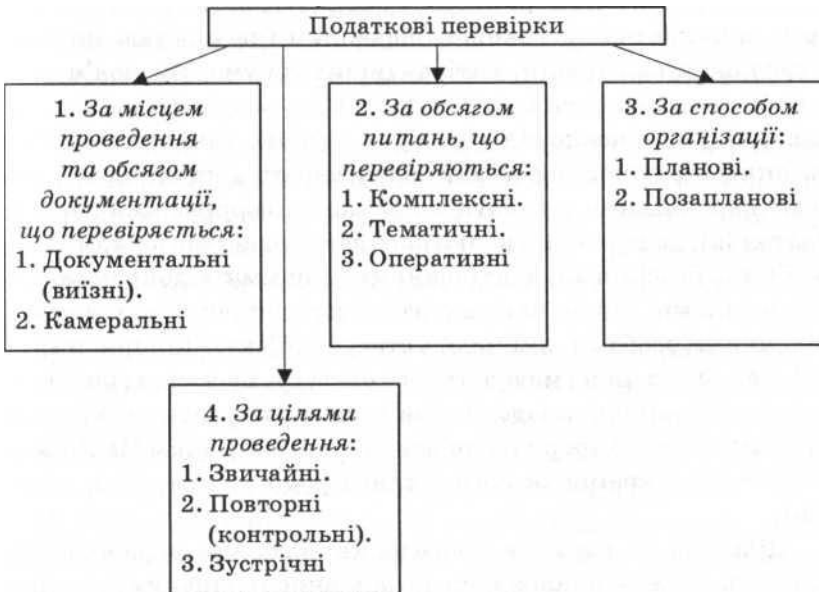


Рис. 6.5. Схема класифікації податкових перевірок

За місцем проведення та обсягом документації, що перенірається, перевірки поділяються на камеральні та документальні.

Камеральні перевірки — це перевірки, які проводяться фахівцями галузевих відділів оподаткування у приміщенні податкового органу, і зміст яких полягає у встановленні правил, ности обрахування сум податків, заповнення відповідних форм і перевірки їх взаємозв'язку.

Документальні перевірки — це перевірки, які передбачають перегляд первинних документів, вияв правильності й до стовірності організації і ведення бухгалтерського обліку, своєчасності та повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів, а також правильності застосування чинних пільг. Така перевірка проводиться за місцем знаходження підприємства — платника податку.

За способом організації перевірки поділяються на планові та позапланові.

Ст. 11 Закону № 509-ХП передбачає, що органи державної податкової служби у випадках, в межах компетенції та в порядку, передбачених законами України, мають право здійснювати документальні невізні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів) незалежно від способу їх подачі), а також планові та позапланові візні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства юридичними особами, їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичними особами, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами України покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), крім Національного банку України та його установ (далі — платники податків).

Підстави та порядок проведення органами державної податкової служби планових та позапланових візних перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати

податків і зборів (обов'язкових платежів) розписано в ст. 11¹ Закону № 509-ХП.

Під *плановою виїзною перевіркою* розуміють перевірку платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати ним податків та зборів (обов'язкових платежів), яка передбачена у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за місцезнаходженням такого платника податків чи за місцем розташування об'єкта права класності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка.

Позаплановою виїзною перевіркою вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин:

1) за наслідками перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законів України про оподаткування, валютного законодавства, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

2) платником податків не подано в установлений строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податковій декларації, поданій платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

4) платник податків подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державної податкової служби під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки, в якій вимагає повного або часткового скасування результатів відповідної перевірки;

5) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит

органу державної податкової служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

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 < потреба у проведенні позапланової виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності такого платника податків;

8) у разі, коли вищий орган державної податкової служби у порядку контролю за достовірністю висновків нижчого органу здійснив перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або висновків акта перевірки, складеного нижчим органом контролю, та виявив їх невідповідність вимогам за конів, що призвело до ненадходження до бюджетів сум податків та зборів (обов'язкових платежів). Позапланова виїзна перевірка в цьому випадку може ініціюватися вищим органом державної податкової служби лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб нижчого органу, які проводили планову або позапланову виїзну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

9) платник подав декларацію з від'ємним значенням по датку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн (ст. 11¹ Закону № 509-ХІІ).

У цій статті також зазначено, що право на проведення нової виїзної перевірки платника податків надається лише у тому випадку, коли йому не пізніше, ніж за десять днів до дня проведення зазначеної перевірки надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та закінчення її проведення.

Умови допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок наведено у ст. 11² Закону № 509-ХІІ.

Посадові особи органу державної податкової служби мають право на проведення планової або позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених Законом № 509-ХІІ та іншими законами України, та за умови надання платнику податків під розписку:

1) направлення на перевірку, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державної податкової служби, мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та дата закінчення перевірки, посади, звання та прізвища посадових осіб органу ДПС, які проводимуть перевірку. Направлення на перевірку є дійсним за умови наявності підпису керівника органу ДПС, скріпленого печаткою органу ДПС;

2) копії наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, в якому зазначаються підстави проведення позапланової виїзної перевірки, дата її початку та дата закінчення.

Ненадання цих документів платнику податків або їх надання з порушенням вимог, встановлених частиною першою цієї статті, є підставою для недопущення посадових осіб органу державної податкової служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

Обов'язкові умови проведення планової перевірки:

— суб'єкт перевірки у письмовій формі повідомляється про дату проведення не пізніше, ніж за десять днів до її початку;

— якщо плануються виїзні перевірки різними органами — податковими, митними та іншими, то вони мають здійснюватись одночасно.

Проведення перевірок органами державної податкової служби не повинно порушувати нормального режиму роботи платників податків.

Тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 20 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва — 10 робочих днів.

Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 10 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва — 5 робочих днів.

Продовження термінів проведення планової виїзної перевірки можливе на термін не більше, ніж 10 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва — 5 робочих днів.

Продовження термінів проведення позапланової виїзної перевірки можливе на термін не більше, ніж 5 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва — 2 робочих днів.

Проведення планових виїзних перевірок здійснюється органами державної податкової служби одночасно з іншими орга-

нами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати цю роль за нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

За обсягом питань, що перевіряються, перевірки поділяють на комплексні, тематичні й оперативні.

Комплексні перевірки — всебічні перевірки діяльності суб'єктів підприємницької діяльності щодо дотримання ними нових 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 щодо окремих питань дотримання податкового і валютного законодавства України за окремими графіками.

Оперативні перевірки — це перевірки, які здійснюються щодо окремих положень чи вказівок і проводяться за окремими планами, затвердженими керівниками податкових органів і спрямовані на забезпечення результативності кожної перевірки.

Оперативні перевірки передбачають перевірку суб'єкта її господарювання (юридичних осіб, їх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, які не мають статусу юридичної особи, або фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності) на предмет дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку, грошових документів!), лімітів готівки в касах та її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідчень про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торговельних патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності і марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності або для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об'єктів торгівлі та з інших питань, обумовлених податковим законодавством, що виникають в ході оперативної перевірки.

Оперативна перевірка може проводитися і на тих об'єктах господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, де розрахунки зі споживачами проводяться у безготівковій формі.

За цілями проведення перевірки поділяють на звичайні, повторні й зустрічні.

Звичайні перевірки — це планові і позапланові податкові перевірки, що проводяться без застосування особливих умов.

Зустрічні перевірки — це перевірки з питань своєчасності і плати платежів до бюджетів, відшкодування з бюджету податку на додану вартість у випадку ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності, які проводяться державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх проведенні.

Повторні виїзні перевірки можуть бути здійсненні тільки в тому випадку, коли щодо посадових осіб наглядово-контрольного органу, які проводили планову або позапланову перевірку назначеного суб'єкта, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу.

Що стосується перевірок, які проводяться на прохання суб'єктів підприємницької діяльності, то ніяких нормативних обмежень у термінах або підставах для такого виду перевірок не існує.

Документальні перевірки на вимогу правоохоронних органів, а також на вимогу підрозділів податкової міліції, зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджету, відшкодування з бюджету проводяться в міру необхідності.

Найголовніше при здійсненні перевіркової роботи — це, насамперед, якісний відбір платника податків для перевірки. Головною умовою налагодження взаємовідносин з платником, підвищення рівня добровільності сплати ним податків та платежів до бюджету є впевненість платника у його захищеності під неправомірних дій з боку органів контролю, зокрема податкової служби.

6.3. Основні причини і типові способи вчинення правопорушень у сфері оподаткування та методи їх виявлення

У системі ринкових відносин ухилення від сплати податків — це явище, яке базується на відносинах, що складаються у процесі розподілу і перерозподілу доходу.

У закордонній фінансовій літературі для означення різних видів ухилення від податків використовуються окремі терміни. Ті з них, що мають цілком легальний характер, виникають через недосконалість законодавства чи у результаті лобювання у парламенті навмисне створених “податкових лазівок” (tax loopholes) для певних категорій платників, мають назву “tax avoidance” — уникнення, обхід податку.

З огляду на особливості нормотворчості та юридичних казусів, що виникають у економічно-комерційній практиці, ухилення такого виду не передбачає кримінальної відповідальності, не є податковим злочином і припиняється внесенням відповідних змін у фінансове і господарське право.

Крім того, уникнення від сплати податків може ґрунтуватись на основі податкового планування за допомогою використання стання законних пільг та механізмів, на детальному і досконалому знанні норм податкового законодавства і правильному їх застосуванні з метою побудови економічної діяльності таким чином, щоб виключити або зменшити розмір податкових зобов'язань або податкових платежів, тобто з метою їх оптимізації.

Незаконне ухилення злочинним способом, яке переслідується законом, іменується “tax evasion” — ухилення від податку у незаконній формі. Такі ухилення є продуктом антидержавної поведінки податкоплатників у результаті їхніх намірів чи завдяки створеним їм умовам.

Під ухиленням від сплати податків слід розуміти діяння особи, спрямоване на повну або часткову несплату певних податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які мають сплачуватись підприємствами, установами та організаціями різних

форм власності, а також фізичними особами. Фактично ухилення характеризується бездіяльністю, тобто невиконанням конституційного обов'язку зі сплати податків, зборів і обов'язкових платежів.

Ознаки ухилення від сплати податків відображено на рис. 6.6.

Предметом злочину є податки, збори, інші обов'язкові платежі. Його об'єктивний бік характеризує сукупність трьох ознак:

- діяння (дія або бездіяльність) — ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яке здійснюється 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;
- суспільно небезпечні наслідки у вигляді фактичного непадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, великих або особливо великих розмірах;
- причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Об'єктом складу злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, є фінансова діяльність держави щодо формування державних цільових фондів та дохідної частини бюджетів, а також порядок сплати до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів та інших обов'язкових платежів фізичними та юридичними особами.

Суб'єктом злочину можуть бути:

- службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форм власності;
- особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і досягла 16-річного віку;
- будь-яка особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі та досягла 16-річного віку.

Рівень усвідомлення необхідності сплачувати податки залежить як від давності податкових традицій, рівня правової культури, так і від характеру та результативності податково- бюджетної політики держави та суб'єктивної оцінки кожним платником своєї плати за участь у споживанні суспільних благ.

Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 Кримінального кодексу України)

Об'єкт злочину	Встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних та фізичних осіб
Об'єктивний бік злочину	<ol style="list-style-type: none">1. Діяння у вигляді відхилення від уплати обов'язкових платежів, які входять в систему оподаткування.2. Наслідок у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів та державних цільових фондів коштів у вказаних у ст. 212 Кримінального кодексу розмірах.3. Причинний зв'язок між діянням та наслідком
Суб'єкт злочину	<ol style="list-style-type: none">1. Службова особа підприємства, уряду, організації незалежно від форми власності.2. Особа, яка займається підприємницькою діяльністю без утворення юридичної особи.3. Будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки, збори, інші зобов'язані платежі
Суб'єктивний бік злочину	<p>Намір. Про наявність наміру можуть свідчити:</p> <ul style="list-style-type: none">• перекручування в обліковій або звітній документації;• неоприбуткування готівкових коштів, о триманих за продаж товарів (виконання робіт або послуг);• ведення подвійної бухгалтерії;• використання банківських рахунків, про які не сповіщені органи державної податкової служби;• завищення фактичних витрат, що включаються у валові витрати

Рис. 6.6. Ознаки ухилення від сплати податків

Платники, які приймають рішення в умовах держави, чий її парат прагне не тільки (а може й не стільки) максимізувати суспільний добробут, а й реалізувати власні інтереси, керуються у своїх рішеннях не тільки суспільними інтересами, а й власними. А тому в разі зростання фіскального експансіонізму держави платники вдаються до пошуку можливостей ухилення від оподаткування легальним (зменшення обсягів виробництва і споживання оподатковуваних товарів і послуг) і нелегальним (приховування доходів від оподаткування, переміщення діяльності в тіньовий сектор економіки, переведення капіталів за кордон) шляхом.

Податковій теорії і практиці відомі чотири основних види причин нелегального ухилення від сплати податків (рис. 6.7):

- моральні;
- політичні;
- економічні;
- технічні або організаційно-управлінські.

У будь-якій державі трапляються факти корупції у вищих ешелонах влади, використання державних коштів на особисті потреби. Тому платники податків не відчують моральної відповідальності за ухилення від оподаткування. Загальні потреби, для задоволення яких через податки формується бюджет держави, не сприймаються платниками податків як необхідна реальність, особливо якщо витрати держави не підзвітні громадськості.

Крім того, у перехідних умовах при зміні економічних формацій закони взагалі сприймаються номінально (абстрактно), а закони про податки — тим більше. Останні часто взагалі ігноруються, тому що вони спрямовані на зменшення доходності приватногосподарської і корпоративної діяльності.

На думку деяких соціологів, фіскальний патріотизм — найслабша ланка громадянських чеснот. Ухилення від сплати податків зумовлюється силою могутнього власницького інстинкту, який особливо інтенсивно виявляється на рівні особистості.

Багато платників податків ухиляється від їх сплати, мотивуючи це значним рівнем податкового тягаря, а також надмірним державним регулюванням на мікрорівні, яке робить операційні витрати на ведення легального бізнесу надто високими.

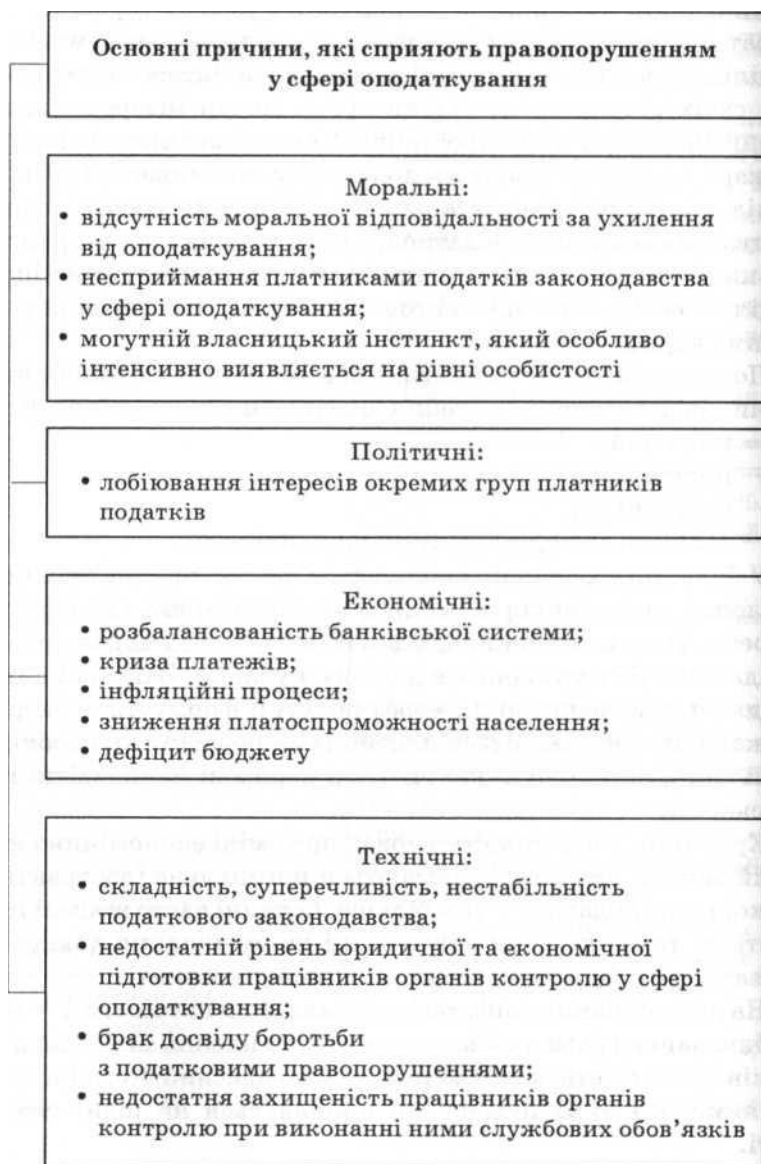


Рис. 6.7. Основні причини, які сприяють податковим правопорушенням

Розглядаючи податковий тягар як причину, необхідно зауважити, що з погляду інституціонального напрямку фінансової науки платники вдаються до приховування своїх доходів від оподаткування в тому разі, якщо вартість їх приховування є нижчою за вигоди, які це приховування дає.

Крім цього фактору є й інші фактори, що впливають на рішення індивідів про сплату податків чи ухилення від них. Серед таких факторів — ефективність використання державою податкових надходжень, яка оцінюється наявністю позитивних наслідків державної діяльності в економічній і соціальній сферах, відсутність марнотратства державних коштів; інфляція, яка спричинює невдоволення індивіда фіском, оскільки через фіксовані прогресивні ставки прибуткового податку він змушений сплачувати більшу частку свого доходу; наділення громадян демократичним правом участі в ухваленні рішень (наприклад, через референдум або народну ініціативу).

Існують і політичні причини ухилення від податків. У тих випадках, коли у державі є стійка тенденція лобіювання при визначенні напрямків економічної політики, платник податків вважає своїм обов'язком потурбуватись про особисті інтереси та інтереси своїх працівників, які залишились без захисту лобістів. Якщо при проведенні державної політики інтереси окремих груп ставляться над інтересами інших (без економічних на те причин), то платники податків, які вважають себе обділеними, вишукують різноманітні варіанти зменшення податкових виплат.

Що ж стосується економічних причин ухилення від сплати податків, то тут необхідно зазначити, що процес становлення системи оподаткування в Україні відбувається в умовах, які характеризуються розбалансованістю банківської системи, кризою платежів, інфляційними процесами, зростанням цін і зниженням платоспроможності населення, значним дефіцитом бюджету. Суттєвою технічною причиною ухилення від сплати податків є складність і суперечливість національного законодавства. Технічна складність оподаткування дозволяє платнику податків уникати платежів, не порушуючи закону. Це ускладнює і практику податкового контролю. Його результати прямо залежать від зрозумілості методик оподаткування,

технічного забезпечення податкових перевірок, бухгалтерського обліку і звітності, системи обліку платників податків.

В останні роки податкове законодавство змінювалось досить часто, що негативно позначилось на розвитку виробництва і діяльності суб'єктів підприємництва. Діяльність у сфері оподаткування сьогодні регулюється величезною кількістю нормативних актів. Досить часто окремі положення законодавства не узгоджуються між собою.

Крім того, недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників податкових органів, відсутність достатнього досвіду боротьби з порушеннями податкового законодавства також сприяє ухиленню від сплати податків. Цьому ж сприяє і недостатня захищеність працівників податкових органів при виконанні ними службових обов'язків від фізичного і психологічного тиску з боку порушників податкового законодавства.

На кінцеві результати з виявлення порушень податкового законодавства негативно впливає і відсутність достатнього досвіду у виявленні та зборі доказів таких злочинів і чіткого механізму взаємодії між працівниками органів контролю.

Таким чином, можна відмітити, що сукупність вищевказаних недоліків у поєднанні з морально-психологічними особливостями підприємця можуть стати конкретними обставинами, які сприяють здійсненню злочинів у сфері оподаткування.

Характеризуючи морально-психологічний образ підприємців в Україні, їх можна розділити на три групи. *Перша* — це люди, які мають в Україні довгострокові перспективи. Вони розуміють: рано чи пізно в Україні сформується правова держава і несплата податків, як скрізь у світі, буде вважатися серйозним злочином. До *другої* групи відносять тих, хто ще прагне робити “гарячі гроші”. Таких людей досить багато (з врахуванням того, що за рік податковими органами виявляється близько 20 тисяч фіктивних підприємницьких структур). *Третю* групу складають підприємці, які ні за яких обставин чесно працювати не хочуть. Ця група має стійкі зв'язки з криміналітетом, фінансує його.

З соціально-психологічного погляду ухилення від податків — це деструктивна форма відчуження платників податків від держави і суспільства. У західних країнах держава не прово

кує ухилення надто високими нормами оподаткування, а також підкреслено спрямовує діяльність державних структур на службу інтересам платників, не відособлюючи себе від них. Ці фактори знижують масштаби ухилення, хоч і не викоринюють цього явища повністю.

Суб'єктивно-економічна мотивація поведінки платників — лише один з факторів, які зумовлюють масштаби ухилення. Інші чинники діють на основі фінансової політики та умов, у які поставлені платники податків: структура податкової системи, норма оподаткування, міра і характер покарань за податкові делікти; обсяг витрат на утримання податкового апарату, його активність і компетентність тощо. З боку платників ухилення від сплати податків є своєрідним негативним фінансовим мистецтвом, протиставленим позитивному професійному мистецтву фіскальних органів.

Природа ухилення від сплати податків має комплексний характер:

- з фіскального боку — казнокрадство в його легалізованій або кримінальній формах;
- в ментально-психологічному аспекті — результат спонтанної чи вимушеної з огляду на високу норму оподаткування атрофії громадянської свідомості і суспільної відповідальності у платників податків;
- з економічного погляду — розрахунок на вигоду, коли корисливі імпульси беруть гору над страхом покарання.

Податкове законодавство України часто дає платнику можливість ухилитися від сплати податків. Це обумовлено наявністю:

- значної кількості податкових пільг у законодавстві;
- різноманітних ставок оподаткування;
- різних способів віднесення витрат: на собівартість, фінансовий результат, прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства;
- значних недопрацювань в податкових законах, що пояснюється недосконалістю юридичної техніки і неврахуванням законодавцями всіх обставин, які можуть виникнути при нарахуванні чи сплаті того чи іншого податку.

Податкове правопорушення — це протиправна дія або бездіяння, що виявляється в невиконанні або в неналежному ви

конанні податкових зобов'язань, за які встановлюється від повід альність.

Найбільшої уваги у сучасних умовах потребує попереджен ня податкових правопорушень у сферах:

- кредитно-фінансових відносин;
- зовнішньоекономічної діяльності;
- реалізації нафтопродуктів;
- імпорту і реалізації медичних препаратів;
- операцій з нерухомістю;
- виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції;
- операцій з чорними і кольоровими металами;
- торгівлі;
- грального бізнесу;
- виробництва і реалізації підакцизних товарів тощо.

На вибір способу правопорушення впливають різні фактори. Це можуть бути обставини об'єктивного характеру (сфера діяльності суб'єкта господарювання, рівень ефективної діяльності органів контролю, характер фінансово-господарських операцій) 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, знання правил ведення бухгалтерського обліку тощо).

До правопорушень, які сприяють ухиленню від сплати податків, відносять:

- порушення проти системи гарантій виконання обов'язків платника податків: незаконне відкриття банківських рахунків, вчинення незаконних розрахунків (включаючи розрахунки готівкою), незаконна видача фінансових документів, порушення касової дисципліни;
- порушення проти обов'язків зі сплати податків: несплата або несвоєчасна сплата податку, незаконне використання пільг з цього виду податку, приховування об'єкта оподаткування;
- порушення у сфері ведення бухгалтерського обліку, упорядкування і надання бухгалтерської і податкової звітності, невірогідність даних фінансової документації, порушення по

рядку упорядкування і надання бухгалтерської і податкової звітності, ухилення від надання даних звітності;

- порушення проти контрольної функції податкових органів, пов'язані з несвочасною реєстрацією в державних органах або ухиленням від такої реєстрації, перешкоджанням здійсненню контрольної діяльності, податковим перевіркам, непокорюю законним вимогам або розпорядженням податкових органів, погрозами й образами на адресу співробітників податкових служб.

Аналіз практики дає змогу виділити найбільш загальні способи ухилення від сплати податків:

- неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів до бюджетів чи державних цільових фондів (наприклад, декларацій, бухгалтерських звітів і балансів тощо);
- приховування об'єктів оподаткування;
- заниження об'єктів оподаткування;
- заниження сум податків, зборів, обов'язкових платежів, які підлягають сплаті у відповідний бюджет чи фонд;
- приховування втрати підстав на пільги з оподаткування.

Поряд із загальними способами ухилення від сплати податків є і ряд специфічних способів здійснення злочинів у галузі оподаткування:

1. Ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат на виконання робіт.

2. Ухилення від сплати податків шляхом виконання товарообмінних операцій без відображення їх у бухгалтерському обліку.

3. Ухилення від сплати податків шляхом реалізації продукції на адресу фіктивних фірм без передплати і переведення сум на дебіторську заборгованість.

4. Ухилення від сплати податків з використанням розрахунків у готівковій формі і приховування розрахунків за допомогою вексельного обігу.

5. Ухилення від сплати податків шляхом фіктивного експорту товарів.

6. Ухилення від сплати податків шляхом оформлення фіктивних документів про передачу товару на зберігання.

7. Ухилення від сплати податків шляхом заниження кількості і ціни товару (продукції), прийнятого суб'єктом підприємницької діяльності для подальшої реалізації.

8. Ухилення від сплати податків шляхом оформлення документів, прийнятих на реалізацію товарів, і реалізація протягом тривалого періоду необлікованих товарів.

9. Ухилення від сплати податків шляхом фальсифікації даних про кількість реалізованих товарів і отриманих грошових коштів.

10. Ухилення від сплати податків шляхом оформлення фальсифікованих документів про повернення товару, прийнятих від суб'єктів підприємницької діяльності або громадян на реалізацію.

11. Ухилення від сплати податків у кредитно-фінансовій і банківській сферах:

— ухилення від сплати податків при інвестуванні будівництва житла;

— ухилення від сплати податку на прибуток шляхом необґрунтованого збільшення процентів за вкладами фізичних осіб.

12. Ухилення від сплати податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності:

— ухилення від сплати податків шляхом незаконного використання пільг з імпорту медичних засобів;

— шахрайство з фінансовими ресурсами шляхом надання неправдивої інформації про виникнення права на відшкодування з бюджету ПДВ.

Правопорушення у сфері оподаткування пов'язані з тим, що податкова системи України почала формуватися і продовжує цей складний процес у непростий період переходу від командно-адміністративної економіки до економіки ринкового типу, який супроводжують кризові явища практично в усіх сферах суспільного життя, що призводить до поширення порушень податкового законодавства.

Підвищення рівня викриття податкових правопорушень забезпечується за рахунок посилення оперативної роботи, проведення ефективних превентивних заходів, ухвалення законодавства, адекватного економічній ситуації.

Вплинути на поведінку платника, тобто на його наміри приховувати доходи, можна за допомогою: забезпечення стабільного податкового законодавства, зниження податкових ставок; забезпечення такого співвідношення між величиною граничної ставки податку і граничної ставки штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, за якого остання є більшою за першу; спрощення процедури адміністрування податків, підвищення ефективності роботи податкової служби з виявлення фактів ухилення від оподаткування; забезпечення невідворотності покарання в разі виявлення таких фактів; формування податкової етики.

6.4. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями:

- попереджувальні (превентивні) методи;
- покарання (репресивні методи).

Важливою умовою для зменшення кількості правопорушень є розширення сфери превентивного податкового контролю. До комплексу попереджувальних заходів входить надання консультативно-методичної допомоги платникам податків, своєчасне висвітлення змін податкового законодавства у пресі, оприлюднення інформації про найбільш типові порушення податкового законодавства та огляд господарської і судової практики.

Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків та зборів і додержання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів відповідно до законів України.

За порушення правильності обчислення та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів законодавством передбачено адміністративну, кримінальну та фінансову відповідальність.

Адміністративна відповідальність (штрафи), що застосовується податковими органами, має деякі особливості: підставою для її застосування є вчинення адміністративного правопорушення (ст. 9 Кодексу України про адміністративне правопорушення — КпАП); 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 (ст. 34, 35), а також від його особи, ступеня вини, майнового стану (ст. 33). Послідовність притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення відображено на рис. 6.8. Факт здійснення адміністративного правопорушення — порушення законодавства про оподаткування чи порушення порядку здійснення підприємницької діяльності встановлюється в процесі або за наслідками перевірки підприємства, установи, організації чи громадянина. Службові особи державних податкових інспекцій при встановленні фактів порушень, за які винні особи підлягають притягненню інспекціями до адміністративної відповідальності, крім відображення цих фактів у актах перевірок, складають протокол про адміністративне правопорушення — порушення податкового законодавства у двох примірниках. Його зміст повинен відповідати вимогам ст. 256 КпАП.

Протокол підписується службовою особою ДПІ, яка його склала, і особою, яка вчинила порушення. Протокол може бути також підписаний свідками, у разі відмови особи, яка вчинила правопорушення, від підписання протоколу. У ньому роблять запис про це, і така відмова не є підставою для припинення розгляду справи. Особа, яка вчинила правопорушення, має право надати пояснення і зробити зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до нього, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання.

Під час складання протоколу порушникові роз'яснюються його права і обов'язки, передбачені ст. 268 КпАП, про що робиться відмітка у протоколі. Один примірник протоколу разом з актом перевірки і додатками до акту передається, відповідно, керівнику перевіреного підприємства, установи, організації



Рис. 6.8. Послідовність притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення

або громадянину, про що на акті роблять запис. Другий примірник протоколу, не пізніше наступного після дня його складання, реєструється у спеціальній книзі і разом із поясненнями порушника (якщо такі наявні) і матеріалами перевірки подається для розгляду начальнику ДПІ чи його заступнику. Керівник ДПІ, якому передано протокол для розгляду, повинен на корінці протоколу поставити підпис і дату отримання протоколу.

Справа про адміністративне правопорушення — порушення податкового законодавства — розглядається начальником ДПІ чи його заступником за місцем вчинення правопорушення (ст. 276 КпАП) у 15-денний термін від дня одержання протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи (ст. 277 КпАП).

Відповідно до ст. 268 КпАП справа про адміністративно правопорушення має розглядатися у присутності особи, яка притягується до адміністративної відповідальності. У разі її відсутності справа може бути розглянута лише у випадках, коли є дані про своєчасне повідомлення цієї особи про місце і час розгляду справи, і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи.

Адміністративне стягнення може бути накладене не пізніше як через два місяці від дня вчинення правопорушення, а при тривалому правопорушенні — два місяці від дня його виявлення. До перших належать правопорушення, які мають разовий характер (наприклад, несвочасне подання декларацій, розрахунків, аудиторських висновків, платіжних доручень на внесення платежів до бюджетів і державних цільових фондів тощо), а до тривалих правопорушень податкового законодавства — ті, які здійснюються протягом певного періоду (відсутність бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, ведення його з порушенням встановленого порядку, інші правопорушення, пов'язані з обчисленням податків, платежів і внесків, встановити які можна лише під час документальної перевірки на підставі первинних бухгалтерських документів).

Відповідно до ст. 253 КпАП, якщо при розгляді справи начальник ДПІ чи його заступник дійде висновку, що в порушенні податкового законодавства чи в порушенні громадянами порядку зайняття підприємницькою діяльністю є ознаки злочину, тобто за ці порушення законодавством передбачено кримінальну відповідальність, то матеріали за такими порушеннями передаються прокурору чи органу попереднього слідства або дівання.

Розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника, а також від його особи, ступеня вини, майнового стану (рис. 6.9).

Адміністративна відповідальність за ухилення від сплати податків (КоАП*)

Ст. 164 КоАП. Порухення порядку заняття підприємницькою або господарською діяльністю

Провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання або без одержання ліцензії на провадження певного виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, чи без одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, якщо його одержання передбачене за коном. Тягне за собою накладення штрафу від двадцяти до сорока неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ) з конфіскацією виготовленої продукції зняряд виробництва і сировини чи без такої.

Дії, передбачені п. 2.1 цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, тягнуть за собою накладення штрафу від 30 до 60 НМДГ з конфіскацією виготовленої продукції, зняряд виробництва і сировини чи без такої. Надання суб'єктом господарювання дозвільному органу або адміністратору недостовірної інформації щодо відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства — тягне за собою накладення штрафу від 40 до 100 НМДГ

Ст. 164 (1). Порухення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат

Неподання або несвочасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій перекручених даних, неведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку. Тягне за собою попередження або накладення штрафу у розмірі від 3 до 8 НМДГ.

Дії, передбачені п. 2.1 цієї статті вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, — тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 8 НМДГ

Ст. 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 установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвочасне 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, нежиття заходів з відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат,

Рис. 6.9. Адміністративна відповідальність за податкові пору

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 одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ

Ст. 165 (4). Порухення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності

Порухення посадовими особами підприємств, установ, організацій, фізичними особами — підприємцями, які використовують найману працю, строків та обсягів сплати страхових внесків, приховування (заниження) суми заробітної плати (доходу), на яку нараховуються страхові внески, неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо страхових внесків, несвоєчасне інформування Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України про чисельність працівників, річний фактичний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), суму заробітної плати на підприємстві, нещасні випадки на виробництві та професійні захворювання, що сталися на підприємстві, про зміни технології робіт або виду діяльності підприємства — тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ.

Ухилення фізичних осіб, які не мають статусу підприємців та використовують найману працю, від подання заяви про взяття на облік або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, приховування (заниження) суми заробітної плати (доходу), на яку нараховуються страхові внески, порушення строків та обсягів сплати страхових внесків, неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо страхових внесків, несвоєчасне інформування Фонду про нещасні випадки на виробництві та професійні захворювання, зміну виду діяльності — тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти НМДГ.

Дії, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, — тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти НМДГ

Рис. 6.9. Адміністративна відповідальність за податкові порушення (продовження)

Ст. 165 (3) КоАП. Порушення строку 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

Ст. 165(1). Порушення законодавства у сфері загальнообов'язкового пенсійного страхування

Приховування (заниження) суми заробітної плати (виплат, доходу), на яку нараховуються страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; порушення встановленого порядку нарахування, обчислення та строків сплати страхових внесків; ухилення від реєстрації або несвоєчасна реєстрація платника страхових внесків в органах Пенсійного фонду України, неподання відомостей про обставини, що спричиняють зміни юридичного статусу страхувальника, порядку сплати ним страхових внесків; порушення встановленого порядку використання та здійснення операцій з коштами Пенсійного фонду України і Накопичувального фонду; неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності щодо страхових внесків, коштів Пенсійного фонду України і Накопичувального фонду або подання недостовірних відомостей, що використовується в системі персоніфікованого обліку, та іншої звітності і відомостей, передбачених Законом України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування”, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб 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 на посадових осіб від десяти до двадцяти НМДГ

Рис. 6.9. Адміністративна відповідальність за податкові порушення (продовження)

Ст. 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. 6.9. Адміністративна відповідальність за податкові порушення (закінчення)

* Див. Кодекс України про адміністративні порушення від 17.12.84 № 8073-Х. — Х.: ТОВ “Одсей”, 2001. — 272 с.

Кримінальній, відповідальності і покаранню підлягає особа, винна у вчиненні злочину, тобто така, що умисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законодавством суспільно небезпечне діяння.

Тяжким злочином визнається ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за обтяжливих обставин, а також шахрайство з фінансовими ресурсами.

Статтями 8 і 10 Закону України “Про державну податкову службу України” від 24.12.93 № 3813-ХП 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 з боротьби з організованою злочинністю у разі виявлення порушень, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, які створюють умови для такої діяльності.

Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів передбачена відповідними статтями Кримінального Кодексу України.

Основні статті нового Кримінального кодексу, які належать до компетенції органів податкової служби:

• Ст. 204. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (рис. 6.10).

Ст. 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 НМДГ 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 НМДГ 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. 6.10. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 204 КК

- Ст. 205. Фіктивне підприємництво (рис. 6.11).

Ст. 205 КК. Фіктивне підприємництво

1. Фіктивне підприємництво, тобто створення або придбанні» 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. 6.11. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 205 КК

- Ст. 207. Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (рис. 6.12).

Ст. 207 КК. 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 не приховування будь-яким способом такої виручки, товарів або інших матеріальних цінностей, карається штрафом від шестисот до тисячі НМДГ 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. 6.12. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 207 КК

• Ст. 208. Незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (рис. 6.13).

Ст. 208 КК. 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, і 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 під п'ятисот до тисячі НМДГ 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. 6.13. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 208 КК

• Ст. 209. Легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна (рис. 6.14).

Ст. 209 КК. 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, і 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.

Рис. 6.14. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 209 КК

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. 6.14. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 209 КК (закінчення)

- Ст. 212. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (рис. 6.15).

Ст. 212 КК. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

1. У мисне 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

Рис. 6.15. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 212 КК

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 законо-давством НДМГ _____

Рис. 6.15. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 212 КК (закінчення)

• Ст. 216. Незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (рис. 6.16)

Ст. 216 КК. 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 при мірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних чи голографічних захисних елементів караються штрафом від ста до трьохсот НМДГ 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 НМДГ або позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років з конфіскацією товарів, промаркованих підробленими марками чи голографічними захисними елементами

Рис. 6.16. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 216 КК

• Ст. 218. Фіктивне банкрутство (рис. 6.17).

Ст. 218 КК. Фіктивне банкрутство

Завідомо неправдива офіційна заява громадянина — засновника або власника суб'єкта господарської діяльності, а також службової особи суб'єкта господарської діяльності, і 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. 6.17. Кримінальна відповідальність за податкові порушення за ст. 218 КК

Найбільш поширеними у вітчизняній практиці є злочини за ст. 212.

Ст. 212 Кримінального кодексу України, яка передбачає відповідальність за ухилення від сплати оподаткування, більш демократична, гуманніша до недобросовісних платників, ніж попередня в старому кодексі, що діяв до 1 вересня 2001 р.

Якщо платник податку вперше вчинив порушення чи діяв на запершою або другою частинами статті, то він звільняється від кримінальної відповідальності у тому разі, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності він сплатив борг за податками і зборами, а також відшкодував збитки, завдані державі їх несвочасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Несплата або неповна сплата суб'єктами підприємницької діяльності або громадянами податків, зборів, інших обов'язкових платежів тягне за собою відповідальність за порушення податкового законодавства, навіть у тому разі, якщо порушення сталося через помилкове застосування законодавства, недбалість, недосвідченість чи розрахункову помилку.

Порядок накладання *фінансових* санкцій регулюється законами України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, “Про державну податкову службу в Україні”, “Про систему оподаткування”, інструкцією “Про порядок застосування та стягнення штрафних (фінансових) санкцій органами дер

жавної податкової служби”, затвердженої наказом ДПАУ від 17.03.2001 №110 і зареєстрованої у Мін’юсті України 23.03.2001 за № 268/5459.

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.

Пеня — плата у вигляді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання.

Перелік штрафних санкцій, які застосовуються до фізичних і юридичних осіб згідно з Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” відображена на рис. 6.18.

Факти порушень податкового законодавства службова особа органу державної податкової служби оформляє актом документальної перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів й зазначенням конкретних їх пунктів і статей.

Керівники і відповідні службові особи підприємств, установ, організацій і громадяни під час перевірки, що проводиться органами державної податкової служби, зобов’язані надати письмові пояснення з усіх питань, що виникають, підписати акт про проведення перевірки і виконувати вимоги органів державної податкової служби щодо усунення виявлених порушень законодавства про податки та інші обов’язкові платежі до бюджетів і внески до державних цільових фондів.

Рішення про застосування та стягнення фінансових санкцій за наслідками розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступник (керівник, який розглядав матеріали перевірки) за встановленою формою у двох примірниках не пізніше, ніж через десять днів з дня складання акта перевірки.

Оскарження рішень органів державної податкової служби здійснюється у встановленому законом порядку.

50%
від суми
недоплати,
але не мен-
ше 100
НМДГ

Задекларовані переоцінені або
недооцінені об'єкти оподаткування,
що призвело до заниження
податкового зобов'язання

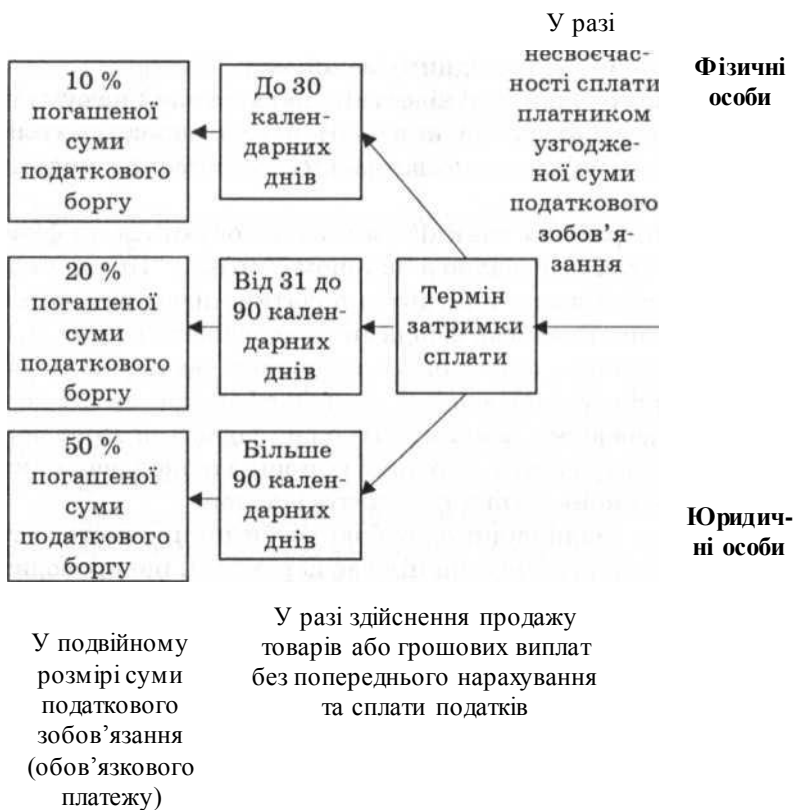
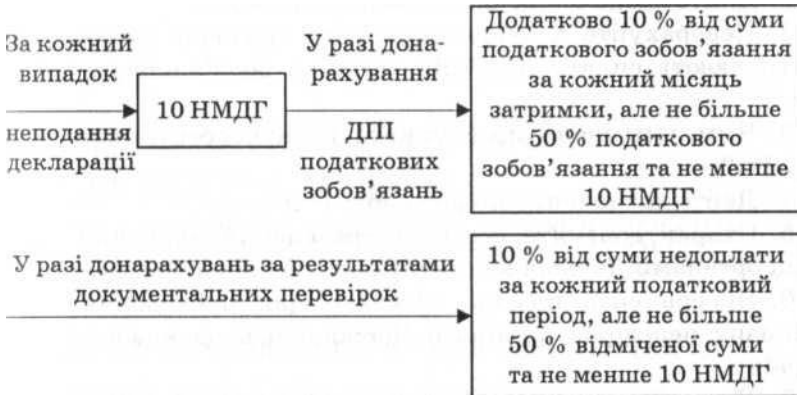


Рис. 6.18. Штрафні санкції згідно із Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”

За кожний випадок неподання
декларації

30 НМДГ



У разі виявлення арифметичної або
методологічної помилки у поданій
декларації

5 % від суми
» донарахувань, але не
менше 1 НМДГ

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення фінансового контролю.
2. Перерахуйте й охарактеризуйте державні органи, які контролюють сплату податків, зборів і обов'язкових плати жів.
3. Чим зумовлена необхідність податкового контролю в Україні?
4. Дайте визначення податкового контролю.
5. Охарактеризуйте порядок проведення планових перевірок органами Державної податкової служби України.
6. Перерахуйте правові підстави для проведення поза планових перевірок органами Державної податкової служби України.
7. У яких випадках суб'єкт господарювання має право відмовляти наглядово-контролюючим органам у допуску на свої об'єкти?
8. Які існують причини нелегального ухилення від сплати податків?
9. Що необхідно розуміти під ухиленням від сплати податків?
10. Які існують види відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства?

ТЕМА 7

МОРАЛЬНО-ЕТИЧНІ ТА ФІСКАЛЬНО-СОЦІОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УКРАЇНІ

7.1. Фіскальна соціологія в теоретичних розробках зарубіжних та вітчизняних науковців

Численні суспільні, економічні та політичні процеси, що відбуваються в економіці сучасної України із запровадженням засад податкового менеджменту, передбачають особливу увагу до мотивів, інтересів та потреб суб'єктів оподаткування, що знаходить своє вираження у податковій поведінці, яка має враховувати особливості соціальних відносин, вплив звичаїв і традицій, менталітету, історичних особливостей та інших неекономічних чинників, які відіграють іноді роль більшу, ніж економічні.

Велика кількість взаємозумовлених зв'язків і відносин, що існують у суспільстві, прямий і опосередкований взаємозв'язок змін у податковому законодавстві, обумовлених певними причинами, потребує в кожному конкретному випадку глибокого розуміння їх природи, характеру і сутності, виявлення та вивчення яких становить суть фіскальної соціології.

Основоположником цього наукового напрямку вважають арабського мислителя Ібн Хальдуна, його послідовниками — Й. Шумпетера, Е. Даунса, Дж. Б'юккенена та ін.

Ще задовго до формування фіскальної теорії Ібн Хальдун довів можливість функціонування держави тільки завдяки

грошовим надходженням в казну, стверджуючи, що “податки і збори утворюють матерію держави”, даючи можливість вчорашнім кочівникам, які стали державними правителями, вести розкішне життя, користуватися земними благами. Такий стан речей змушує державу у різних формах втручатися в економіку, але з єдиною метою — збільшення надходжень в казну. Перша форма — це збільшення оподаткування шляхом введення різноманітних видів податків, “вигадання монархом нових видів податків”. Друга форма — це пряме втручання держави в природну кон’юнктуру ринку, у внутрішню і зовнішню політику.

Різні форми втручання призводять до негативних для держави наслідків. Так, податки стають надмірними, і тоді ринки приходять до занепаду, що позначається на державі. Відбувається це тому, що податки приносять підданам “гніт і утиски”, зменшення доходів, а це вбиває їхні надії, пов’язані з торгівлею. В результаті призупиняються надходження в казну, адже переважна більшість платників податків — землероби і купці. Небезпека вилучення власності змушує багатих людей створювати свого роду “державу в державі” — набирати найману охорону для своїх володінь. Але оскільки з силою держави ніщо не може зрівнятися, то багаті люди надають перевагу втечі за кордон з вивезенням свого багатства. Все це призводить до деградації економіки, що означає кінець держави, бо вона — форма суспільства, яка не може існувати без матерії, тобто матеріальної складової, що змінює діяльність людей.

Держава гине, вона здійснює самогубство, бо знищує ту основу, завдяки якій може існувати, й Ібн Хальдун підкреслює об’єктивний характер цього процесу. Аргументи на користь виваженого, обґрунтованого підходу до процесів оподаткування, незважаючи на багатовікову історію формування, є актуальними і в час демократичних та ринкових трансформацій в Україні.

Відомий теоретик та один з основоположників теорії добробуту Артур Пігу, досліджуючи природу ефективного оподаткування, у своїх поглядах дотримувався філософського принципу обміну “податки — максимальна кількість благ отримувачам”, обґрунтовуючи це співвідношенням задоволення (загів-

faction) і незадоволення (dissatisfaction), хоча ці два психічні стани не піддаються визначенню чи порівнянню.

Пігу визнавав, що втручання держави є правомірним, якщо його мета — підвищення достатку, однак в основі його має бути принцип компенсації з урахуванням критерію справедливості, визначальним у механізмах мобілізації коштів до бюджету має бути дотримання принципу рівності та еквімаржинальності (рівності на межі).

Основним принципом оподаткування Пігу назвав принцип найменшої сукупної жертви, яка має визначатися таким чином, яким визначається задоволення згідно з теорією порівняння. Принцип найменшої сукупної жертви, за Пігу, — це підґрунтя прогресивної системи оподаткування.

В основі підходу вченого — принцип рівності граничних жертв для всіх членів суспільства, тому важливим аспектом було врахування відносного положення і місця індивіда в загальній шкалі доходів.

Інший прихильник теорії суспільного добробуту — Віль- фредо Парето для економістів передусім є одним із засновників ординалістичної теорії корисності, теорії загальної рівноваги і теорії оптимальності економіки.

Однак інтереси Парето як економіста не обмежувались цією проблематикою. Йому належить відкриття так званого “закону Парето”, який показував залежність між величиною доходу і кількістю осіб, що його отримали. В загальному вигляді ця залежність визначалася формулою

$$N=A \cdot X^{-m},$$

або

$$\log X = \log A - m \cdot \log X,$$

де N — кількість людей в суспільстві з доходами, не меншими ніж X ;

Aim — параметри цього розподілу (m ще називають коефіцієнтом Парето).

Після вивчення досить широкого статистичного матеріалу Парето дійшов висновку, що параметри цього розподілу приблизно однакові і не відрізняються принципово в різних країнах у різний час.

Соціологічні дослідження в економічних працях Парето як прихильника економічного лібералізму та індивідуалізму

ґрунтуються на постулатах раціональності поведінки індивіду: невідповідність між передбаченою і дійсною поведінкою людей можна пояснити лише нелогічністю останніх. Тому, на думку вченого, необхідно більш ретельно вивчати природу неадекватної поведінки індивіда — платника податків і на основі цього дослідження робити висновки, більш адекватні реалітості. Проте Парето усвідомлює, що це неможливо робити в умовах економіки як науки, оскільки вона вивчає лише “логічну”, або раціональну, поведінку, а компенсувати цю односторонність економічної теорії, на думку вченого, має інша наука.

Він поділяє всі людські дії на дві нерівні категорії — більш рідкісні “логічні дії” і “дії нелогічні”, яких більшість. Сфери перших обмежуються достатньо вузьким колом, а різниця між двома категоріями людських вчинків полягає у відношенні між їхніми цілями і засобами, де кожен вчинок має визначену межу. До обраної мети ведуть різні засоби, вибираючи серед яких, індивід і здійснює вчинок. При цьому цілі і засоби можуть розглядатися і з погляду самого індивіда, і з позиції стороннього спостерігача, який володіє більш широкими і “прагматичними” уявленнями про дійсність. За визначенням Парето, логічні дії — це ті, в яких об’єктивні цілі і засоби їх досягнення збігаються з суб’єктивними.

Логічні дії ґрунтуються на роздумах, нелогічні — на почуттях (*zeniimeni*), інстинктах, смаках, тобто ірраціональних проявах. Однак людям невласливо зізнаватися в нелогічності своїх вчинків, тому вони намагаються пояснити, “логізувати” (термін Парето) свої дії, які часто суперечать прийнятим у суспільстві нормам, звичаям та положенням законодавства, виступаючи проявом девіантної поведінки.

Девіація — це соціальна поведінка, що відхиляється від прийнятої в суспільстві чи соціально прийнятої в суспільстві. Соціальне пояснення девіації враховує соціальні і культурні фактори, на основі яких платників вважають девіантними. Вперше це поняття запропонував Еміль Дюркгейм на межі XIX—XX ст. у теорії аномії.

Аномія в перекладі з латинської означає “без норм” і позначає стан суспільства чи особисте ставлення до суспільства, у якому спостерігається слабкий консенсус, брак віри в суспільні цінності і мету, а також втрати ефективності нормативних і

моральних меж, що регулюють особисте і суспільне життя. За допомогою цієї категорії вчений намагався описати хворобливий стан суспільства, який певною мірою створює передумови для збільшення кількості девіацій. Він виділив окремі риси, що характеризують цей стан, визначальним серед яких є криза цінностей, а загалом психологічний стан індивідуальної і суспільної свідомості, для якого характерний розклад суспільних “моральних” цінностей і “вакуумом ідеалів”, що й стає першопричиною правопорушень.

Проблема девіантної поведінки платників податків та небажання платити податки стала предметом вивчення науковців, сформувавшись в окрему наукову галузь “політекономії податкової антипатії” (economics of tax aversion), особливої уваги у цій сфері заслуговують наукові праці М. Аллінгема, С. Колма, Л. Сандмо, А. Шенфільда та ін.

Наприкінці 50-х років ХХ ст. німецький економіст Г. Шмольдерс звернув увагу на певні закономірності у сприйнятті, податковому мисленні та податковій етиці платників, що дозволило розглядати питання сплати податків в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах.

Дослідник розробив особистісні моделі поведінки платників у певних ситуаціях (інфляція, зміни цінової кон’юнктури, стан ринку праці, політика процентних ставок, рівень достатку, отримуваний дохід, ступінь податкового тиску тощо). Формування цих моделей дало змогу вивчити можливості створення оптимальної структури системи оподаткування. Як наслідок, з’явився новий напрям знань податкового менеджменту — фінансова соціологія.

Фінансова соціологія (від лат. *socio* — суспільство, *logos* — вчення, *fisk* — казна) — наука про суспільство як цілісну систему з її складовими в питаннях фіску, що вивчає закономірності і рушійні сили їх функціонування в межах суспільства, його внутрішніх і зовнішніх законів розвитку.

На відміну від західної фінансової думки, вітчизняна економічна наука, окрім деяких публікацій В.Л. Андрущенко, В.М. Суторміної та В.М. Федосова, на жаль, не займається дослідженням цих питань, акцентуючи увагу на технології та механізмі оподаткування, але оскільки життя людини включене

до складної системи соціальних зв'язків, залежить від системи суспільних відносин, що склалася, процесів і подій, які відбуваються в суспільстві, від політики держави тощо, її орієнтація в навколишньому світі потребує вивчення.

Фіскальна соціологія дає більш широкий погляд на економічні явища, розглядаючи вплив різних економічних та нееконічних факторів на явища економічного життя та процеси оподаткування, відслідковуючи їх зворотній вплив з метою свідомого регулювання вчинків та дій платників податків відповідно до поставленої мети.

Факт фізичного існування особистості — платника податку і задоволення певних потреб знає впливу кількісного обсягу та якісної недостатності необхідних зовнішніх засобів, власних доходів та номінальних суспільних благ, наданих державою, що породжує неузгодженості та стає передумовами девіантних мотивацій, подолати які можна з урахуванням економічних законів фіскальної соціології, що беруть до уваги морально-етичні та соціально-економічні особливості сприйняття особи — платника податків, зокрема:

1. Закон біологічної і соціальної єдності.

Індивідуум у своїх поведінці, звичках запрограмований навколишнім економічним середовищем, культурними стандартами, тому дії людини визначаються не тільки поточними стимулами, але й усім досвідом його попереднього життя. Впродовж багатьох десятиліть в Україні не було традиції сплати податки, що зумовлювалось тривалим соціалістичним періодом розвитку економіки держави й обмеженою роллю податків у наповненні бюджету, тому більшість громадян ніколи не стикалися з необхідністю особисто сплачувати податки, оскільки власні доходи обмежувалися заробітною платою, від рахування з якої здійснювалися без участі громадянина.

2. Закон єдності соціального несвідомого.

Дії особи — платника податків визначаються не тільки свідомістю, але й неусвідомленими мотиваційними причинами. Так, особа може бути запрограмована на виконання рішення і, не усвідомлюючи цього, реалізовувати його. Прикладом є високі добровільні рівні сплати податків у розвинутих країнах світу, де у платників не викликає сумніву необхідність

сплати податків, що зумовлено багатоміліардними традиціями та досвідом попередніх поколінь.

3. *Закон послідовної еволюції.*

У механізмах фінансового адміністрування та податкового менеджменту зміна розвитку технологій та механізмів оподаткування відбувається після виникнення відповідних передумов. За певними успіхами, як правило, можуть виникати зриви, якщо не враховувати стратегічні розриви та необхідності поетапної реалізації прийнятих рішень стосовно змін мотивацій індивідуального вибору, передумов девіантної поведінки, запровадження засад добровільної сплати податків.

4. *Закон зростання ентропії.*

Ізольовані організаційні структури — юридичні та фізичні особи — платники податків мимовільно прагнуть перейти від стану менш можливого ризику до більш можливого за відсутності протидії як з боку внутрішнього, так і зовнішнього середовища (отримання можливих пільг, зміна організаційної структури з метою отримати більше пільг при оподаткуванні тощо).

5. *Закон відносної поведінки.*

У механізмах дії та реалізації особистих мотивацій все відносно, в різних умовах ті самі подразники сприймаються по-різному і викликають різні реакції. Поведінка особи — платника податків не підпорядковується лінійним законам, вона не детермінована, можна лише прогнозувати її дії імовірнісними методами.

6. *Закон кумулятивного впливу зовнішніх чинників.*

Причиною поведінкових дій є не одна попередня подія, а їх ряд, тому доцільно враховувати різноманітність і стохастичність соціальних, економічних, політичних і психологічних явищ у різних ситуаціях, а також ту обставину, що кожна особа-платник має власну мету.

Більш того, дії людини обумовлюються вродженими і набутими якостями, підпрограмами, що і зумовлює зростання впливу зовнішніх сил у поєднанні з внутрішніми причинами при ухваленні рішення.

7. *Закон загальної інерції.*

Почавши працювати в одному напрямку, людський мозок має схильність працювати в тому самому напрямку і за інших

зовнішніх подразників. У кожної людини виробляються певні звички, навички, які дозволяють якщо не визначити конкретні її дії, то принаймні, прогнозувати. Так, платнику, який вже колись спробував ухилитись від оподаткування або робить це систематично, важко перебороти власні поведінкові реакції, змінити особисті девіантні мотивації.

8. *Закон установки.*

Діяльність людини, її вчинки визначаються, як правило, системами установок (цінностей), що визначають стан готовності, схильності платників податків та суб'єктів господарювання до видів діяльності та ступінь їх активності. Людина ще до ухвалення рішення схильна діяти певним чином, хоча часто і не усвідомлює його існування і впливу. Вчинки індивідуума у схожих ситуаціях часто збігаються, отже, знаючи комплекс установок платників податків або окремих їх груп, органи контролю можуть прогнозувати їхні дії.

9. *Закон домінанти.*

Кожна людина схильна до певного сприйняття, способів мислення, дії і форм поведінки, тому порушення пов'язані не з поточними факторами, а з минулим досвідом, обставинами, при цьому виявляється схильність до певного сприйняття дійсності, способів мислення, дії і форм поведінки. Сформовані домінанти не переборюються словами і логікою доти, поки не з'явиться інший досвід застосування нових методик оподаткування, що досить складно, оскільки правила і норми командно-адміністративної економіки, які діяли в минулому і зазнали краху, не вважаються більше ефективними і надійними, а нові, інші правила поведінки платника податків як суб'єкта оподаткування ще не повного мірою визначені, нові ж цілі уявляються неадекватними зробленим зусиллям.

10. *Закон відповідності вимогам середовища.*

Ступінь прояву особистих якостей і реалізація можливостей людини визначається впливом навколишнього середовища, зокрема відсутність кодифікації податкового законодавства, численні нормативно-правові акти, ще більша кількість правоконкретизуючих та роз'яснювальних положень, політичні дебати навколо Податкового Кодексу та інше, не сприяють підвищенню довіри платників податків до податкової системи держави

11. *Закон адаптації.*

Усі реакції людини, її вчинки і дії спрямовані на усунення шкідливих зовнішніх економічних, соціальних, політичних впливів і досягнення сприятливих умов з метою забезпечення своєї життєдіяльності. Усе, що не пристосовується до навколишнього середовища, відмирає. В цьому контексті посилення примусових та каральних аспектів податкового контролю сприяє зменшенню підприємницької ініціативи або змушує платників податків витратити зусилля на пристосування до діючої податкової практики, що склалася.

12. *Закон впливу норм і регламентів.*

Чинні норми податкового права відображають типові соціальні зв'язки і відносини для більшості громадян держави. Дотримання суспільних, правових норм — обов'язок людини, однак зайва регламентація придушує активність особистості, творчу самостійність.

13. *Закон обмеженості нормативно-правових норм.*

Установлені формальні вимоги мають обмежену силу, тому органи управління оподаткуванням повинні мати повноваження й обов'язки відповідно до функцій, закріплених у законодавстві, при цьому слід дотримуватися доцільності відповідальності об'єкта і характеру повноважень працівників органів контролю.

14. *Закон рефлекторного характеру діяльності.*

В основі рефлекторних актів людини — безумовні й умовні рефлекси, що забезпечують біологічне і соціальне виживання, саморозвиток людини, яка підпорядковується безумовним рефлексам. Ієрархічний (суспільний) рефлекс генетично визначає необхідність боротьби за місце в соціальній ієрархії. Рефлекс мети — основний фактор поведінки особистості, завдяки чому створюються (формується) умови для досягнення мети.

15. *Закон традиції і звичаїв.*

Звичаї — історично сформовані й передані в процесі еволюції, правила поведінки, знищення яких руйнує як організацію оподаткування, так і державу, а насаджувана нова культура може бути засвоєна лише в молодому віці, самі ж традиції можуть змінюватися лише зі зміною поколінь.

Тому доцільним та ефективним є інформаційна реформа ДПС України, складовою якої є поширення ідеї необхідності

добровільної плати податків серед дітей молодшого шкільного віку в доступній та зрозумілій для них формі — “Казки про податки”.

16. *Закон економії сил.*

Витрати праці люди прагнуть зменшити за їх оптимального використання, тому мотивацією вибору певної схеми оподаткування можуть бути мінімальні затрати часу та зусиль на ведення бухгалтерського та податкового обліку.

17. *Закон випереджувальної дії дійсності.*

Навколишнє економічне, соціальне, політичне та правове середовище випереджає (прогнозує) події в динаміці і розвитку, тобто людський мозок може приймати рішення з визначеним часово-просторовим випередженням майбутніх подій, де усі реакції людини, її дії залежать від минулого і не відбуваються поза зв'язком з перспективою.

18. *Закон очікуваного корисного ефекту.*

Людина не може прийняти і виконати рішення, які не передбачають одержання корисного ефекту у вигляді певного заробітку чи доходу, тому при прийнятті управлінських рішень у сфері оподаткування необхідно враховувати інтереси та потреби платників податків.

19. *Закон впливу емоцій і вольової детермінації поведінки.*

Можливість об'єктивного використання мета-економічних постулатів фіскальної соціології пов'язана з дотриманням таких принципів:

1. Релевантності (представництва), тобто модель соціально-економічного середовища має враховувати лише ті моменти, які фіксують типові зв'язки і відносини у суспільстві.

2. Адекватності. Соціальна модель, знання, мотиви, плани дій тощо, мають будуватися так, щоб належно та адекватно сприйматися як економічним суспільством загалом, так і конфліктними групами зокрема.

3. Логічної послідовності, тобто поняття, якими оперує практика протидії конфліктним податковим ситуаціям, мають бути втілені в життя поетапно, узгоджуватись між собою і не суперечити один одному.

4. Узгодженості.

5. Сукупність прийомів з протидії соціальним конфліктам не повинна “винаходити суспільство заново”, а будувати мо-

дель з урахуванням всіх параметрів з можливістю емпіричної перевірки.

Діагностування у фінансовій соціології виступає методологічним інструментом, що дає як законодавчим органам, так і органам контролю необхідні знання, на основі яких розробляються соціальні прогнози і проекти, вивчається суспільна думка, морально-психологічний клімат у суспільстві, здійснюється комплексний процес дослідження як процесів оподаткування, так і девіантної поведінки з метою виявлення, розпізнавання і вивчення причинно-наслідкових зв'язків і відносин, що характеризують стан і тенденції подальшого розвитку.

Ефективність вирішення соціальної проблеми багато в чому залежить від того, наскільки точно була проведена діагностика, наскільки об'єктивно був оцінений стан і якою мірою правильні обрані орієнтири, діагностовані сфери життєдіяльності, що слугують основою соціального дослідження і виміру.

Соціальний діагноз як науковий висновок про стан "фінансового здоров'я" розглянутого об'єкта чи загалом процесу оподаткування заснований на всебічному і систематичному спостереженні й вивченні, що передбачає не тільки виявлення причинно-наслідкових зв'язків і спонукальних мотивів поведінки, а й розробку конкретних програм і рішень державних чи громадських організацій з подолання чи підтримки розвитку виявлених процесів і тенденцій.

Соціальна діагностика ґрунтується на принципах: об'єктивності, причинності, комплексного підходу, наукової обґрунтованості.

Прийняті на основі соціальної діагностики рішення і рекомендації реалізуються через процедури зміни податкового законодавства, технологій оподаткування, реєстрації суб'єктів господарювання, мотивів поведінки платників податків, застосування соціальної профілактики, що спрямована на виправлення, часткову зміну чи подолання неузгодженостей податкового законодавства та технологій оподаткування, які виступають "конфліктом інтересів" між платниками податків та органами контролю.

Проблематика соціальних та економічних конфліктів завжди перебувала в центрі уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, напрямків і шкіл економічних та соціальних

досліджень, де незаперечними є здобутки та наукові розробки теоретиків Г. Спенсера, Л. Гумпловича, Г. Зіммеля, що стали фундаментальними, сприяли формуванню в середині ХХ ст. особливого конфліктологічного напрямку досліджень фіскальної політики. Представники цього напрямку, спираючись на спадщину попередників, зосередили свої дослідження на побудові теорії соціального конфлікту, виходячи з того, що конфлікт — це нормальний стан держави як загалом здорового, економічного організму.

Основними причинами, які конфліктологи вважають можливими передумовами девіантної поведінки, що провокують конфлікт інтересів платників податків і фіскальних органів, є те, що:

1) розподілом засобів до життя займається група людей, яка протистоїть всьому суспільству, що і породжує неминучість конфлікту;

2) політична влада захищає наявний економічний порядок розподілу суспільного продукту, що в свою чергу об'єктивно обумовлює конфлікт між нею і народними масами;

3) у суспільстві діє висхідний ланцюг взаємовідносин: гроші — влада — цінності — ритуал. Від першого до останнього елемента протистоять інтереси протилежних соціальних груп, що і породжує конфлікти в структурі системи суспільних відносин;

4) соціальний конфлікт є продуктом економічних відносин, що пояснюється наявністю засобів примусу, зумовлених економічними, соціальними, правовими відносинами власності.

Американський теоретик Льюїс Козер у працях “Функція соціального конфлікту”(1956) та “Продовження дослідження соціального конфлікту”(1967), висунув гіпотезу про те, що розв'язання кардинальної проблеми “суспільного порядку” і забезпечення усталеності наявного суспільного ладу не ігнорує, а, навпаки, акцентує увагу на визнанні соціально-економічних непорозумінь, боротьби інтересів, соціальних та економічних конфліктів.

Вчений, прагнучи структурувати природу соціально-економічного конфлікту, здійснив аналіз умов функціонування соціального організму, базуючись на засадах, для яких харак

терні: по-перше, соціальна напруга, конфлікт інтересів, економічні диспропорції; по-друге, процеси, що відбуваються в складових системи, та взаємозв'язки між ними при певних обставинах сприяють збереженню чи зміні, зростанню або занепаду, інтеграції якостей; по-третє, конфліктні процеси, що, як правило, вважались руйнівними для системи, за певних умов доцільно розглядати як засоби, що зміцнюють систему та сприяють її пристосуванню до змінного оточуючого середовища.

Л. Козер у своїх дослідженнях обґрунтовує думку, згідно з якою, соціальний конфлікт — це свого роду страхувальний план системи, що дозволяє через подальші реформи, економічні трансформації на новому рівні приводити соціальний організм у відповідність до умов, що змінилися; він зазначав, що це неможливо у жорстких тоталітарних системах, для яких характерне блокування специфічних попереджувальних сигналів шляхом придушення конфлікту.

У схожому з Л. Козером руслі розвиває свою теорію сучасний німецький вчений Р. Дарендорф, який доводить, що наука повинна займатись вивченням поведінки людей у точці зіткнення суспільства й окремого індивіда, при цьому суспільство трактується як певний вид соціального зв'язку у вузькому і широкому розумінні.

Основу взаємодії у таких соціальних зв'язках становлять форми, що задають певні норми поведінки — “соціальні ролі”, кожна з яких окремому індивіду приписується, задається, тобто має щодо нього нормативно-примусовий характер. Проте, і на рівні індивіда, і на рівні суспільства існує чітко розподілена ієрархія ролей, які виступають встановленням певних відносин на поведінковому рівні.

Загалом, нерівність ролей, яка породжується соціальною нерівністю, призводить до конфлікту, способом розв'язання якого не може бути ні його ігнорування, ні придушення, а власне гострота соціального конфлікту і оперативність його врегулювання залежать від типу соціальної структури суспільства, рівня його організації та відкритості. Найбільш адекватною формою суспільства є демократичне, відкрите, мобільне суспільство, в якому розгортання і протікання конфлікту гранично формалізоване. Таким чином наявність великої кількості різноманітних конфліктів у сфері оподаткування значно

активізує систему пошуку механізмів, засобів, за допомогою яких можна якщо не ліквідувати їх, то ввести у цивілізовані межі та надати їх вирішенню конструктивного характеру.

Конфлікт інтересів, як і інші стосунки, тією або іншою мірою регулюється нормами суспільної поведінки: правовими, моральними, політичними, релігійними тощо. Нормативне регулювання конфліктів, на відміну від тимчасових інститутів, робить соціальну систему більш стабільною, зумовлює довгостроковий порядок розвитку та розв'язання спорів, у процесі яких сам конфлікт та його учасники отримують певні моральні оцінки. Однак, вони, як правило, бувають неоднозначними або навіть протилежними, що зумовлене різним сприйняттям моральних та юридичних норм різними суспільними групами та окремими індивідами, внаслідок чого конфлікт та його причини нерідко оцінюються по-різному не лише учасниками, але й оточенням, що, у свою чергу, може призводити до збільшення його масштабів.

Визначальну роль у регулюванні конфліктів відіграють положення податкового законодавства, що регламентують правові норми функціонування органів контролю і платників податків на демократичних засадах із застосуванням соціального контролю, спрямованого на підпорядкування поведінки індивідів соціальним очікуванням і вимогам, з урахуванням досвіду розв'язання конфліктних ситуацій, містять засоби вирішення типових соціальних конфліктів, максимально задовольняють інтереси усіх учасників процесів оподаткування.

Система дієвих норм податкового законодавства, що визначають правила поведінки суб'єктів оподаткування, виконують ключову роль у суспільстві, відкривають можливості для пошуку таких способів подолання податкових девіацій, які дають змогу задовольнити інтереси всіх сторін, досягнувши Парето-оптимальності, сприяють реалізації дієвих та ефективних фіскальних технологій.

7.2. Фінансові технології та морально-етичні аспекти реалізації засад податкового менеджменту податковими органами

Запровадження податкового менеджменту в Україні надає функціонуванню фінансовим механізмам нових пріоритетів у напрямку встановлення відповідних взаємовідносин платників податків та органів контролю як рівних учасників та партнерів для досягнення єдиної мети: побудови економічно розвиненої, демократичної держави.

Упродовж останніх років фінансові технології не повною мірою відповідали вимогам часу та відповідним змінам економічної ситуації в державі та реальним потребам як держави, так і платників податків. Недоліки вітчизняного податкового адміністрування зумовлювались тим, що переважна більшість рішень щодо управління оподаткуванням приймалась і продовжує прийматись відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівництва держави та її організаційних структур, а відсутність науково обґрунтованих підходів, урахування світового та історичного досвіду при формуванні національної податкової системи і при аналізі наслідків від її впровадження спотворюють першопочатково мету запровадження податкового менеджменту.

Негативним фактором, що позначається на дієвості податкового менеджменту в Україні, є внесення частих змін у податкове законодавство, що зумовлює віддалення податкової практики від законодавчих рішень, часто не з позицій економічної доцільності, а відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету.

Незважаючи на те, що правова держава починається з формальної рівності, все ж таки рівність платників податків і органів контролю не можна доводити до абсурду, обмежуючись однією лише формальною рівністю правових статусів. Проте зараз податкове законодавство не можна назвати справедливим, оскільки в пріоритетному становищі знаходиться держава

ва в особі своїх податкових органів. Крім того, за невиконання податкових зобов'язань платник податків несе строгу відповідальність у вигляді застосування заходів адміністративної і кримінальної відповідальності, а також сплачує крупні фінансові санкції. Водночас, за зайве стягнення податків і необґрунтоване накладення штрафів податкові органи не несуть практично ніякої відповідальності.

Держава в особі уповноважених органів виступає як суб'єкт податкових правовідносин, інший учасник цих правовідносин — платник податків, який не має рівного правового статусу по відношенню до органів держави, тобто між контрагентами існують вертикальні відносини. Правам одних обернено пропорційно відповідають обов'язки інших, а якщо враховувати владно-правові розпорядження, які йдуть від одного учасника податкових правовідносин (від органів держави) до інших суб'єктів (платників податків), то останні знаходяться в залежному становищі.

Реалізація інтересів платників податків у громадянському суспільстві спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їхнього захисту є безперечною умовою забезпечення прав та обов'язків, гарантією дотримання законності в процесі оподаткування.

У підготовці та проведенні податкових реформ, особливо в країнах, що розвиваються, доцільно використовувати зарубіжний досвід розвинутих країн світу, де поряд з досить суворими заходами (багаторічне тюремне ув'язнення), що застосовуються до фізичних та юридичних осіб, які ухиляються від сплати податків, для захисту законних інтересів і прав платників податків (як обов'язкова умова для досягнення партнерської співпраці між ними і податковими органами, підвищення довіри до останніх та всієї системи податкового адміністрування, а загалом — гармонізації податкових відносин) створено й ефективно діє цілий комплекс соціальних превентивних контрзаходів.

Невід'ємною складовою і умовою успіху податкового менеджменту на всіх етапах його підготовки і здійснення є гласність, суспільна підтримка і постійний зворотній зв'язок між суб'єк-

тами оподаткування щодо форм, обсягу, мети, змісту, часу та методів організації податкового інформаційного процесу.

Платник податків повинен бачити у працівниках податкових органів не супротивників, а партнерів по податковому процесу, і саме цим зобов'язані керуватися посадові особи податкової служби у проведенні періодичних податкових та інформаційних кампаній, присвячених черговим змінам податкового законодавства, прийому звітності і декларацій, створенні гнучкої і мобільної системи якісного інформаційного сервісу, наданні необхідної методичної і консультативної допомоги.

Очевидним є той факт, що фінансові новації, які суперечать економічним інтересам платників податків, приречені на невдачу, тому ключовим моментом формування податкового менеджменту стає принцип гармонізації економічних інтересів основних економічних агентів — держави та суб'єктів господарювання. Цей принцип і має бути концептуальним для подальшого розвитку державної податкової служби, що базується на стимулюванні добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань з розумінням того, що “сплата податків — це рух до цивілізації”.

Для досягнення поставленої мети необхідно змінити методи управління, що не відповідають вимогам часу та інтересам учасників процесів оподаткування, запровадивши відповідні законодавчо встановлені механізми, що нададуть системі податкового адміністрування заданий напрям і координуватимуть дії учасників відповідно до змін економічного середовища.

З урахуванням того, що податковий менеджмент — це найбільш соціально виражена сфера управлінських дій, недоліки та прорахунки в цій сфері приводять до різкого зменшення надходжень податків у бюджет, зростає ймовірність податкових порушень, порушується баланс міжбюджетних відносин, нагнітаючи соціальну напругу в суспільстві.

Податковий менеджмент, виступаючи системою управлінських рішень на різних рівнях управління процесами оподаткування, прямо залежить не лише від суто практичних заходів та фінансових технологій, що реалізуються ДПС України, але й від діяльності законодавчих органів держави. Як засвідчує практика, характерною ознакою діяльності останніх було прийняття значної кількості законодавчих актів, а також змін до

цих актів, що не сприяє підвищенню ефективності податково го менеджменту і вказує на побудову механізму оподаткування шляхом проб і помилок, підтверджуючи відсутність науково обґрунтованого економічного базису.

Одним з важливих факторів, що впливає на морально-етичні аспекти сприйняття платниками податків чинних фіскальних технологій, є наявність такої категорії як “податковий тягар” — узагальнювального показника, що характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту.

Деякі зарубіжні економісти визначають податковий тягар як міру економічних обмежень, пов’язаних з відрахуванням коштів на сплату податків. У зарубіжних країнах цей показник варіюється від 52 % у Швеції, до 30 % у США, Туреччині і Японії та до 5 % у Непалі. Середній рівень податкового тягара в зарубіжних країнах зазвичай коливається в межах 40— 45 %.

Рівень податкового тягара стосовно конкретного платника податків відображає частку його сукупного доходу, яка вилучається до бюджету. Як правило, розрахунок цього показника проводять шляхом ділення суми всіх нарахованих податків і податкових платежів на обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи виручку від іншої реалізації. Іноді для більш точного розрахунку до складу фіскальних платежів включають платежі до позабюджетних фондів.

У деяких зарубіжних країнах для розрахунку податкового тягара використовують показник ефективної податкової ставки, який є часткою податку в сумарному оподаткованому доході платника податків. Річ у тому, що при застосуванні методів обкладення доходів платників за методом складної прогресії податкові ставки, визначені законодавством, показують розмір обкладення лише для окремих частин доходу платника податків. Для того, щоб визначити ефективну податкову ставку, необхідно спочатку обчислити частку, що вилучається податком з кожної окремої частини доходу, а потім їх суму віднести до загальної суми доходів. Оптимальний розмір податкового тягара — основна макроекономічна проблема будь-якої держави.

Для характеристики зміни податкових надходжень під впливом визначальних економічних чинників (валового національного продукту, доходів населення, рівня роздрібних цін тощо) в макроекономіці застосовують такий показник як коефіцієнт еластичності податків (*tax elasticity*).

Коефіцієнт розраховується за формулою

$$E = X^{\circ}Y/XU^{\circ},$$

де E — коефіцієнт еластичності;

X — початковий рівень податкових надходжень (усіх, групи податків або окремого податку);

X° — приріст податкових надходжень (усіх, групи податків або окремого податку);

Y — початковий рівень визначального чинника (наприклад, ВВП, дохід тощо);

Y° — приріст аналізованого чинника.

Коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків змінюються податкові доходи (групи податків або окремого податку) при зміні визначального чинника на 1 %. Цей коефіцієнт може бути більшим, рівним або меншим за одиницю. Якщо він дорівнює одиниці, то частка податкових доходів держави у ВВП залишається стабільною. Якщо коефіцієнт більший за одиницю, то податкові доходи збільшуються швидшими темпами, ніж зростає ВВП і частка податкових доходів у ВВП зростає. При коефіцієнті, меншому за одиницю, частка податкових надходжень у ВВП знижується.

Податкова межа — умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається оптимальна для платників і державної казни частка валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему. Зміщення умовної точки в ту або іншу сторону породжує суперечливу ситуацію, проявами якої є: політичні конфлікти, непокоря платників податків податковим властям, відплив капіталу, масове ухилення від сплати податків, переселення населення тощо. Рівень податкової межі, як правило, підвищується тільки в надзвичайних ситуаціях, як це було, наприклад, у США під час Другої світової війни, коли податкова межа становила 80—90 %. У Великій Британії після Другої світової війни вилучалося 100 % одержуваного надприбутку на умовах повернення. Іншим проявом цього

принципу є інформованість платника податків — про всі зміни податкового законодавства платник податків має бути проінформований заздалегідь, а також простота при обчисленні та сплаті податку, можливість вибору платником податків того або іншого способу поведінки із запропонованих податковим законодавством.

Етична категорія справедливості оподаткування як поняття про належне, як відповідність між діями і винагородою, є тією основоположною ідеєю, на якій базується система правового регулювання. Водночас, принцип справедливості, незважаючи на запеклі суперечки з приводу його суті та змісту, ось уже протягом двох сотень років є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування.

Проте, коли йдеться про принцип справедливості у податковій сфері, необхідно враховувати, що це економіко-правовий принцип, і це змушує розглядати його з двох позицій: економічної і юридичної.

З юридичного погляду, принцип справедливості полягає в тому, наскільки обґрунтовано законодавець врегулював порядок вилучення власності у платників, а також в яких відносинах перебувають держава, що збирає податки, і особи, зобов'язані їх платити.

Бюджетна і податкова політика держави повинна будуватися на засадах перерозподілу податкових платежів між платниками з різними можливостями. Це означає, що сама думка про “подібність в оподаткуванні” хибна і неспроможна. Крім того, при виборі напрямів реформування системи оподаткування слід враховувати існування серед платників податків різних груп, об'єднаних між собою за здатністю рівною мірою нести податковий тягар. Справедлива податкова система не може не враховувати, що великі промислові підприємства і малі підприємства — це платники з різними можливостями і їх не можна зрівнювати. Крім того, необхідно враховувати податкові можливості заново створених підприємств і підприємств, що функціонують протягом кількох років.

З юридичного погляду, податкові органи і платники податків повинні мати рівні права і можливості при захисті своїх інтересів. Крім того, утвердженням принципу справедливості виступатиме залучення платників податків до фінансової від

повідальності залежно від ступеня їх вини в здійсненні податкового правопорушення. Нині особи, які злісно ухиляються від сплати податків, і платники, що порушили податкове законодавство в результаті помилки або необережності, несправедливо несуть однакову відповідальність.

Справедлива система оподаткування — це ідеал будь-якої держави і суспільства, якого поки що не досягла жодна країна світу. До цієї мети людська цивілізація йде століттями і попереду в неї ще дуже довгий шлях. Недосконалість системи оподаткування неминуче викликає і викликатиме критику будь-яких фінансових інститутів суспільства. Проте, незалежно від цього, пошуки шляхів раціонального, ефективного і справедливого оподаткування повинні тривати. За словами французького просвітителя Шарля Монтеск'є “ніщо не потребує стільки державної мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм”. Тому закріплення в податковому законодавстві принципу справедливого оподаткування зрештою дозволить не тільки зробити вітчизняну податкову систему більш ефективною, але і сприятиме зміцненню податкової дисципліни, вихованню цивілізованого платника податків, знижуватиме рівень конфліктності між платниками та фінансовими органами.

Засобом вирішення конфлікту інтересів є підвищення рівня податкової дисципліни, під якою розуміють точне, своєчасне та неухильне дотримання встановлених правовими та іншими соціальними нормами правил поведінки в суспільному та державному житті, носіями яких є суб'єкти податкових відносин. Крім того, податкову дисципліну можна визначити як своєчасне і належне дотримання правил та обов'язків, а також певний порядок поведінки людей, що забезпечує узгодженість їхніх дій у суспільному та державному житті.

Визначення податкової дисципліни як виконання (дотримання) встановлених податковим законодавством правил поведінки (податкових норм) є дещо неправильним, оскільки існують такі податкові норми, які виконувати необов'язково (наприклад, коли платник податку не використовує передбачену законодавством пільгу тощо). Однак невиконання або неналежне виконання податкових норм та обов'язків є порушенням

не лише законодавства, а й податкової дисципліни, і стосується не лише платників податків, а й органів контролю.

Практика засвідчує, що впродовж усього періоду незалежності України жодного разу бюджет держави не визначався показником абсолютного виконання, тому оцінка свідомого невиконання або виконання неповною мірою своїх функцій державою призводить не лише до податкових дефіцитів, але сприяє зростанню рівня ухилення від оподаткування, що є результатом багатьох причин, і не лише поведінки держави. Але й фундаментальні джерела злочинності, як і небувала раніше глибока соціально-економічна диференціація суспільства, криміногенний характер соціальних відносин, поява декласових категорій населення є наслідком економічної політики держави.

Для нашої держави характерні відсутність правового простору, загального правопорядку і єдиної законності, девальвація ролі законів, нехтування загальними правовими принципами і нормами, правові колізії і протиріччя між різноманітними правовими актами, роздробленість, мозаїчність і хаотичність правової регуляції, корпоративний характер правових статусів. Тому серед проблемних питань реформування податкової системи України чи не найголовнішим є питання досягнення розумної збалансованості у взаємовідносинах між державою і платниками податків. Необхідно налагодити партнерські відносини між державою і платником податків, за яких держава мала б достатньо коштів для виконання обов'язків перед громадянами, а суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни свідомо ці кошти сплачували до бюджету, розуміючи, що вони витрачаються на їх же благо. З цією метою розроблена програма модернізації та розвитку державної податкової служби України, принципами якої є:

- добровільність сплати податків платниками податків;
- добросесність та фаховість в адмініструванні податків;
- економічне зростання на основі розвитку приватного сектору (шляхом створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, а також фіскальної та макроекономічної сталості).

Проект модернізації Державної податкової служби покликаний:

— завоювати довіру суспільства, забезпечити ефективний громадський контроль за адмініструванням податків, який переконає платників у прозорості відносин;

— вивести інформатизацію податкових органів на якісно новий рівень;

— паралельно підвищувати культуру платників та фаховість податківців;

— досягти спрощення і впорядкування податкового законодавства та нормативної бази, зробити їх максимально прозорими і доступними для платників;

— переконати громадян, що сплата податків — це конституційний обов'язок, завдяки виконанню якого держава має змогу піклуватися про соціально-гуманітарну сферу життя суспільства;

— створити сучасні умови праці для податківців, запровадити систему фахових та етичних критеріїв оцінки їх роботи, сприяти підвищенню кваліфікації, готовності до кар'єрного зростання.

Реалізація програми модернізації, яка містить понад 2000 конкретних завдань, забезпечуватиме платникам податків:

— зменшення податкового навантаження;

— зменшення кількості перевірок, відмову від перевірок платників з гарною репутацією;

— “податкові канікули” для малого та середнього бізнесу;

— підвищення якості обслуговування платників, у тому числі скорочення їхніх витрат на податкову звітність;

— впровадження і вдосконалення механізму податкового компромісу.

Окрім зазначених вище заходів, Постановою Кабінету Міністрів України від 19.04.99 № 636 затверджена “Програма формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів”. Це — перший документ в історії України, в якому на урядовому рівні підняті проблеми роботи з платниками податків та визначені деякі напрями і форми роботи щодо необхідності формування у населення податкової культури, з залученням інших міністерств та відомств, зокрема, Міністерства фінансів, Державного комітету інформаційної політи

ки, Міністерства юстиції, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, інших центральних органів виконавчої влади.

Курс, взятий податковою службою на максимальне збільшення дохідної частини бюджету за рахунок добровільної сплати податків, виконання вимог вищезазначеної програми, передбачає термінову структурну перебудову як власне засад діяльності органів контролю України, так і філософії державного управління в цілому.

7.3. Податкова етика, закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків

Оптимізація фіскальної політики, удосконалення системи оподаткування та запровадження податкового менеджменту можуть не досягти поставленої мети, а інколи й мати зворотній ефект у випадку ігнорування природи та психології людини — особистості, істоти соціальної і платника податку.

Особистість людини — це цілісна система соціальних і психологічних рис, властивостей та якостей учасника і носія суспільних відносин, що включає в себе три підсистеми:

- 1) соціальний статус особи;
- 2) соціальні функції і ролі;
- 3) морально-психологічну характеристику.

Особистість характеризується громадською психологією, що проявляється ставленням до суспільства, держави, психологічним і політичним світоглядом.

Усвідомлений вибір, моральна орієнтація людини проявляється у відповідній поведінці, що характеризується поняттям “соціальна позиція”, що складається під впливом соціально-економічних факторів пізнавального інтересу, пов’язаних з індуктивним мисленням і пізнанням: суб’єкт оподаткування формує свої загальні уявлення й оцінки, виходячи з обставин власного досвіду та життя. Оскільки людина — платник подат

ків живе в соціальному середовищі і залежить від нього в усій своїй життєдіяльності, то ці відносини мають здатність спонукати його до діяльності, спрямованої на об'єктивний світ або самого себе.

Одним з основних понять, що характеризує включення людини до фінансових взаємовідносин, є поняття соціальної установки, або атиitudу (від англ. *attitude* — ставлення, установка). У поведінці конкретного платника податків атиitud забезпечує єдність сприймання, відповідне ставлення, готовність до реалізації соціальної ролі. Функціонування атиitudів створює підстави для реалізації та координації дій, спрямованих на досягнення єдиної мети, стандартизує сприйняття фінансово-соціальних явищ. Ставлення до фіскалу відображає протиборство мотивів корисливого інтересу як властивого платнику матеріального інстинкту, що пояснюється біологічною потребою самозабезпечення, і громадянського обов'язку як набутої завдяки суспільному вихованню соціальної риси.

В умовах демократичного суспільства право свободи думки та свободи вибору, за своєю сутністю, має реалізовуватись і через згоду добровільно сплачувати податки. Податок, сплачений на основі свідомого, зваженого індивідуального вибору і власної оцінки діяльності держави, отримав назву “податку Кларка” на честь американського економіста Едварда Кларка.

Згідно з цим принципом, при повній демократії податкова система має функціонувати як самостійний механізм самооподаткування, що на практиці не реально у зв'язку з соціально-психологічною особливістю людини.

Поведінка та ставлення до податку платника постійно перебуває у стадії комфортності — процесі свідомої зміни оцінок, установок, поведінки під впливом власної оцінки ефективності діяльності уряду, невдоволення функціонуванням державних інституцій, рівня незалежності державної служби та судової системи, наявності адміністративних обмежень підприємницької діяльності, реалізації економічної політики уряду під впливом зацікавлених груп, що спричинює небажання сплачувати податки або ухилятися від них.

Одним з важливих аспектів, що впливають на закономірності сприйняття та податкового мислення платників податків, є характерні риси національної психології, особливостей

національного психологічного складу — один з найбільш складних і мало розроблених, однак не зрозумівши психології народу, неможливо визначити адекватні психотипу форми су спільного устрою і національні пріоритети.

Один із засновників аналітичної психології К.Г. Юнг відзначав: “Сам мозок народжується з визначеною структурою, працює сучасним чином, але цей же самий мозок має і свою історію, результатом якої сам і є. Природно, що він функціонує зі слідами цієї історії... і якщо пошукати в основах мозкової структури, то можна знайти там сліди архаїчного розуму”.

Суб’єктивне сприйняття соціальної справедливості регулює економічну поведінку людей. Впевненість у прогресивному характері і справедливості суспільного ладу є важливим джерелом творчої енергії, трудової активності й господарської ініціативи. І, навпаки, часті зіткнення з несправедливістю, розходження слова і діла, безкарність зла породжують розчарування в суспільних цінностях, що в результаті супроводжується суспільною пасивністю.

Внаслідок різних матеріальних та духовних запитів, особливостей характеру, досягнутого соціального становища існують граничні ситуації, в яких виявляється сильне або слабке бажання людини працювати з урахуванням задоволення своїх запитів. Для одних людей характерним є інтерес до підтримки елементарного існування, інші орієнтуються на середній рівень життя, треті прагнуть престижу і здійснення якоїсь особливої ідеї. Існують ситуації та індивідуальні випадки, в яких податковий прес виявляється стимулом до злочинної діяльності, кримінальних дій, а також девіантної поведінки в найрізноманітніших формах.

Податкова поведінка платника податків — це складна система пристосування особи до різноманітних умов реалізації в економічному та соціальному середовищі, активна форма перетворення соціальних відносин відповідно до об’єктивних можливостей, які надаються, а також можливостей, які вона самостійно відкриває для себе відповідно до рівня своєї податкової культури.

Встановлення етико орієнтованого підходу до дослідження соціально-економічної реальності процесів оподаткування та закономірностей формування податкової поведінки платника

Морально-етичні та фіскально-соціологічні аспекти податків зумовлює перегляд ціннісних орієнтирів як реалізації засад податкового менеджменту, так і усвідомлення платником себе як учасника та суб'єкта оподаткування.

Податкова поведінка платника введена в певні інституційні рамки, які зобов'язують його діяти раціонально навіть тоді, коли він цього не усвідомлює, помиляється у своїх діях або знаходиться під впливом ірраціональних ефектів. Раціональність вибору виявляється в поведінці людей як тенденція, де однаковою мірою важливі дії окремих платників податків, які переслідують свою вигоду та відповідних державних інститутів, що примушують перших поводитися раціонально, а також соціальні звички, стереотипи, навички, які спонукають їх слідувати традиційним способом.

Податкова культура невід'ємно пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадянського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності.

Податкова культура, виступаючи зовнішнім фундаментом податкової активності платників, найбільшою мірою сприяє правомірній та соціально активній поведінці, на ефективність якої визначальний вплив має правова культура посадових осіб органів публічної влади, їхнє ставлення до законів, науковість та фаховість у створенні норм права, законність правотворчих процедур оподаткування, забезпеченість та захищеність суб'єктивних прав платників податків, дотримання принципу законності.

Податкова культура визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері та складається з сукупності таких елементів:

- податкових знань (інтелектуальний зріз);
- власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, впевненості в необхідності та соціальній корисності законів та підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);

- реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності (поведінковий зріз).

Низький рівень податкової культури, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих в суспільстві соціальних відносин та інші причини зумовлюють небажання повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень або податкових девіацій (від лат. *deviatio* — ухилення; *de* — від + *via* — дорога) — вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки.

7.4. Ухилення від оподаткування як різновид антифіскальної поведінки платників податків

Правопорушення — це прояв особливостей позиції, властивостей особистості, пов'язаних з деформацією потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій, які у взаємозв'язку з особливостями середовища, в якому функціонує особистість, визначають мотивацію девіацій, вибір і реалізацію їх цілей та способів.

У процесі формування особистості з соціально негативною позицією все активніше здійснюється інтеріоризація (присвоєння) девіантних цінностей, прискорюючи тим самим і одночасно поглиблюючи соціальну дезадаптацію, проявляючи форми поведінки, що відхиляються від соціально прийнятих в суспільстві, які в свою чергу поділяються на девіантні, делік- вентні та кримінальні.

Девіантну поведінку визначають як “таку, що веде до поглиблення дезадаптації середовища, стереотип поведінки, пов'язаний з порушенням відповідних соціальних норм і правил”, що проявляються ситуаційно обумовленими реакціями поведінки платника податків.

Деліквентна поведінка визначається як повторювані асоціальні за своєю спрямованістю вчинки, які не тягнуть за собою кримінальної відповідальності, і включають в себе дозло-

чинні форми поведінки, що проявляються в таких видах: систематичне ухилення від своїх обов'язків, корисливо-меркантильна поведінка з посяганням на чуже, в тому числі й державне майно та ін.

Кримінальна поведінка визначається як здійснення протиправних вчинків, що є основою для відкриття кримінальної справи, якій, як правило, передують девіантні та деліквентні норми поведінки.

Причинами й умовами конкретної податкової девіації є:

- 1) середовище, що формує дисгармонію чи деформацію потреб, ціннісних орієнтацій, що перетворюються у девіантні мотивації;
- 2) власне девіантна мотивація;
- 3) ситуація, в якій знаходиться особистість в процесі формування, життєдіяльності, і безпосередньо в процесі здійснення мотивацій;
- 4) психофізіологічні та психологічні особливості.

За характером і змістом мотивації можна виділити такі групи податкових девіантів:

- з негативно-зневажливим ставленням до державних цінностей, встановлених у суспільстві морально-етичних норм;
- з корисливою спрямованістю;
- з легковажно-безвідповідальним і зневажливим ставленням до вимог і обов'язків;
- з орієнтацією на абсолютний пріоритет власних потреб;
- з орієнтацією на необхідність задоволення життєвих потреб.

За глибиною і стійкістю девіантної мотиваційної спрямованості особистості необхідно розрізняти:

- девіантів, які вперше скоїли протидію в результаті випадкового збігу обставин і всупереч загальному характерові всієї попередньої поведінки;
- девіантів, які вперше скоїли правопорушення, але таких, що і раніше характеризувалися як неблагонадійні;
- девіантів, які неодноразово здійснювали податкові девіації;
- суб'єктів, здатних здійснювати податковий рецидив.

Соціологічне пояснення природи девіацій вперше було запропоновано в теорії аномії ("розрегульованості"), розробленій

Е. Дюркгеймом (1897), згідно з якою явище аномії виникає в часи криз і різких соціальних змін, коли загальноприйняті норми соціальної поведінки перестають відповідати очікуваним результатам, а втрата ідеалів, крах культурних цінностей і норм ведуть до соціальної дезорганізації, що сприяє зростанню кількості девіацій.

В основі механізму індивідуальної девіантної поведінки лежить дефективність будь-яких соціальних відносин, деформовані відносини між особистістю і суспільством, між бажаннями особи і вимогами суспільства, оцінкою нерівноцінності сплачених платником податків та отриманих суспільних благ, яка на рівні формування механізму девіантної поведінки особистості призводить до пріоритету примітивних потреб, гіперболізації окремих з них, появі і розвитку псевдопотреб, заснованих на них соціально-негативних інтересів і стереотипів поведінки.

Існування та зростаючі масштаби розвитку податкових девіацій мають серйозні наслідки з погляду справедливості, адже призводять до порушень в податковій системі, що дозволяє деяким платникам уникнути виконання податкових зобов'язань, тоді як інші виконують їх повністю, і є особливо негативними, оскільки зменшують податкові надходження, спотворюючи економічні процеси.

Девіантні аспекти поведінки платників податків знайшли належне відображення в наукових працях як реалізація концептуальних ідей проблем вибору, бо життя в усіх його проявах — це постійний вибір людиною визначених форм поведінки, де своєчасна та повна сплата податків забезпечує реалізацію корисних суспільних функцій, що є суспільно корисним для існування суспільства з загальною координацією та узгодженістю дій індивідів, створюючи необхідні умови для прогресивного розвитку суспільства, тому одним з основних завдань є запобігання та протидія суспільно небезпечним, девіантним проявам поведінки платників податків.

Формою протидії конфліктам особи — платника податків з суспільною мораллю та законом є самостійний усвідомлений вибір тих або інших варіантів поведінки на основі цілісного осмислення нею соціального досвіду в поєднанні з індивідуальними рисами на основі різних форм соціально поведінкового

вибору, що є результатом пошукової ситуації, проявом волі індивіда та усвідомлення відповідальності за власний вибір, які виступають формами соціальних та суспільних цінностей.

Основою поведінки вибору як однієї з форм самореалізації індивіда в умовах соціального простору та часу, який є процесом цілеспрямованим, вольовим, суб'єктивно прийнятним, є мотивація, за якої свобода вибору певного її варіанту здійснюється до моменту прийняття певного рішення внаслідок боротьби домінуючих мотивів, коли вибір на користь одного з них і є реалізацією свободи вибору.

Аналізуючи особистісний вибір та його детермінації, доцільно звертатися до аналізу в контексті соціальних, правових та інших відносин в суспільстві, оскільки першопричини певної поведінки криються не лише в проблемному сприйнятті суспільства одним індивідом, а є проблемами взаємозв'язку останнього зі спільнотою суспільства, що зумовлюється суперечністю між психіко-інтелектуальною і вольовою сутністю вибору, неузгодженістю індивідуального та суспільного, де у випадку надто великого рівня неузгодженості, результатом будуть негативні наслідки як для суб'єкта вибору, так і для суспільства, що буде виступати результатом антигромадських норм поведінки.

Приховування доходу не завжди спричиняє автоматичне покарання як реалізацію влади, тому платник здійснює вибір між двома способами поведінки: відобразити в податковій звітності правду чи напівправду, де у випадку вибору останнього варіанту результат залежить від факту перевірки поданої інформації органами податкової служби. Сам податок як форма примусу впливає на вибір між сплатою і її уникненням, але для окремих платників податків це виступає азартною ризикованою грою, учасник якої порівнює шанси отримати більший дохід перед загрозою можливого викриття, діючи таким чином як раціонально мисляча "економічна людина", що в гонитві за особистою вигодою передбачає наслідки своєї поведінки, порівнюючи суму винагороди з розміром покарання у випадку невдачі.

Окремі платники податків порушення прийнятих в суспільстві моральних норм та чинних законів аргументують розчаруванням податковою політикою в державі, на яку уряд

витрачає значні кошти, вважають себе вправі протидіяти фіскальним зборам, посилаючись на їх непомірний тягар, але оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, тому будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє інших громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі і тим, що уникають їх платити.

Проблема ухилення від сплати податків здійснюється через перекидання оплати за державні послуги на інших громадян, що загострюється в умовах перехідної економіки, при зміні економічних формацій, коли закони сприймаються номінально, а податкові закони — тим більше і дуже часто ігноруються, бо спрямовані на зменшення доходу, отримала назву “проблема безбілетного пасажира” (free rider problem).

На суспільному рівні проблема антифіскальної девіантної поведінки платників кориниться в роздвоєнні усвідомлення статусу податкових платежів, де податок сприймається як обмін власної частини доходу на суспільні вигоди або як власність держави, право на яку надається фіску беззаперечно.

Одним із факторів, що негативно впливає на сприйняття платником податків суті податку, є своєрідна “невідомість”, відсутність інформації про безпосереднє використання утриманої суми доходу. Позитивною в цьому плані є практика оприлюднення даних про витрати бюджетів різних рівнів у розрахунку на одного платника податків за елементами використання.

Головним напрямом боротьби з податковими правопорушеннями з погляду забезпечення спокою, безпеки, стабільності суспільства, прав, свобод і законних інтересів громадян є їх профілактика, яка розглядається як багаторівнева система державних і суспільних заходів, спрямованих на виявлення, усунення, послаблення або нейтралізацію причин і умов правопорушень окремих видів і конкретних правопорушень, що має відповідати принципам законності, демократизму, гуманізму і справедливості.

Законність діяльності з попередження податкових девіацій передбачає наявність і розвиток правової бази, неуклінне виконання вимог ефективності і системності.

Ефективність — це націленість профілактики на досягнення конкретних результатів, важливим показником дієвості якої є зниження темпів зростання, стабілізація, зменшення рівня податкових девіацій і їх видів.

Системність включає в себе підхід до попередження правопорушень у сфері оподаткування як до окремої сфери соціального управління та комплексність заходів, взаємодію суб'єктів профілактики, що досягається шляхом програмування профілактичної діяльності, а також правових і організаційних заходів з її координації.

Податкові девіації для країн з ринковою економікою — явище типове і таке, яке має масовий характер, що стало характерним і для України, в якій відбувається процес становлення податкової системи, налагодження роботи органів, покликаних контролювати надходження податків, зборів і платежів до бюджету. Тому ситуація, що склалася, наочно підтверджує необхідність дотримання державою тонкої і виваженої політики у сфері оподаткування, і тут доцільним є застосування надбань світової фіскальної науки.

Усі можливі аргументації платника податків на свій захист не звільняють його від виконання свого конституційного обов'язку — сплати податку та можливого понесення покарання у протилежному випадку. Пізнавальним є досвід розвинених країн світу, у яких платник боїться не лише кримінального покарання за вчинене правопорушення, але і публічного безчестя. Тому і в Україні законослухняність має стати звичайною нормою поведінки кожного громадянина з вихованням високого рівня податкової моральності як однієї з форм ділової культури в суспільстві, з паралельною роботою як платників податків, так і органів контролю зі зменшення рівня податкової злочинності.

Серед основних причин високої латентності податкової злочинності, що відзначається фахівцями, щодо злочинів у сфері оподаткування слід віднести відсутність потерпілих та інших осіб (окрім органів контролю), зацікавлених у їх виявленні. Наслідком вчинення податкових злочинів є шкода, завдана інтересам держави, але більшість населення держави ставиться до порушників податкового законодавства якщо не співчутливо, то терпимо, і не сприяє їх виявленню органами контролю.

З початком економічних перетворень в Україні виникла гостра потреба у виявленні і розкритті злочинів, пов'язаних в ухиленням від сплати податків. Відповідно до ст. 67 Конституції України усі громадяни в державі зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і в розмірах, встановлених законодавством. Тому за ухилення від сплати податків юридичними та фізичними особами передбачена відповідальність, без якої неможливе становлення ефективного податкового менеджменту в Україні поряд з розв'язанням питань справедливого розподілу податкового тягаря між платниками податків, спрощення механізму оподаткування, чіткого визначення прав та обов'язків платників податків, забезпечення стабільності податкового законодавства, поліпшення організації роботи органів державної податкової служби з платниками податків.

В Україні для боротьби з ухиленням від оподаткування використовують різноманітні заходи — організаційні, економічні, виховні, правові, значне місце серед яких займають заходи кримінальної відповідальності осіб, що ухиляються від оподаткування.

Чинний Кримінальний кодекс України містить низку норм, за якими кваліфікуються окремі різновиди ухилення від оподаткування, проте наявність кількох норм, за якими може наставати відповідальність за ухилення від оподаткування, не засвідчує наявності системи, а навпаки характеризує фрагментарність податкового законодавства.

Існування норми протидії податковим правопорушенням, що має назву “ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів”, створює прецедент, який зумовлює віднесення всіх протиправних дій щодо питань оподаткування саме до вищезгаданої статті, що, безумовно, впливає і на судову практику.

Вивчення законодавчої практики зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою дає змогу зазначити такі позитивні та негативні моменти. У державах з ринковою формою ведення господарства, в яких бюджет формується за рахунок податкових надходжень, норми відповідальності за ухилення від оподаткування регламентуються законодавчими актами не кримінально-правового характеру, а відповідними спеціалізованими нормативно-правовими актами з віднесенням злочинів

нів щодо ухилення від оподаткування до діянь, здійснених проти господарської системи, з такими умовами, внаслідок існування яких настає відповідальність, а саме:

- наявність умислу;
- значний розмір суми, прихованої від оподаткування;
- злісність ухилення;
- попередня змова групи осіб;
- подання неправдивих відомостей з метою ухилення від механізмів оподаткування.

У податковому законодавстві розвинутих зарубіжних країн за ухилення від сплати податків передбачено різні види відповідальності як наслідок антифіскальної поведінки платника податків: цивільну, адміністративну та кримінальну. У Франції існує навіть особливий вид цивільно-кримінальної відповідальності, який ще має назву “фіскальний штраф”. Розмір такого штрафу визначається судом і може в декілька разів перевищувати розмір несплаченого податку.

Особливістю зарубіжного механізму кримінально-правової охорони сфери оподаткування є те, що кримінально-правові норми умисного ухилення від сплати податків містяться не в Кримінальному кодексі (як це практикується в Україні), а, скажімо, у федеральному законодавстві США і передбачені вони Кодексом внутрішніх державних доходів (розділ 26 Зводу законів), у Швеції прийнято Закон про податкові злочини.

Проблема кримінальної відповідальності за податкові злочини за українським законодавством ускладнюється й тим, що, як правило, службові особи підприємств, установ та організацій, а також інші особи, які мають обов’язок зі сплати обов’язкових платежів, особливо особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, за допомогою фахівця у сфері оподаткування намагаються на законних підставах досягти максимального зниження відповідних сум податків, зборів та інших обов’язкових платежів. Тому необхідно розробити систему заходів, розрахованих на отримання відповідної інформації та закріплення доказів, які б свідчили про порушення податкового законодавства. У розробці таких заходів доцільно скористатися досвідом інших держав щодо перевірки фінансової діяльності фізичних та юридичних осіб.

Можливості оцінки масштабів антифiскальної поведiнки платників податкiв достатньо обмеженi через характер цього явища, що допускає приховування вiд облiку, контролю i реєстрацiї. Внаслiдок цього для оцiнки фiскальними органами використовуються рiзні непрямi методи, якi об'єднують в три групи: статистичнi методи, що використовуються на макрорiвнi; методи вiдкритої перевiрки i спецiальнi економiко-правонi методи, що використовуються на мiкрорiвнi — при виявленнi та оцiнюваннi економiчних параметрiв конкретних правопорушень, злочинiв, економiчної дiяльностi окремих осiб.

Залежно вiд характеру вирiшуваних завдань i поставлених цiлей методи виявлення й оцiнювання антифiскальної поведiнки платників податкiв розподiляють так.

Облiково-статистичнi методи:

- метод спецiфiчних iндикаторiв;
- структурний метод;
- метод м'якого моделювання;
- експертний метод;
- прямi методи;
- непрямi методи;
- змiшанi методи.

Облiково-статистичнi методи спрямованi на забезпечення якнайповнiшої реєстрацiї антифiскальних явищ для узагальнювальної характеристики всiєї їх сукупностi й окремих груп, виявлення i вивчення масових статистичних закономірностей.

Активно використовуються при вимiрюваннi параметрiв ухилення вiд оподаткування також експертнi оцiнки, якi у деяких випадках можуть давати бiльш точнi результати, нiж традицiйнi методи за низької якостi первинної iнформацiї.

Метод спецiфiчних iндикаторiв пов'язаний з використанням певного показника, що вiдображає рiвень економiчної дiяльностi, його отримують прямим або непрямим способом. У межах цього загального методу видiляють категорiї приватних, до яких можна вiднести прямi й непрямi методи.

Прямi методи (мiкрометоди) передбачають використання iнформацiї про спецiальнi обстеження, перевiрки i їх аналіз для виявлення розбiжностей мiж доходами i витратами окремих груп платників податкiв, а також для характеристики ок

ремих аспектів діяльності або для її оцінки за певною групою економічних одиниць.

Непрямі методи ґрунтуються переважно на інформації систем зведених макроекономічних офіційної статистики, даних фінансових і податкових органів. Непрямі методи широко застосовуються за неможливості безпосередньої прямої фіксації досліджуваних параметрів. У цій групі методів виділяють:

- метод розбіжностей;
- італійський метод;
- монетарний метод.

Метод розбіжностей заснований на порівнянні двох або більше джерел даних статистичних документів, що містять інформацію про одні й ті самі економічні показники, або використовуються різні методи для отримання даних з одних і тих самих джерел. Прикладами використання цього методу є порівняння доходів, виміряних різними способами; порівняння доходів і витрат; метод товарних потоків; альтернативні оцінки макроекономічних показників.

Італійський метод (за показником зайнятості). Італійська статистична служба ІСТАТ є сьогодні найавторитетнішою в питаннях визначення параметрів ухилення від оподаткування. Італійські статистики основний акцент зробили на обстеженні витрат робочої сили. Первинні дані отримують в результаті спеціально організованого обстеження домашніх господарств.

Монетарні методи ґрунтуються на використанні такої особливості девіантної поведінки платників податків, як перевага, що віддається готівці при здійсненні операцій. Існує безліч варіантів конкретного використання цієї ідеї. Можна назвати такі методи цього типу, як аналіз обсягу грошових операцій, аналіз попиту на готівку, економетричні методи, метод Гутманна, метод Фейга та ін.

Метод м'якого моделювання (оцінки детермінант) пов'язаний з виділенням сукупності чинників, які визначають тіньову економіку, і спрямований на розрахунок її відносних обсягів.

Структурний метод ґрунтується на використанні інформації про обсяги тіньової економіки в різних галузях виробництва.

Суть *експертного методу* полягає в тому, що спочатку експерт визначає, наскільки можна довіряти даним по якій-но будь галузі, виду ухилення, а після збору даних зі звичних джерел показники автоматично збільшують на певну величину. Методологія експертних оцінок визначається самим експертом. Багато зв'язків і відносини, які є для експерта очевидними і які він використовує для оцінки, важко піддаються кількісному опису. Проблема використання цього методу полягає в наявності достатньо кваліфікованого експерта, здатного дати оцінку, правильність якої може підтвердитися лише через певний час, після отримання додаткової інформації або так і залишиться робочою гіпотезою, закладеною в основу розрахунку.

Змішані методи передбачають використання методу прихованих змінних і комплексу різних методів, основна ідея яких полягає в побудові моделі, що враховує велику кількість як детермінант, так і індикаторів антифіскальної діяльності. Сама антифіскальна діяльність розглядається як прихована змінна, яка безпосередньо не вимірюється (метод прихованих змінних). Основна ідея цього методу ілюструється попереднім прикладом визначення частки тіньової економіки на основі даних про грошовий обіг з використанням кореляційно-регресійної моделі.

Різноманіття використовуваних методів свідчить про відсутність єдиної методики кількісної оцінки параметрів тіньової економічної діяльності, критеріїв достовірності результатів. Як показують результати розрахунків, прямі методи дають, як правило, занижену оцінку тіньової економіки; непрямі методи, методи прихованих змінних, м'якого моделювання, структурний метод — завищену.

Використання методів відкритої перевірки — в компетенції спеціально створених органів контролю. Ними виявляються і припиняються порушення валютного, митного, банківського, податкового, антимонопольного законодавства тощо.

Залежно від мети, виділяють три напрями економіко-правового аналізу, кожний з яких спирається на систему методів. Конкретні методи економіко-правового аналізу можна об'єднати в такі категорії:

— метод документального аналізу;

- метод бухгалтерського аналізу;
- метод економічного аналізу.

Розглянуті спеціальні економіко-правові методи є необхідним, але не достатнім елементом системи виявлення девіантної діяльності.

Підсумовуючи необхідно зазначити, що врахування природи, особливостей податкового сприйняття, мислення платника податків, врахування законів фінансової соціології сприятиме не лише швидкому та ефективному запровадженню засад податкового менеджменту, але і розвитку української держави на засадах демократизації та партнерства.

Питання для самоперевірки

1. Дайте характеристику поняття “фінансова соціологія”.
2. Аргументуйте необхідність врахування морально-етичних засад податкового менеджменту.
3. Дайте характеристику понять:
 - податкова культура;
 - податкова технологія;
 - податкова техніка;
 - податкова етика;
 - податкове мислення.
4. Дайте визначення поняття “фінансова соціологія”.
5. Назвіть імена вітчизняних та зарубіжних вчених, що займались вивченням засад фінансової соціології.
6. Обґрунтуйте думку про те, як податкове мислення платників податків впливає на здійснювану ними податкову діяльність.
7. Що впливає на рівень податкової культури в суспільстві?
8. Назвіть причини та умови податкових девіацій.
9. Охарактеризуйте девіантну мотиваційну спрямованість особистості.

РОЗДІЛ II КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Тема 8

КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ

8.1. Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту

Управління підприємством — комплексний і складний процес, зміст якого зводиться до пошуку і прийняття найбільш ефективних рішень і їх практичного здійснення. Метою керівника підприємницької структури, у більшості випадків, є отримання найбільшого прибутку. При цьому бажання отримати прибуток є сутністю підприємницької діяльності, незалежно від того, якими способами підприємство досягає цього — розширенням свого бізнесу (пошук нових ринків збуту, збільшення обсягу продажу — екстенсивний шлях) або підвищенням його ефективності (скороченням витрат, збільшенням продуктивності праці, зменшенням кількості працівників — інтенсивний шлях).

У найбільш загальному вигляді ефективність діяльності підприємства можна визначити за формулою

(8.1)

ceE — ефективність;

P — результат (сума прибутку), грн;

B — витрати, необхідні для отримання прибутку, грн.

Результативність діяльності підприємства може підвищитись як у результаті збільшення темпів зростання прибутку порівняно з темпами зростання витрат, так і в результаті зниження суми витрат. З погляду керівника підприємницької структури, до категорії витрат також відносять податки та інші обов'язкові платежі. Але взаємозв'язок “чим менші податки — тим більший прибуток” не завжди є прямою лінійною. Не виключено також, що зменшення розміру сплати одних податків призведе до збільшення розміру сплати інших податків, а також до фінансових санкцій з боку органів контролю. Тому найбільш ефективним способом збільшення прибутковості є не механічне скорочення податків, а побудова ефективної системи управління підприємством і прийняття таких рішень, щоб оптимальною (у тому числі і за податками) була вся структура бізнесу. Орієнтуватись необхідно не на тактику скорочення податків, а на стратегію оптимального управління підприємством. Найнадійніший спосіб оптимізувати податки — це оптимізувати всю діяльність підприємства таким чином, щоб вона здійснювалась найбільш ефективним способом. Такий підхід забезпечує більш значне і тривале скорочення податкових витрат на довгострокову перспективу і є протипагою незаконному ухиленню від сплати податків.

Податковий менеджмент підприємства передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його основна мета не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, вона полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку за заданих параметрів податкового середовища і ринкової кон'юнктури.

Податки є супутником функціонування будь-якого підприємства, що істотно впливає на фінансові результати його діяльності. Оскільки в сучасних умовах розрахунок і сплата податків — це досить складна й відповідальна процедура, крім витрат на податки власники підприємства змушені також витрачати значні кошти й на організацію податкового обліку на підприємстві.

Через обов'язковий характер податкових платежів повністю відмовитися від податкових витрат підприємство не в змозі,

однак оптимізувати їх суму відповідно до цільових установок підприємства можливо.

Оптимізація податкових витрат може здійснюватися за допомогою використання на підприємстві раціональної системи організації податкового обліку, що означає впровадження на підприємстві:

- ефективної податкової політики підприємства;
- раціональної організації документообігу, пов'язаного а процесом обчислення податкових платежів;
- коректної системи ведення податкового обліку, що забезпечує: правильне і своєчасне заповнення реєстрів податкового обліку; коректне заповнення й своєчасне подання документів податкової звітності; правильне обчислення, своєчасну сплату й оптимізацію податкових платежів підприємства відповідно до норм чинного законодавства.

Раціональна організація податкового обліку дає змогу скоротити витрати підприємства, пов'язані з оподаткуванням за декількома напрямками, зокрема, за рахунок:

- скорочення суми податкових платежів підприємства;
- запобігання видатків на сплату фінансових санкцій, пов'язаних з некоректним веденням податкового обліку на підприємстві;
- одержання додаткового прибутку завдяки збільшенню оборотності капіталу за рахунок недопущення сум податкових переплат;
- економії витрат на організацію і ведення податкового обліку.

Вплив деяких з наведених факторів на витрати підприємства можна проілюструвати на таких прикладах:

1. Документообіг. Як відомо, податковий кредит з ПДВ підприємства підтверджується податковими накладними. Таким чином, несвочасне надходження податкових накладних з відділу постачання в бухгалтерію підприємства може призвести до того, що підприємство із запізненням відобразить в податковому обліку суму податкового кредиту, і в результаті сплатить суму ПДВ поточного податкового періоду в підвищеному розмірі.

2. Регістри податкового обліку. Некоректне заповнення Реєстру податкових накладних може викликати переключу-

вання сум у звітності з ПДВ, і в результаті спричинити нарахування штрафних санкцій.

3. Документи податкової звітності. Несвоєчасна подача або некоректне заповнення документів податкової звітності спричиняє застосування фінансових санкцій (додаткові витрати підприємства).

4. Сплата податкових платежів. Несвоєчасна або неповна сплата податкових платежів також призводить до нарахування фінансових санкцій на підприємство, а сплата зайвої суми податкових платежів — до передчасного відволікання його оборотних коштів.

Таким чином, раціональна система податкового обліку сприяє скороченню витрат підприємства і, як наслідок, підвищенню його фінансової стабільності.

Організація ефективної системи податкового обліку на підприємстві є напрямком діяльності корпоративного податкового менеджменту, який включається в систему корпоративного менеджменту.

Аналіз праць закордонних і вітчизняних фахівців у галузі податкового менеджменту показав, що нині не вироблено єдиного підходу до визначення основних понять корпоративного податкового менеджменту, складу його функцій, форм податкової політики на підприємстві тощо.

Більшість учених під корпоративним податковим менеджментом розуміють процес управління оподаткуванням підприємства з метою оптимізації його податкових платежів¹.

Трапляється також визначення корпоративного податкового менеджменту як процесу управління податками підприємств — платників податків, що регулює їхні фінансові відносини з державою в процесі перерозподілу доходів суб'єктів господарювання і формування доходів бюджету^{1 2}.

¹ Колодяжний А.В. Налоговый менеджмент на малых предприятиях сферы услуг и пути его оптимизации: Дис. ... канд. экон. наук. — М., 2001. — 154 с.; Чудаков А.В. Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук. — Екатеринбург, 2001. — 228 с.

² Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — Т.: Карт-бланш, 2004. — 304 с.

Однак необхідно врахувати, що оподаткування — це зак давчо встановлений порядок стягнення податків і управляти цим процесом так само, як і податками на рівні підприємства неможливо, у зв'язку з чим, на нашу думку, більш доречно ви користувати у цьому визначенні термін “податковий облік підприємства”.

При цьому вважаємо коректним застосовувати поняття податкового обліку підприємства щодо будь-яких форм реалізації податкової політики підприємства, зокрема політики розрахунку поточних податкових платежів, бюджетування податків, податкового планування. Тобто до податкового обліку слід віднести процеси розрахунку податкових платежів на поточний період, бюджетування податків і податкового планування.

Необхідно також врахувати, що найбільшої ефективності результатів корпоративного податкового менеджменту можна досягти при управлінні не процесом, а системою податкового обліку підприємства, основу якої становить організаційна структура, яка забезпечує ведення податкового обліку на підприємстві.

У систему податкового обліку доцільно включити персонал підприємства, який здійснює податковий облік на підприємстві, ресурсне забезпечення, безпосередньо процес здійснення податкового обліку і його результати — суми податкових платежів, які підлягають сплаті до бюджету і державних цільових фондів (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Система податкового обліку підприємства

У підсистему матеріального забезпечення податкового обліку включають забезпечення процесу податкового обліку:

1) засобами і предметами праці:

— офісним обладнанням, яке необхідно для забезпечення процесу податкового обліку (комп'ютери, меблі, програмне забезпечення й т. п.);

— бланками первинного податкового обліку, фінансової й податкової звітності;

— канцелярським приладдям, необхідними для здійснення податкового обліку і т. п.;

2) фінансовими ресурсами для цілей сплати податкових платежів, а також для сплати:

— заробітної плати персоналу, який здійснює податковий облік на підприємстві;

— охорони праці й підвищення кваліфікації персоналу, який здійснює податковий облік на підприємстві;

— інших накладних витрат, пов'язаних зі здійсненням податкового обліку (наприклад, оренди й комунальних послуг офісу податкового підрозділу і т. п.).

До інформаційного забезпечення відноситься забезпечення податкового обліку інформацією:

— з зовнішніх джерел (інформаційні довідники, спеціальна література з податкового обліку на підприємстві, спеціалізовані консультації, семінари тощо);

— внутрішніх джерел (посадові інструкції, графік документообігу, інформація щодо форм договірних відносин підприємства, постачальників, покупців, обсягів реалізації й виробництва продукції й т. п.).

За допомогою використання ресурсного забезпечення податкового обліку персонал реалізує заходи щодо податкового обліку підприємства, тобто здійснює процес податкового обліку, який включає:

— заповнення первинних документів податкового (бухгалтерського) обліку, реєстрів податкового обліку;

— складання податкової звітності (податкових декларацій і розрахунків);

— обчислення і сплату податкових платежів;

— складання податкових планів (бюджетів податків) на майбутній період;

— практичну реалізацію і моніторинг податкових планів (бюджетів податків) тощо.

Результатом процесу податкового обліку є суми податкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету і державних цільових фондів у поточному або майбутньому періодах.

Таким чином, система податкового обліку включає всі заходи із забезпечення та здійснення процесу податкового обліку на підприємстві.

Отже, *корпоративний податковий менеджмент* можна визначити як процес управління системою податкового обліку підприємства.

Корпоративний податковий менеджмент поряд з індивідуальним податковим менеджментом включається в систему податкового менеджменту на мікрорівні.

Основна відмінність між цими видами податкового менеджменту проявляється в суб'єктному складі: суб'єктами корпоративного податкового менеджменту є юридичні особи, індивідуального податкового менеджменту — фізичні особи.

Оскільки за нормами Господарського й Цивільного кодексів України до юридичних осіб відносять підприємства й установи, суб'єктами корпоративного податкового менеджменту є підприємства й установи.

Проте, беручи до уваги єдність підходів до управління податками, зборами і внесками на підприємстві, в установі й організації, з метою спрощення надалі щодо корпоративного податкового менеджменту будемо застосовувати термін “підприємство” (який включає в себе підприємства, установи й організації), а під податковими платежами будемо розуміти не тільки податки й збори, а й внески на соціальне страхування.

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є система податкового обліку підприємства.

Предметом корпоративного податкового менеджменту виступає організаційне й методичне забезпечення системи податкового обліку підприємства.

Суб'єктом корпоративного податкового менеджменту на підприємстві є *податковий менеджер*, основною функцією якого є управління системою податкового обліку на підприємстві з метою максимізації чистого прибутку підприємства за рахунок скорочення податкових витрат (рис. 8.2).

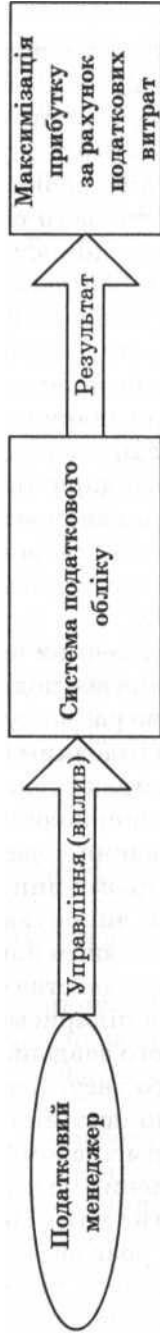


Рис. 8.2. Схема здійснення заходів корпоративного податкового менеджменту

Слід зазначити, що на практиці заходи корпоративного податкового менеджменту на підприємстві, як правило, виводить директор і головний бухгалтер, а не податковий менеджер. При цьому функції фінансового директора іноді включають тільки підбір та контроль дій головного бухгалтера, який надалі організує процес податкового обліку на підприємстві. Проте такий підхід до організації податкового обліку прийнятний не для всіх підприємств, оскільки в деяких випадках він не дозволяє повною мірою реалізувати всі переваги корпоративного податкового менеджменту. Обумовлено це, насамперед, кваліфікаційними характеристиками податкового менеджера, які передбачають володіння знаннями й навичками з планування, організації, контролю, координації й регулювання системи податкового обліку на підприємстві, для здійснення яких податковий менеджер повинен повною мірою володіти знаннями з податкового обліку на підприємстві, менеджменту персоналу, фінансового менеджменту й мати у своєму розпорядженні достатню кількість часу.

На малих підприємствах, керівництво яких не має намірів використовувати політику бюджетування або податкового планування, функції податкового менеджера можуть бути розподілені між фінансовим директором і головним бухгалтером. Однак на середніх і великих підприємствах зі значними сумами податкових платежів при впровадженні політики бюджетування податків або податкового планування податковий облік значно ускладнюється. Звичайно, і в цьому випадку функції управління податковим обліком може виконувати головний бухгалтер, однак слід врахувати, що основним його завданням в умовах складного й динамічного законодавства є забезпечення відповідності податкового обліку на підприємстві вимогам чинного законодавства. Реалізація цього завдання в сучасних умовах займає значну частину робочого часу, тому що для коректного податкового обліку необхідно постійно здійснювати моніторинг законодавства і іноді “заднім числом” підлаштовувати під нього результати раніше зроблених податкових розрахунків. Тому головний бухгалтер може не мати в розпорядженні достатнього часу і кваліфікації для розробки, організації й контролю заходів з оптимізації податкових витрат підприємства. А з огляду на те, що основним обов’язком фінансового

директора є загальне керівництво рухом фінансових потоків на підприємстві, для повноцінного впровадження корпоративного податкового менеджменту функції податкового менеджера доцільно делегувати спеціально підготовленому фахівцеві.

Кількість податкових менеджерів на підприємстві визначається різними факторами, які залежать від індивідуальних особливостей підприємства, зокрема: від його фінансового стану, складу структури, що здійснює податковий облік та ін. До основних функцій податкових менеджерів слід зарахувати такі (рис. 8.3):

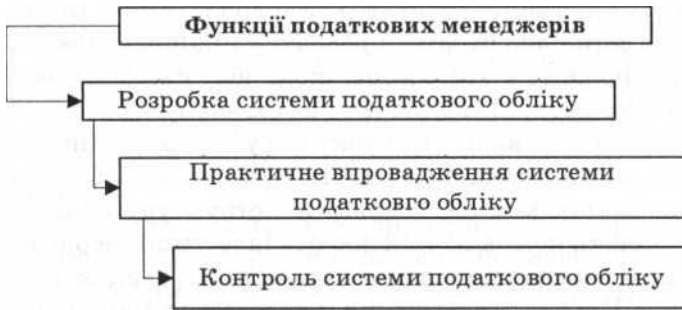


Рис. 8.3. Функції податкових менеджерів

На основі цих функцій на підприємстві розробляються посадові інструкції податкових менеджерів, у яких наводяться кваліфікаційні характеристики та перелік обов’язків (див. Додаток А).

У процесі виконання делегованих податковому менеджеру обов’язків він визначає склад інформаційного та ресурсного забезпечення податкового планування, розробляє схему документообігу та ін.

Процеси, що забезпечують функціонування корпоративного податкового менеджменту:

1. Аналіз зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства, міжнародних конвенцій з питань оподаткування. Правове підґрунтя управлінських рішень забезпечує їх захист і законність до

ходів підприємства, тому податкове законодавство забезпечує реалізацію основних функцій податкового менеджменту.

2. Розробка податкової стратегії підприємства (податкове прогнозування) відповідно до загальної стратегії економічного розвитку і прогнозу зовнішніх податкових умов і пільг. При формуванні системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період визнаються пріоритетні завдання за окремими аспектами податкового менеджменту. Податкове прогнозування — це розробка загальної податкової стратегії у процесі формування довгострокових цілей розвитку підприємства з урахуванням можливих змін податкового законодавства й економічної політики регіональних органів місцевого самоврядування. Виступаючи частиною загальної стратегії розвитку підприємства, податкове прогнозування є вторинним щодо неї. Разом з тим, податкові прогнози суттєво впливають на загальну стратегію розвитку підприємства і вносять корективи у її формування. Так, наприклад, оподаткування прибутку і його основні параметри серйозно впливають на напрямки і структуру капіталовкладень, оскільки компанії здійснюють інвестиції, перш за все, на основі податкових міркувань і тільки потім враховують норму прибутку. Під час дослідження, проведеного Комісією ЄС, яке охопило 8 тис. транснаціональних компаній, 48 % з них вказали на те, що, як правило, вирішальним фактором при формуванні інвестиційних проєктів виступають проблеми оподаткування.

На етапі прогнозування актуальною є проблема виявлення можливостей легальної оптимізації податкових платежів на основі застосування особливостей оподаткування.

До таких особливостей, у першу чергу, відносять наявність різноманітних пільг у вигляді:

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

Таким чином, прийняття рішень, які передбачають використання податкових пільг щодо асортименту продукції, що випускається, видів діяльності, напрямків реінвестування капіталу, організаційних форм дочірніх компаній, регіональних особливостей їх розташування, вже на етапі довгострокового планування створює передумови для легального зменшення на цій основі податкових зобов'язань підприємства і максимізації чистого прибутку.

Особливу небезпеку для стратегій, які прогнозуються у довгостроковому періоді, становить непередбачуваність змін податкового законодавства й ефекти “оголошення” податків. Зміст останнього поняття полягає у тому, що деякі ефекти оподаткування економіка підприємства може відчути задовго до введення або зміни податку, вже внаслідок тільки його оголошення. Наприклад, оголошення про майбутнє оподаткування якихось активів негативно впливає на їх вартість. Ціна таких активів може суттєво зменшитись, і їх власники після оголошення про податок приймають основний тягар фіскального навантаження.

Нестабільність податкового законодавства, перманентний характер ефекту “оголошення” податкових нововведень не дають змоги робити прогнози на довгострокову перспективу. Система довгострокових податкових нормативів неодноразово коригується при формуванні поточних планів.

3. Податкове планування. Розробка системи планів підприємства передбачає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу в ринковому середовищі.

Вихідною інформацією для податкового планування є: цільові нормативи економічної стратегії підприємства; зміни податкового законодавства, які оголошені або прогнозуються; обсяги операційної діяльності, які плануються; показники, які характеризують кон'юнктуру ринку; результати бюджетування витрат і податкового обліку.

Процес поточного податкового планування передбачає:

- оптимізацію проекту виробничої програми з позиції фіскального навантаження;
- розробку рекомендацій, які впливають з результатів оптимізації, для інших сфер управління з метою послідовного узгодження планових рішень, які приймаються;

— визначення планових сум податкових платежів за видами податків і джерел їх сплати.

4. Податковий моніторинг господарських операцій. Постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проєктів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків дають змогу істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімізувати податкові зобов'язання підприємства в конкретних ситуаціях.

Необхідність моніторингу зумовлена особливостями оподаткування операцій, виявленням можливостей для списання витрат на собівартість продукції і валові витрати, застосуванням різних методів визначення дати виникнення податкових зобов'язань. Податковий моніторинг включає: постійний аналіз джерел фінансування поточних витрат підприємства, цілеспрямований вплив на дати виникнення податкових зобов'язань, податкову експертизу інвестиційних проєктів, довгострокових контрактів, договорів лізингу тощо.

Моніторинг може здійснюватися або у формі суцільного спостереження і аналізу господарських операцій, або у формі вибіркового спостереження (наприклад, за операціями, витрати на виконання яких перевищують встановлену межу). Податковий моніторинг дає змогу суттєво впливати на базу оподаткування і зменшити суми податкових платежів.

5. Податковий облік і звітність. Його особливості й взаємозв'язки з бухгалтерським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту.

6. Контроль виконання рішень у сфері податкового управління. Координація взаємодії різноманітних функціональних структур підприємства, оперативне реагування на правові нововведення і поточну внутрішню ситуацію, регулювання виробничих стратегій, податкових бюджетів спрямовані на досягнення поставлених цілей.

Варіювання фіскальних регуляторів (кількості податків, бази оподаткування, зростання або зниження податкових ставок) зумовлюють необхідність коригування виробничої стратегії.

У процесі податкового контролю зіставляються фактичні показники оподаткування з плановими, визначають відхилен

ня і їх розміри, проводять аналіз причин, які обумовили відхилення, обґрунтовують систему дій з цілеспрямованою зміною ситуації. Таким чином, зміст податкового контролю полягає в управлінні відхиленнями показників оподаткування за видами продукції, структурними одиницями, окремими проектами і господарськими операціями.

7. Організація взаємодії із внутрішніми структурами і зовнішніми суб'єктами.

Внутрішні взаємозв'язки мають бути забезпечені з функціональними підрозділами маркетингу, менеджменту, бухгалтерією, юридичним відділом; зовнішні — з аудиторськими фірмами і податковими органами, суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Необхідність взаємодії з органами державного управління і місцевого самоврядування виникає з питань нарахування і сплати податків, зборів, мита, а також надання податкової звітності. При реалізації визначених напрямків зовнішньоекономічної діяльності виникає необхідність утримання податків при виплаті доходів нерезидентам, а також взаємодії з податковими органами закордонних держав з метою уникнення подвійного оподаткування доходів, якщо це передбачено відповідними міжнародними угодами.

8. Оцінка результатів податкового менеджменту.

Результатами податкового менеджменту можуть бути як коментарі до змін в оподаткуванні і на їх основі рекомендації відповідним підрозділам підприємства, так і проведення коригуючих дій щодо відхилень, які виникають. Але, в кінцевому результаті, вони визначаються, насамперед, показниками чистого прибутку підприємства і відносного рівня агрегованого оподаткування.

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

8.2. Податкова політика підприємства

Склад заходів корпоративного податкового менеджменту залежить від форми податкової політики підприємства, яке фахівці трактують по-різному.

Так, наприклад, А. Чудаков³ і В. Щербаков⁴ визначають податкову політику підприємства як: “складову частину загальної політики управління прибутком підприємства, що полягає у виборі найбільш ефективного варіанта сплати податків при альтернативних напрямках господарської діяльності й пов’язаних з нею операцій”. В. Муравйов пов’язує реалізацію податкової політики з податковим плануванням підприємства, вважаючи її “формою реалізації податкової ідеології й податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності в області податкового планування й на окремих етапах її здійснення”⁵
^{6 * 8}, Є. Железнікова має на увазі під податковою політикою: “сукупність запропонованих організаційно-правових рішень”⁵.

Враховуючи безпосередній вплив податкових платежів на капітал підприємства, можна погодитися із ствердженням В. Щербакова й А. Чудакова про те, що податкова політика підприємства є складовою загальної політики управління прибутком, однак вважаємо не цілком виправданим її обмеження лише найбільш ефективним з позиції платника варіантом сплати податкових платежів, оскільки в практичній діяльності податкова політика на мікрорівні не завжди спрямована на оптимізацію податкових витрат. Наприклад, суб’єкт господарю

³ Чудаков А.В. Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук. — Екатеринбург, 2001. — 228 с. — С. 94.

⁴ Щербаков В. А. Налоговые факторы в обеспечении экономической устойчивости строительной организации // www.cfin.ru.

⁵ Муравьев В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. — 2001. — № 2. — С. 3—102.

⁶ Железникова Е.К. Организационно-экономический механизм формирования налоговой политики на предприятиях сферы материального производства: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М., 2002. — 18 с.

вання — юридична або фізична особа може використати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку й не здійснювати якихось цілеспрямованих дій щодо скорочення сум податкових платежів.

У зв'язку з цим податкова політика має відображати методика планування, обчислення і сплати податкових платежів, що застосовується суб'єктом господарювання і обирається власником на його розсуд вона не обов'язково має оптимізаційний характер. До того ж термін “податкова політика” слід трактувати на основі загального визначення терміна “політика” під яким, зокрема, розуміють “спосіб дій кого-небудь, спрямований на досягнення чого-небудь, який визначає ставлення до кого, до чого-небудь”.

Таким чином, *податкову політику на мікрорівні* можна визначити як систему проведених підприємством в галузі податкового обліку заходів, що виражає варіанти (сценарії) його поведінки у взаєминах з державою з питань обчислення та сплати податкових платежів.

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

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

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

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

Дії керівництва залежно від розглянутих варіантів поведінки можна проаналізувати на такому прикладі.

Як відомо, у Законі України “Про прибуток” не конкретизовані події та дати, після настання яких підприємство має право збільшувати балансову вартість відповідної групи основних фондів (ОФ).

Щодо цього питання був виданий лист ДПАУ від 21.04.2003 №3859/6/15-1116, у якому зазначається, що ОФ 1-ї групи починають амортизувати з кварталу, наступного за введенням в експлуатацію, а ОФ 2-ї та 3-ї групи — з кварталу, наступного за оприбуткуванням.

Цю неврегульовану ситуацію керівництво підприємства може вирішити в такий спосіб:

1. *“Обережний”* варіант: підприємство збільшить балансову вартість групи ОФ після останньої події, між перерахуванням оплати й оприбуткуванням ОФ, оскільки вищенаведений лист ДПАУ не є узагальнюючим податковим роз’ясненням, а відповідних норм у Законі про прибуток немає.

2. *“Зважений”* варіант: підприємство скористається механізмом, викладеним у Листі ДПАУ й у випадку виникнення конфліктної ситуації посилатиметься на нього й на правило про конфлікт інтересів з пп. 4.4.1 Закону № 2181.

3. *“Ризиковий”* варіант: підприємство буде амортизувати ОФ після першої події, яка сталася раніше між оприбуткуванням ОФ й оплатою (у т.ч. й неотоварені передплати), і у випадку виникнення конфліктної ситуації підготується відстоювати правильність такої позиції в суді на підставі норм пп. 4.4.1 Закону № 2181.

Варіант (сценарій) поведінки підприємства у взаєминах з державою з податкових питань впливає на вибір системи проведених у сфері податкового обліку заходів (податкову політику підприємства). Можна виділити такі форми реалізації податкової політики: розрахунок поточних податкових платежів, бюджетування податків, податкове планування.

Розрахунок поточних податкових платежів — це система заходів, спрямована на обчислення фактичної суми податкових платежів, що підлягають сплаті підприємством у поточному звітному періоді.

Розрахунок поточних податкових платежів є обов'язковою формою реалізації податкової політики підприємства, без якої неможливо подальше функціонування підприємства, тому що несплата поточних податкових платежів призводить до ліквідації підприємства.

Разом з тим розрахунок поточних податкових платежів може бути і єдиною формою, і може застосовуватися поряд з іншими формами реалізації податкової політики, зокрема з бюджетуванням податків і податковим плануванням.

Бюджетування податків можна охарактеризувати як систему заходів, спрямовану на визначення планової суми податкових платежів, яку має сплатити підприємство у майбутніх періодах.

Бюджетування податків є складовою системи бюджетування й передбачає складання податкового плану на майбутній період на основі показників оперативних і фінансових бюджетів підприємства. Відмінність розрахунку поточних податкових платежів і бюджетування податків як форм реалізації податкової політики проявляється в тому, що перша з них спрямована на визначення фактичної суми податкових платежів за поточний період, а друга — на визначення прогнозованої суми на майбутні періоди. При цьому бюджетування податків ґрунтується на використанні показників бюджетів підприємства, а розрахунок поточних податкових платежів — ні.

Податкове планування можна визначити як систему заходів підприємства, спрямовану на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів.

Податкове планування є найвищою формою реалізації податкової політики підприємства, оскільки процес його здійснення передбачає використання спеціальних методів, які дають змогу оптимізувати податкові платежі законними способами. Податкове планування, так само як і бюджетування по датків, ґрунтується на використанні показників бюджетів підприємства, однак ці форми реалізації податкової політики розрізняються спрямованістю.

Метою податкового планування виступає процес оптимізації податкових платежів суб'єкта господарювання, метою бюджетування податків — процес планового розрахунку податкових платежів, який не передбачає їх оптимізацію. Між тим бюджетування податків може використовуватися разом із податковим плануванням щодо платежів, які з об'єктивних причин оптимізувати неможливо або недоцільно.

Форми реалізації податкової політики наведені на рис. 8.4. З цього рисунку видно, що розрахунок поточних податкових платежів виступає першочерговою, обов'язковою формою реалізації податкової політики, так би мовити, “серцевиною” процесу податкового обліку підприємства, і використовується разом з іншими формами (бюджетуванням податків і податковим плануванням).

Податкове планування є найбільш складною формою реалізації податкової політики підприємства, яка може застосовуватися разом з бюджетуванням податків і розрахунком поточних податкових платежів.

Як вже зазначалось, варіанти (сценарії) поведінки підприємства в податкових взаєминах з державою впливають на вибір системи заходів, що проводяться у сфері податкового обліку. Так, за “обережного” варіанта поведінки впровадження заходів податкового планування малоймовірно, оскільки механізм оптимізації оподаткування в деяких випадках сприймається органами контролю як ухилення від сплати податків і передбачає певні дії щодо відстоювання правомірності його застосування. За “зваженого” варіанта поведінки підприємство буде, як правило, використовувати тільки найбільш безпечні з погляду привернення уваги органів контролю варіанти оптимізації оподаткування, за “ризикованого” — будь-які законні варіанти.



Рис. 8.4. Форми реалізації податкової політики підприємства

Крім варіантів (сценаріїв) поведінки у взаєминах з державними органами на вибір форми реалізації податкової політики впливають також інші фактори, зокрема, цільові установки керівництва стосовно форм управління податками, фінансовий стан, розмір податкових платежів підприємства тощо.

До того ж слід зауважити, що корпоративний податковий менеджмент є специфічною підсистемою внутріфірмового управління, на організацію якої впливає низка факторів, зокрема, такі:

1) більшість українських податкових реалій не є вігчизняним “винаходом” у зв’язку з недовгим періодом існування податкової системи. Автоматичне перенесення зарубіжних способів і прийомів у вігчизняну практику оподаткування підприємств без наукового обґрунтування не сприяє підвищенню ефективності корпоративного податкового менеджменту;

2) податкові реалії, які склалися, не сприяють стабільності підприємницької діяльності і, водночас, створюють велике поле діяльності для податкового менеджменту;

3) парадокси української ділової культури зумовлюють протиріччя вітчизняного податкового менеджменту: з одного боку, метою бізнесу є отримання прибутку, а з іншого — підприємства витрачають багато зусиль для зменшення прибутку з метою мінімізації податкових витрат;

4) офіційна статистика не відрізняється особливою достовірністю у зв'язку зі значною часткою тіншових операцій, які у ній не відображені;

5) нестабільність податкового законодавства, часте коригування нормативно-правової бази;

6) вільне трактування податкових законів у підзаконних актах, що нерідко призводить до зміни суті законів; велика кількість нормативних актів, які не пройшли реєстрації у Міністерстві юстиції України і не мають законної юридичної сили, але є обов'язковими до застосування з погляду податкових органів;

7) відсутність чіткої системи забезпечення платника податків необхідною інформацією про зміни у податковому законодавстві, а також поясненнями з окремих питань щодо сплати податків;

8) неточність формулювань законодавчо-нормативних актів, внаслідок чого на практиці трапляється їх різночитання;

9) відсутність координації між окремими законами про податки, а також між податковими законами і законами, які регулюють окремі види діяльності;

10) відсутність (або недостатня кількість) спеціалістів з питань оподаткування та недосконала організаційно-управлінська структура підприємства;

11) недостатня увага керівництва суб'єкта підприємницької діяльності до питань функціонування корпоративного податкового менеджменту, нерозуміння його суті та значення.

Ці фактори впливають на податкову політику підприємства, і як наслідок, на заходи корпоративного податкового менеджменту.

8.3. Функції корпоративного податкового менеджменту

Корпоративний податковий менеджмент як складова системи управління підприємством виконує ряд функцій, які є напрямками діяльності корпоративного податкового менеджменту з управління системою податкового обліку з метою досягнення максимізації прибутку підприємства.

Більшість фахівців зараховують до функцій корпоративного податкового менеджменту податкове планування, податкове регулювання, організацію, мотивацію, координацію й податковий контроль⁷.

У цілому з таким розподілом можна погодитися, але з урахуванням необхідності внесення деяких коригувань, пов'язаних зі специфікою податкових відносин. Зокрема, мотивація персоналу є однією з головних функцій менеджменту персоналу, тому окремо її виділяти серед функцій корпоративного податкового менеджменту недоцільно. Безумовно, податковому менеджеру слід ознайомитися з основами персонального менеджменту та співпрацювати в питаннях мотивації співробітників, які здійснюють податковий облік, з менеджером з персоналу, однак до основних функцій податкового менеджера мотивація персоналу, на нашу думку, не входить. Оскільки функція координації є однією зі складових функцій планування, організації й контролю податкового обліку, окреме її виділення не має сенсу.

До того ж деякі з наведених термінів потребують уточнення. Так, поняття “податкове регулювання” і “податковий контроль” традиційно використовуються для позначення функцій податків, а не податкового обліку підприємства, а термін “податкове планування” характеризує одну з форм реалізації по

⁷Налоговий менеджмент: Учебник/А.Г.Поршнев, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл. -кор. РАН А.Г. Поршнева. —М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с.; Чудакова А.В. Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон. наук. — Екатеринбург, 2001. — 228 с.

даткової політики підприємства, тому використовувати їх як визначення функцій корпоративного податкового менеджменту некоректно.

Беручи до уваги те, що об'єктом управління корпоративного податкового менеджменту є система податкового обліку підприємства, його функції мають бути спрямовані на управління системою податкового обліку підприємства. Тому більш точним вважаємо відносити до функцій корпоративного податкового менеджменту такі:

- 1) планування системи податкового обліку;
- 2) організація системи податкового обліку;
- 3) контроль системи податкового обліку;
- 4) регулювання системи податкового обліку.

Заслугує на увагу позиція авторів навчального посібника “Основи менеджменту”⁸: “Неможливо провести чітку межу між плануванням, організацією, мотивацією й контролем. Практично всі функції менеджменту створюють єдину систему управління людьми в процесі виробництва”. Водночас в загальному вигляді послідовність здійснення функцій корпоративного податкового менеджменту можливо охарактеризувати в такий спосіб.

У процесі реалізації функції планування проводиться планування заходів з організації системи податкового обліку на підприємстві, складання планів; надалі розроблені плани знаходять практичне втілення при здійсненні функції організації системи податкового обліку. Після практичної реалізації заходів система податкового обліку контролюється, за результатами чого може прийматися рішення про необхідність її коригування, тобто здійснюється функція регулювання системи податкового обліку. Далі необхідні зміни в організації системи податкового обліку плануються (функція планування), реалізуються на практиці (функція організації), контролюються (функція контролю) і за необхідності приймається рішення про уточнення деяких параметрів системи податкового обліку (функція регулювання).

⁸ Основи менеджмента: Учеб, пособие / Ю.В. Соболев, В.С. Верло - ка, М.В. Макаренко и др.; Под ред. В.С. Верлоки. — 2-е изд. — Х.: Изд. дом “ИНЖЭК”, 2004. — 352 с. — С. 108.

Таким чином, можна зробити висновок, що функції корпоративного податкового менеджменту здійснюються в циклічній послідовності.

Функція планування системи податкового обліку

Планування є першою функцією корпоративного податкового менеджменту й містить у собі заходи щодо стратегічного (довгострокового) і поточного планування системи податкового обліку.

У процесі здійснення *стратегічного (довгострокового) планування системи податкового обліку* на основі аналізу зовнішньої та внутрішньої інформації податковий менеджер застосовує такі дії:

- вибір оптимальної форми податкової політики підприємства;
- планування кадрового складу структури, яка здійснює податковий облік підприємства (далі податкового підрозділу);
- планування ресурсного забезпечення податкового підрозділу підприємства;
- планування методичного забезпечення податкового підрозділу (посадових інструкцій, графіка документообігу, стандартів податкового обліку підприємства тощо);
- планування раціональної схеми взаємодії податкового підрозділу з іншими підрозділами підприємства в процесі податкового обліку підприємства.

При розробці заходів із планування системи податкового обліку особлива увага приділяється діям, спрямованим на координування:

- дій всіх служб, які мають відношення до податкового обліку підприємства;
- документообігу підприємства;
- податкових планів (бюджетів податків) з іншими бюджетами підприємства й т. п.

Найбільш важливою частиною в стратегічному плануванні є вибір форми реалізації податкової політики підприємства. Ухвалення цього рішення податковий менеджер здійснює на основі аналізу інформації бізнес-планів, бюджетів, організаційно-правової форми, структури, системи оподаткування підприємства (загальна, спрощена), цільових установок керівництва тощо.

Деякі фахівці дотримуються позиції, що оптимальною формою реалізації податкової політики на підприємстві завжди є податкове планування. Такий висновок у цілому можна вважати слушним, однак він прийнятний не для всіх ситуацій. Пов'язане це з тим, що податкове планування здійснюють кваліфіковані фахівці, послуги яких високо оплачуються. Тому за незначних сум податкових платежів (наприклад, при застосуванні спрощеної системи оподаткування) для підприємства може бути більш вигідним сплатити без оптимізації податки до бюджету, ніж використовувати консультації дорогих фахівців. Аналогічний висновок можна зробити й стосовно бюджетування податків, що вимагає додаткових витрат на оплату фахівців з бюджетування.

Податковому менеджеру необхідно систематизувати всі фактори, які впливають на вибір податкової політики, і на основі їх аналізу прийняти раціональне рішення. Оскільки від форми реалізації податкової політики залежить склад всіх заходів щодо податкового обліку підприємства, правильний її вибір має суттєвий вплив на ефективність результатів корпоративного податкового менеджменту.

У процесі *поточного планування системи податкового обліку* на основі аналізу інформації, яка надходить із зовнішніх і внутрішніх джерел, податковий менеджер планує внесення необхідних змін до вибраної форми організації системи податкового обліку на підприємстві.

Особливе місце в забезпеченні процесу планування займає інформація, джерело якої — законодавча база, й дані, отримані в ході здійснення заходів з контролю системи податкового обліку.

Наприклад, якщо підприємство застосовує спрощену систему оподаткування, то на процес здійснення податкового обліку будуть впливати такі фактори:

- зміна встановлених законодавством обмежувальних критеріїв або умов перебування на спрощеній системі оподаткування;

- зміна фактичних або прогнозних значень показників, які обмежують перебування підприємства на спрощеній системі оподаткування.

Зокрема, якщо на підприємстві збільшується встановлений законодавством граничний розмір виручки або чисельності працівників, у результаті чого воно не може залишатися на спрощеній системі оподаткування, податковому менеджеру необхідно розробити плани заходів щодо внесення змін в наявну систему податкового обліку підприємства.

Аналогічні дії менеджера необхідно здійснити й у випадку законодавчої зміни параметрів перебування на спрощеній системі оподаткування, якщо підприємство перестав їм відповідати.

Функція організації системи податкового обліку

У процесі здійснення функції організації системи податкового обліку податковий менеджер впроваджує на підприємстві заплановані заходи. Таким чином організація системи податкового обліку, по суті, полягає в практичному втіленні результатів планування системи податкового обліку підприємства й, зокрема, передбачає:

- створення податкового підрозділу підприємства. При цьому до податкового підрозділу відносять як підрозділи, що безпосередньо здійснюють податковий облік на підприємстві (бухгалтерія, податкова служба), так і підрозділи, що забезпечують інформаційне забезпечення й контроль податкового обліку на підприємстві (юридичний відділ, планова служба, відділ внутрішнього аудиту);

- ресурсне забезпечення податкового підрозділу;

- методичне забезпечення — складання внутрішніх документів, які регламентують порядок ведення податкового обліку на підприємстві (зокрема, посадових інструкцій, графіка внутрішнього документообігу, форм первинних документів податкового обліку й реєстрів податкового обліку у випадках, коли такі не встановлені законодавством).

Впровадження цих заходів проводиться з врахуванням дій з координації системи податкового обліку.

Функція контролю системи податкового обліку

Функція контролю полягає у зіставленні фактичних параметрів системи податкового обліку з установленими стандартами. Основною метою функції контролю є виявлення наявних недоліків системи податкового обліку підприємства з метою подальшої розробки заходів щодо її вдосконалення. За допомо

гою податкового контролю забезпечується зв'язок між теоретичними розробками в галузі стандартів системи податкового обліку й фактичними результатами.

Стандарти в податковому обліку — це розроблені податно-менеджером документи, у яких установлюються еталонні (припустимі) параметри показників, прийняті за вихідні при зіставленні з фактичними параметрами. При розробці стандартів щодо оцінки ефективності системи податкового обліку менеджер визначає еталонні значення показників для наявних умов функціонування підприємства й граничних припустимих величин відхилень від них.

Перелік та еталонні (припустимі) значення зафіксованих у стандартах показників встановлюються в індивідуальному порядку для кожного підприємства з врахуванням його фінансових можливостей, структури, мотивації керівництва тощо. Наприклад, менеджер може прийняти рішення про використання у стандартах:

- 1) показника величини податкового тягара⁹ (*ПТ*), %:

$$ПТ = \frac{ДВ}{ДВ} - 100\%, \quad (8.2)$$

де *ДВ* — загальна сума податкових платежів підприємства, грн;

ДВ — додана вартість, створена підприємством, грн.

Додану вартість можна визначити в такий спосіб:

$$ДВ = \text{€}77 + О + 72, \quad (8.3)$$

де *€72* — чистий прибуток підприємства, грн;

О — витрати на оплату праці персоналу підприємства, грн;

72 — загальна сума податкових платежів підприємства, грн;

- 2) коефіцієнта використання податкових пільг (*Кпн*), %:

$$Кпн = \frac{Пф}{77} - 100\%, \quad (8.4)$$

де *Пф* — сума податкових пільг, які фактично використовуються підприємством, грн;

⁹ Злобина ЛА., Стпажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учеб. пособие. — М.: Академический проект, 2003. — 240 с.

$Pз$ — сума податкових пільг, встановлених законодавством для видів діяльності, що здійснюються підприємством, грн;

3) коефіцієнта ефективності діяльності служби реалізації податкової політики підприємства¹⁰ ($Kф$):

$$\frac{Kф \sim}{Bc} \quad (8.5)$$

де En — економія податкових платежів завдяки заходам, розробленим службою реалізації податкової політики підприємства за певний період, грн;

Bc — витрати на утримання служби за цей період, грн.

У стандартах можуть бути використані також інші показники, які дозволяють оцінити ефективність функціонуєчої на підприємстві системи податкового обліку. За результатами порівняння фактичних значень показників із встановленими в стандартах еталонними (припустимими) значеннями, податковий менеджер приймає одне з рішень:

1) не змінювати існуючу систему податкового обліку підприємства;

2) внести зміни до системи податкового обліку підприємства;

3) відкоригувати еталонні (припустимі) значення показників, встановлені стандартами.

Якщо за результатами проведеного контролю приймаються друге й третє рішення, податковий менеджер надалі здійснює дії з планування внесення змін до чинної системи податкового обліку або коригування еталонних (припустимих) значень показників у стандартах, тобто здійснюється функція регулювання системи податкового обліку.

У процесі реалізації контрольної функції податковий менеджер також здійснює заходи з аналізу та контролю:

— правильності заповнення первинних документів і реєстрів податкового обліку;

— правильності заповнення і своєчасності надання податкової звітності до уповноважених органів;

¹⁰ Загородниш А.Г., Єлісєєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності. — Л.: Центр бізнес-сервісу, 2003. — 152 с.

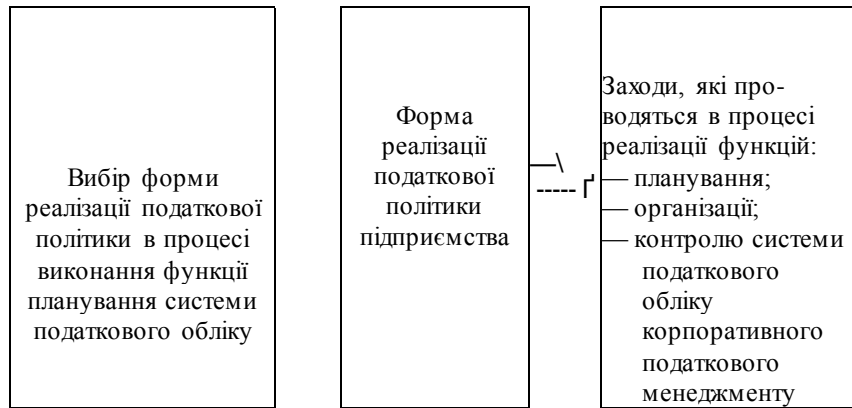


Рис. 8.6. Взаємозв'язок функцій корпоративного податкового менеджменту з формою реалізації податкової політики підприємства

3) *податкове планування. Підприємству необхідно додатково створити відділ податкового планування, який буде здійснювати заходи з оптимізації оподаткування.*

Отже, можна зробити висновок, що перелік заходів корпоративного податкового менеджменту безпосередньо залежить від обраної форми реалізації податкової політики підприємства відповідно до критерію мінімуму витрат на податковий облік за максимального прибутку підприємства.

Особливе значення для побудови ефективної системи корпоративного податкового менеджменту має кваліфікація податкового менеджера, і зокрема рівень його знань у галузі податкового обліку щодо всіх форм реалізації податкової політики підприємства.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття “корпоративний податковий менеджмент”.
2. Охарактеризуйте систему податкового обліку підприємства.

3. Дайте визначення поняття “податкова політика підприємства” і охарактеризуйте форми її реалізації.
4. Які фактори впливають на вибір форми реалізації податкової політики підприємства?
5. Які основні функції корпоративного податкового менеджменту?
6. Охарактеризуйте механізм реалізації функції планування системи податкового обліку підприємства.
7. Як реалізується на практиці функція організації системи податкового обліку підприємства?
8. Розкрийте механізм реалізації контрольної функції корпоративного податкового менеджменту.
9. Що являють собою стандарти податкового обліку підприємства і які показники можуть бути в них закладені?
10. Охарактеризуйте взаємозв’язок функцій корпоративного податкового менеджменту з формами реалізації податкової політики підприємства.
11. Визначте основну мету корпоративного податкового менеджменту.
12. Виділіть об’єкти корпоративного податкового менеджменту.
13. Охарактеризуйте суб’єкти корпоративного податкового менеджменту.
14. Охарактеризуйте основні процеси, які забезпечують функціонування корпоративного податкового менеджменту.
15. Чим зумовлена необхідність існування корпоративного податкового менеджменту?
16. Охарактеризуйте фактори, які впливають на ефективність корпоративного податкового менеджменту.

ТЕМА 9

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК І РОЗРАХУНОК ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ПІДПРИЄМСТВА

9.1. Організація податкового обліку на підприємстві

Податкове законодавство України не розкриває поняття “податковий облік”, але він вживається в деяких законах (наприклад, у пп. 5.2.6. Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Податковий облік можна охарактеризувати як впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного й документального обліку господарських операцій, пов’язаних з обчисленням податкової бази для конкретного податку.

Податковий облік має трирівневу структуру:

- 1- й — рівень первинних облікових документів;
- 2- й — рівень податкових реєстрів;
- 3- й — рівень податкової звітності з конкретного податку¹.

¹ *Ходов Л.Г., Худолеев В.В.* Налоги и налогообложение: Учеб, пособие. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2002. — 304 с.

Форми первинних документів податкового обліку (*першій рівень податкового обліку*) можуть бути встановлені чинним податковим законодавством (наприклад, податкові накладні). У випадку, коли форми первинних документів податкового обліку не передбачені, замість них на практиці використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. До того ж платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коригування, пояснювальні записки тощо). При цьому податкові органи не можуть вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, однак мають право не визнати витрати платника, якщо вони не будуть підтвержені документально.

До первинних документів бухгалтерського обліку висуваються певні вимоги.

Вони мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт).

Первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити²:

- 1) назва документа (форми);
- 2) дата й місце складання;
- 3) назва підприємства, від імені якого складений документ;
- 4) склад і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

²Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV // Офіційний вісник України. — 1999. — № 33. — Ст. 1706.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховується посада працівника і встановлена законодавством форма документа.

Другий рівень податкового обліку регламентований тільки за єдиним податком, податком на додану вартість і податком з доходів фізичних осіб.

Податкові реєстри — це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Податкові реєстри призначені для систематизації й накопичення інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Реєстри податкового обліку ведуться у вигляді спеціальних форм на паперових або машинних носіях.

Форми реєстрів податкового обліку й порядок відображення у них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком встановлених законодавчо. У розроблених формах реєстрів аналітичний облік має також детально розкривати порядок формування податкової бази.

При зберіганні реєстрів податкового обліку необхідно забезпечувати їх захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в реєстрі податкового обліку має бути обґрунтоване й підтверджене підписом особи, яка внесла виправлення, із вказівкою дати й обґрунтуванням виправлення.

Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність з конкретного податку. На нашу думку, під *податковою звітністю* слід розуміти документи, які подаються платниками в податкові органи в строки, встановлені законодавством, у яких вказуються дані, пов'язані з обчисленням і сплатою податку. Це визначення дещо ширше за формулювання поняття податкової декларації (розрахунку), наведене в Законі № 2181. Тобто в поняття податкової звітності, на наш погляд, слід включати не тільки документи, на підставі яких здійснюється нарахування й/або сплата податку (збору), а й інші звітні документи (наприклад, статистичний звіт про пільги форми 1-ПП, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на

користь платників податку, і сум утриманого з них податку форми 1ДФ). Податкова звітність складається платником податків, як правило, самостійно³, на основі даних податкового обліку.

У тих випадках, коли законодавством передбачена подача податкової декларації з певного податку, то, якщо прямо не передбачене інше, платник зобов'язаний подавати декларацію, навіть якщо в якийсь зі звітних періодів в нього не було об'єкта оподаткування. Наприклад, платники податку на прибуток і ПДВ навіть за відсутності у відповідному звітному періоді діяльності, зобов'язані надавати декларацію із прочерками. Мабуть, єдиним винятком із цього правила є збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, у Порядку заповнення звіту про який прямо встановлено, що якщо в платника у відповідному місяці не було операцій із продажу алкогольних напоїв і пива, він може податковий розрахунок не подавати.

Податкова декларація, як правило, містить такі дані:

- 1) період, за який визначається податкова база;
- 2) систему показників, що дозволяють точно розрахувати податкову базу для конкретного податку;
- 3) сума податку.

Відзначимо, що чинний для деяких податків порядок податкового обліку передбачає тільки дворівневу систему податкового обліку (немає першого або другого рівня). У таких випадках відсутній рівень при розрахунку податкової бази для цих податків не використовується.

Як правило, функції з податкового обліку покладаються на бухгалтерію підприємства. Проте з наказу Міністерства праці та соціальної політики України “Про затвердження Випуску 1 “Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності” Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників” від 29.12.2004 №336 можна зробити висновок, що в обов'язки головного бухгалтера входить тільки сплата податків і зборів за узгодженням з керівником підпри-

³ Винятком є лише річна декларація з податку з доходів фізичних осіб, заповнення якої може бути покладено на податковий орган. Але, враховуючи те, що дані для її заповнення надає платник, можна стверджувати, що ця декларація також складається самим платником.

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства емства. Аналогічні обов'язки покладаються і на бухгалтера з дипломом фахівця. Керівник же відповідно до Довідника лише визначає напрямки податкової політики. Начальник фінансового відділу займається розробкою планових завдань за податками. Таким чином, функції щодо розрахунків податків у Довіднику не делеговані жодному працівнику. З огляду на це, підприємствам доцільно передбачати відповідні обов'язки у своїх внутрішніх посадових інструкціях.

Однією з основних проблем, які виникають у підприємства щодо організації податкового обліку, є відсутність інформаційних зв'язків між керівними й збутовими ланками підприємства, з одного боку, і між ланкою, що веде податковий облік, з іншого. Досить часто перші ланки приймають рішення без урахування міркувань другої ланки і без прорахунку податкових наслідків цих рішень. До головного бухгалтера найчастіше лише доводиться інформація про проведені підприємством операції. Коли ж надалі виявляється, що деякі операції призвели до різкого збільшення суми податків або взагалі були заборонені, між керівництвом і бухгалтерією виникають конфліктні ситуації. Безумовно, у такій ситуації про належну організацію податкового обліку не йдеться.

Останнім часом досить поширеним став порядок, коли підприємство для ведення податкового обліку наймає сторонніх фахівців. При цьому часто головний бухгалтер звільняється, реєструється як підприємець-платник єдиного податку, укладає договір зі своїм підприємством на надання послуг з ведення податкового й бухгалтерського обліку й надає ці послуги вже як сторонній фахівець.

У такий спосіб вирішуються одночасно дві проблеми: по-перше, підприємство заощаджує на податкових нарахуваннях на заробітну плату, по-друге, головний бухгалтер намагається підстрахувати себе на випадок можливого притягнення до кримінальної відповідальності у разі ухилення від сплати податків. Проте на практиці трапляються ситуації, коли кримінальна справа відкривалася стосовно особи, яка вела податковий облік на підставі цивільно-правового договору. Пов'язано це з тим, що під службовою особою в Кримінальному кодексі розуміються не тільки особи, які займають відповідні посади, але й особи, які виконують обов'язки службових осіб за спе-

ціальним дорученням. А таке доручення може бути й у договорі цивільно-правового характеру, тому до службових осіб відносять і тих, хто при виконанні своїх професійних обов'язків здійснює юридично значимі дії, пов'язані з організаційно-розпорядницькими або адміністративно-господарськими функціями.

Щодо залучення сторонніх фірм для ведення податкового обліку можна зазначити таке. Якщо ці відносини мають епізодичний характер, тобто фірми залучаються періодично для складання звітів, то керівництво підприємства в повному обсязі несе відповідальність за повне й своєчасне подання документів для складання звітності. Тобто, якщо керівництво не представить вчасно документи, то відповідальним буде саме воно. Водночас за такої форми організації податкового обліку існує небезпека того, що сторонній фахівець не розбереться у специфіці відносин підприємства із клієнтами й неправильно відобразить в податковому обліку операції підприємства. Крім того, за відсутності фінансового радника, яким найчастіше є на підприємстві бухгалтер, якщо його вчасно інформують про заплановані на підприємстві операції, керівництво підприємства, здійснивши відповідну операцію, тільки після її завершення може дізнатися про несприятливі податкові наслідки, які виникли в результаті, тобто в той момент, коли що-небудь змінити вже неможливо.

Також слід зазначити, що фахівцю зі сторонньої фірми звичайно властиве байдуже ставлення до фінансового стану фірми, тому застосовувати які-небудь схеми оптимізації він навряд чи буде, якщо це не передбачено в договорі. Водночас бухгалтер, який є працівником фірми, більшою мірою зацікавлений у фінансовому процвітанні фірми.

Позитивним аспектом залучення сторонніх фірм є те, що свіжий сторонній погляд часто дає змогу приймати нестандартні рішення.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забез-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства печити неухильне виконання всіма підрозділами, службами й працівниками, які мають стосунок до податкового й бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання первинних документів.

Для організації правильного документообігу керівник і бухгалтер повинні координувати свої дії. Так, якщо бухгалтер не розробить правила документообігу на підприємстві, у яких будуть чітко розписані обов'язки кожного працівника щодо оформлення й подання того або іншого документа, то керівник за нього це робити не буде. Водночас, якщо керівник не буде притягати до відповідальності працівників, які порушують ці правила, то ефективність дії розроблених бухгалтером правил значно знизиться.

Працівники, які порушують правила документообігу, можуть притягатися до дисциплінарної відповідальності. Дисциплінарні санкції можуть бути накладені у вигляді догани або звільнення. Звільнення згідно з п. 3 ч. 1 ст. 40 Кодексу про оплату праці може бути застосоване до працівника, який систематично не виконує без поважних причин обов'язки, покладені на нього трудовим договором або правилами внутрішнього розпорядку (зокрема, систематично порушує правила документообігу), у випадку якщо до нього раніше вже застосовувалися дисциплінарні санкції у вигляді догани. А от залучення працівників до матеріальної відповідальності за порушення правил документообігу, як правило, неможливо. Винятки становлять тільки випадки, коли працівник вчинює кримінально каране діяння (крадіжка, знищення, підробка документів тощо).

Між тим можливе пригнення до матеріальної відповідальності керівників підприємств, їхніх заступників, а також керівників структурних підрозділів (до яких відносять і головного бухгалтера за наявності на підприємстві бухгалтерії) і їхніх заступників — у розмірі заподіяного з їхньої вини збитку, але не більше середнього місячного заробітку, якщо збиток заподіяний неправильною постановкою обліку матеріальних і грошових цінностей (ст. 133 Кодексу про оплату праці).

Крім того, згідно зі ст. 163¹ Кодексу про адміністративні порушення на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ і організацій, винних у відсутності податкового обліку

або веденні його з порушенням встановленого порядку, накладається адміністративний штраф у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів.

Некоректне ведення податкового обліку призводить до недоплати податків, за що до платника можуть бути застосовані фінансові санкції, заходи щодо забезпечення погашення податкового зобов'язання і кримінальна відповідальність.

9.2. Первинні облікові документи

Первинні облікові документи відносять до першого рівня податкового обліку підприємства. До них, зокрема, відносять податкову накладну.

Податкова накладна — це документ, який засвідчує право платника податку на додану вартість на податковий кредит. Форма податкової накладної і порядок її заповнення затверджені наказом ДПАУ⁴.

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податків у податковому органі і має індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. У випадку заповнення її іншою особою вона вважається недійсною й, відповідно, не дає права на податковий кредит.

Якщо особа, зобов'язана зареєструватися як платник податку, не здійснила такої реєстрації протягом строків, визначених законодавством, і здійснює оподатковувані податком операції з поставки товарів (робіт, послуг) з видачею податкової накладної, незалежно від того, вноситься сума податку до бюджету чи ні, то вона буде вважатися фіктивною, оскільки в неї не буде такого обов'язкового реквізиту як податковий номер платника податку — продавця, або цей реквізит буде вигаданим. Відповідно за такою податковою накладною покупцю не буде надано права на податковий кредит.

⁴ Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення” від 30.05.97 № 165 // Офіційний вісник України. — 1997. — Ст. 66.

Якщо філії й інші структурні підрозділи платника податку самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) і проводять розрахунки з постачальниками/споживачами, то зареєстрований платник податку, до складу якого входять такі філії, може делегувати філії або структурному підрозділу право виписувати податкові накладні. Для цього платник податку повинен кожній філії й структурному підрозділу присвоїти окремий код (номер, шифр), про що в письмовому вигляді повідомити державний податковий орган за місцем його реєстрації як платника податку на додану вартість. При складанні податкової накладної філією або структурним підрозділом платника податку порядковий номер податкової накладної встановлюється з урахуванням привласненого коду (номера, шифру) і позначається числовим значенням через дріб. У чисельнику номера податкової накладної проставляється порядковий номер цієї накладної, а в знаменнику — код (номер, шифр).

Податкова накладна складається у двох екземплярах (оригінал і копія) у момент виникнення податкових зобов'язань продавця, тобто на дату здійснення кожної з подій, що відбулася раніше (одержання коштів або відвантаження товарів (оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг)). Оригінал податкової накладної надається покупцю товарів (робіт, послуг) на його вимогу. Копія податкової накладної залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

У випадку продажу товарів (робіт, послуг) покупцю, не зареєстрованому платником податку, включаючи поставку на експорт, продавець (платник податку) складає податкову накладну у двох екземплярах. В оригіналі податкової накладної робиться позначка “Поставка неплатнику податку” або “Експортні поставки”. У рядках “Індивідуальний податковий номер покупця” і “Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість” робиться позначка “X”. Всі екземпляри таких податкових накладних зберігаються в продавця. Для операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ або звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні, тобто, при одночасному продажу одному покупцю як оподатковуваних ПДВ товарів (робіт, послуг), так і звільнених від оподаткування, продавець складає окремі податкові накладні.

У випадку продажу товарів (робіт, послуг), звільнення від оподаткування яких передбачено ст. 5 Закону “Про податок на додану вартість”, у податковій накладній робиться позначка “Без ПДВ” з обов’язковим посиланням на відповідний пункт цієї статті.

У випадку продажу товарів (робіт, послуг), оподаткування яких передбачено ст. 6 Закону цього закону за нульовою ставкою, робиться позначка “0”.

Податкова накладна повинна мати такі обов’язкові реквізити:

- 1) порядковий номер податкової накладної;
- 2) дату виписки податкової накладної;
- 3) назву юридичної особи або прізвище, ім’я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;
- 4) податковий номер платника податку (продавця й покупця);
- 5) місцезнаходження юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;
- 6) опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) і їхню кількість (обсяг);
- 7) повну назву одержувача;
- 8) ціну продажу без урахування податку;
- 9) ставку податку й відповідну суму податку в цифровому значенні;
- 10) загальну суму грошей, які підлягають сплаті з урахуванням податку.

Податкова накладна не виписується в таких випадках (табл. 9.1).

Відсутність хоча б одного реквізиту призводить до визнання податкової накладної недійсною, що підтверджується листом Вищого арбітражного суду України “Про деякі питання практики застосування Закону України “Про податок на додану вартість” від 14.02.2002 № 01-8/157.

Слід зазначити, що на практиці трапляються випадки надто ретельного ставлення до заповнення цих реквізитів. Так, наприклад, раніше працівники органів ДПІ на місцях зараховували до недійсних податкові накладні, у яких було зазначе-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства

Таблиця 9.1. Умови, за яких податкова накладна не виписується

Форма розрахунку	Види документів	Вимоги до документів	Максимальна сума, грн
Готівкова	Касові чеки, квитанції до прибуткового ордера, картки платіжних систем*, банківські й персональні чеки	Наявність: 1) загальної суми; 2) суми ПДВ; 3) податкового номера поставальника	10 000
	Касові чеки	Наявність: 1) загальної суми; 2) суми ПДВ; 3) фіскального номера касового чека	200
Готівкова й безготівкова	Транспортні квитки, рахунок готелю, рахунок, що виставляється за послуги зв'язку, рахунок, що виставляється за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Наявність: 1) загальної суми; 2) суми ПДВ; 3) податкового номера поставальника	Незалежно від суми

* Напевно, це безготівкова форма розрахунків, але законодавством вона зарахована до готівкової.

но скорочене найменування одержувача (наприклад, ТОВ “Паросток”, а не Товариство з обмеженою відповідальністю “Паросток”) або заповнені російською мовою. Однак, ДПАУ у своїх листах від 15.08.2003 № 12846/7/ 15-2317-22 та від 10.12.2003 № 10138/6/19-2415 звернула увагу на неприпустимість таких порушень.

Однак, є випадки, коли підприємства реально не можуть вказати такий показник як кількість (обсяг), оскільки надають послуги, що мають винятково грошову форму виміру. У

таких ситуаціях ДПАУ в листі від 15.08.2003 № 12846/7/15 2317-22 дозволила у відповідній графі податкової накладної вказувати слова “послуга/відсотки й т. п.”

Часто підприємства одержують передоплату від покупця за товар в асортименті без його конкретизації⁵. І в цих випадках деякі бухгалтери роблять помилку, записуючи в графу “Номенклатура поставки товарів” слово “передоплата”. Такі податкові накладні є недійсними, оскільки платник поставляє покупцю не передоплату. Номенклатура поставки є істотною умовою договору купівлі-продажу або поставки, тому якщо сторони не домовилися про номенклатуру, то відповідний договір вважається укладеним. З юридичного погляду гроші, які надійшли продавцю в результаті цієї передоплати, є такими, що отримані без достатніх підстав і підлягають поверненню покупцю. На практиці цю проблему вирішують таким чином. Продавець спочатку виписує податкову накладну на абстрактний асортимент⁶, а надалі, коли покупець одержує відповідний товар, перша податкова накладна знищується, а замість неї складається нова податкова накладна з таким же номером, датою й сумою, але вже з іншим асортиментом, що відповідає чинним нормативним актам.

Якщо продавець отримав часткову передоплату за неподільний товар (наприклад, оплачено 300 000 грн за літак, що коштує 900 000 грн), то в графі “Кількість” проставляється дробове число — 0,333333 шт.

У випадку здійснення часткової поставки товару (робіт, послуг), якщо поставлена частина товару (роботи, послуги) не містить відокремленої вартості (наприклад, відвантажені три стільця з меблевого гарнітура), одночасно виписуються податкова накладна на повну вартість товару, робіт або послуг (меблевого гарнітура) і додаток до податкової накладної, у якому вказується номенклатура поставленого товару, роботи або послуги (3 стільці).

⁵ В основному такі ситуації трапляються, коли договірні відносини існують в усній формі або базуються на попередніх домовленостях.

⁶ Виписувати податкову накладну доводиться тому, що покупець бажає отримати податковий кредит після перерахування передоплати до поставки товару.

У випадку відмови з боку постачальника товарів (послуг) надати податкову накладну або при порушенні ним порядку її заповнення, покупець має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, що є підставою для включення сум такого податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, які підтверджують факт сплати податку внаслідок придбання таких товарів (послуг). Одержання такої скарги є підставою для проведення позапланової виїзної перевірки постачальника для з'ясування правильності й повноти нарахування ним зобов'язань з цього податку за цивільно-правовою операцією.

При цьому слід мати на увазі, що в тому разі, коли продавець порядок виписки податкової накладної не порушував, а просто був не в змозі її оформити через об'єктивні причини; наприклад, якщо на момент виникнення першої події продавець ще не був платником податку, то заява права на податковий кредит не дає. Хоча на практиці бували випадки, коли на підставі подібних заяв покупці одержували право на податковий кредит, у той час як продавець ПДВ до бюджету не сплачував. Для запобігання таким ситуаціям було прийнято норму щодо позапланової перевірки постачальника за наявності такої заяви.

Податкова накладна має бути завірена печаткою продавця. Ця вимога вперше з'явилася в указі Президента⁷, після чого ДПАУ внесла його в порядок заповнення податкової накладної⁸. Указ втратив чинність з 31 березня 2005 р. відповідно до Закону від 25.03.2005 № 2505-IV, і хоча нині правових підстав для обов'язкового проставляння печатки на податковій накладній немає, ДПАУ не виключила цієї норми зі згаданого порядку і доки це не зроблено, платники вважають, що більш безпечно печатки на податкових накладних ставити. Виходячи з цього, якщо підприємець — фізична особа є платником

⁷ Указ Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” від 07.08.98 №857/98 // Офіційний вісник України. — 1998. — №32. — Ст. 1702.

⁸ Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення” від 30.05.97 № 165 // Офіційний вісник України. — 1997. — Ст. 66.

ПДВ і воліє видавати своїм покупцям податкові накладні, то він повинен виготовити печатку, навіть незважаючи на те, що підприємці — фізичні особи мають право здійснювати діяльність і без печатки.

Слід зазначити, що на думку ДПАУ, що виражена в листі від 26.11.99 № 6666/6/16-1220-27, податкові накладні не можуть засвідчуватися печатками іншими, ніж основна печатка підприємства й проста кругла печатка “Для податкової накладної”. Однак Указ Президента “Про деякі зміни в оподаткуванні” і Порядок заповнення податкових накладних встановлюють тільки те, що податкова накладна має засвідчуватися печаткою, але не містять яких-небудь обмежень у використанні окремих видів печаток. Тому на практиці платникам вдається через суди підтверджувати, що податкові накладні, завірені іншими печатками, вважаються дійсними.

Згідно з п. 7.5 Закону “Про податок на додану вартість” у загальному випадку датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг);
- або дата одержання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податків товарів (робіт, послуг).

Таким чином, дата одержання податкової накладної за відсутності передплати є підставою для включення сум ПДВ до складу податкового кредиту. Проте нормативними актами не визначено, що слід вважати датою одержання податкової накладної, і у формі податкової накладної немає відповідного рядка для її відображення. На практиці датою одержання податкової накладної вважається день надходження податкової накладної до бухгалтерії підприємства. При цьому якщо місяць надходження податкової накладної й місяць її виписки не збігаються, то в бухгалтерії на податковій накладній робиться відповідний напис: “Надійшла в бухгалтерію такого-то числа”.

Дата одержання податкової накладної впливає на податковий кредит і за наявності передплати. Так, згідно з п. 7.4.5 Закону “Про податок на додану вартість” не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв’язку із придбанням товарів (послуг), не під-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства тверджені податковими накладними. У випадку, коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими податковими накладними, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій.

Тобто п. 7.4.5 Закону “Про податок на додану вартість” дозволяє попередньо включати до податкового кредиту суми ПДВ за умов їх підтвердження податковими накладними на момент перевірки. Цим порядком скористалися деякі платники для оптимізації своїх платежів. Так, наприклад, якщо одне підприємство здійснювало іншому передплату 31 січня, тобто гроші в підприємства-покупця списувалися з рахунку 31 січня, а підприємству-продавцю вони надходили вже 1 лютого, у підприємства-покупця право на податковий кредит виникало в січні, а в підприємства-продавця податкові зобов’язання виникали за датою надходження грошей — у лютому. У зв’язку із цим органи податкової служби стали стверджувати, що підприємство не має права відносити ПДВ до податкового кредиту до дати одержання податкової накладної. А оскільки продавець не може виписати податкову накладну раніше виникнення в нього податкових зобов’язань, тобто в нашому прикладі — раніше 1 лютого, то й покупець не може відобразити податковий кредит раніше дати її виписки.

Слід зазначити, що така інтерпретація обмежує застосування першої події, тому що виходить, що в кожному разі право на податковий кредит у покупця виникає не раніше дати одержання податкової накладної.

Наступною групою первинних документів є *документи, пов’язані з рухом товарно-матеріальних цінностей*.

Після розпаду Радянського Союзу Постановою Верховної Ради України “Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР” від 12.09.91 №1545 було встановлено, що до прийняття відповідних актів законодавства України на території республіки застосовуються акти законодавства СРСР із питань, які не врегульовані законодавством України, за умов, що вони не суперечать Конституції й законам України. Таким чином, Україна вступила в період незалежності зі старими радянськими документами,

які встановлювали у т. ч. й форму *накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)*. Однак різке збільшення кількості малих підприємств недержавної форми власності, розвиток комп'ютерної техніки й труднощі доступу до старих радянських форм документів привели до того, що на практиці одержали поширення саморобні форми накладних.

При цьому деякі підприємства, скориставшись об'єктивною неможливістю податкових органів охопити зустрічними перевітками всі їхні господарські зв'язки, використовували підроблені накладні у своїй діяльності з метою ухилення від сплати податків. Досить масового характеру набула практика обміну порожніми накладними із проставленими печатками й підписами між контрагентами.

Для запобігання цьому процесу Держкомстат України 27 липня 1998 р. затвердив наказ № 263, згідно з яким з 01.03.99 вводилася в обіг типова форма первинного обліку № М-20 “Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей” як бланк форми суворої звітності. Форма суворої звітності вимагає виготовлення бланків тільки на державних спеціалізованих підприємствах, причому такі бланки мали бути виготовлені на спеціальному папері й пронумеровані типографським способом. При цьому ведеться книга їх використання, і навіть зіпсовані бланки прикладаються до акту про списання цих бланків. Таким чином, це була спроба перешкодити масовій підробці накладних. Однак надалі дію наказу № 263 було припинено, і тому підприємства продовжують використовувати саморобні бланки накладних.

Зараз при відпуску ТМЦ стороннім підприємствам використовується також *накладна-вимога* (форма № М-11), затверджена наказом⁹.

Під час перевезення вантажів автомобільним транспортом замість накладної на відпуск матеріалів оформляється *товарно-транспортна накладна*, з формою якої теж існують певні труднощі. Так наказом Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України “Про затвердження типових

⁹ Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типів нових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” від 21.06.96 № 193 (www.liga.kiev.ua).

форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля” від 29.12.95 №488/346 була затверджена транспортно-товарно-транспортна накладна форми № 1-ТН, а наказом Міністерства транспорту України та Міністерства статистики України “Про затвердження Інструкції про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи” від 07.08.96 № 228/253 Інструкція, згідно з якою ця форма була віднесена до бланків суворої звітності. Однак з 7 березня 2000 р. дію Інструкції було припинено. Таким чином, на практиці необхідно застосовувати бланк форми № 1-ТН, але не у вигляді бланка суворої звітності. При цьому Інструкції, що визначає порядок його заповнення, немає.

Відпуск товарно-матеріальних цінностей на сторону на великих підприємствах оформляється відділом постачання, а на дрібних — бухгалтерією на підставі договорів й інших відповідних документів та письмового дозволу керівника підприємства або уповноважених осіб. Разом з тим на практиці замість письмового дозволу іноді дається усна вказівка.

При відпуску матеріалів на сторону, а також підрозділам підприємства, розташованим поза територією підприємства, відділ збуту, постачання або інші забезпечує одержувача цінностей *пропуском*, який дає право на вивезення або винесення з території підприємства відпущених матеріальних цінностей. Може бути встановлено порядок, за якого пропуском є екземпляр видаткового документа. Порядок оформлення пропусків, повернення їх до бухгалтерії, перевірки й контролю в бухгалтерії встановлюється недержавними підприємствами самостійно.

Слід зазначити, що відсутність затверджених форм накладних і письмових вказівок керівництва на відпуск ТМЦ не сприяє визначеності й стабільності податкового обліку. Наприклад, керівник підприємства може відмовитися від того, що він давав вказівку на відпуск ТМЦ, якщо використовується саморобна форма накладної, на якій не передбачено його підпис. І головний бухгалтер може уникнути відповідальності за невдображення операції відвантаження товарів у податковому обліку, якщо на накладній не стоїть його підпис.

Наявність звичайної накладної на значний обсяг вантажу замість товарно-транспортної є сигналом для органів контролю, оскільки очевидно, що його неможливо було перевезти без використання автомобіля. І на зустрічній перевірці можна підняти питання про те, яким чином був доставлений товар від однієї сторони іншою.

Застосовуються також і спеціалізовані накладні за встановленими формами, наприклад, на хліб або на спирт.

Дата виписки накладної, як правило, є датою для виникнення податкових зобов'язань за податками, пов'язаними з реалізацією товарів.

Відпуск на сторону цінностей і пропуск оформлюються за пред'явлення одержувачем матеріалів *доручення на одержання товарно-матеріальних цінностей*, заповненого у встановленому порядку.

Форма доручення № М-2 на одержання товарно-матеріальних цінностей встановлена наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження форм державної статистичної звітності та інструкцій щодо їх заповнення" від 16.05.96 № 99 і є бланком суворої звітності. У дорученні вказується, що підприємство довіряє фізичній особі з визначеними паспортними даними одержати від постачальника товарно-матеріальні цінності у визначеній кількості.

Доручення є підтвердженням для підприємства, яке відпускає ТМЦ, того факту, що особа-одержувач є представником покупця і якщо надалі товар не буде доставлений, то буде вважатися, що продавець належним чином виконав свій обов'язок щодо його передачі. Якщо ж продавець відпустив товар без доручення, то покупець може вимагати від продавця додаткового одержання товару, і в цьому випадку продавець не зможе підтвердити факт відвантаження товару покупцю.

Однак, якщо працівник підприємства оплачує ТМЦ готівкою, то згідно з листом Міністерства фінансів України "Про використання довіреностей приватними підприємцями" від 31.10.2000 №053-29151 можна здійснювати відпуск цінностей без одержання доручення від такого працівника.

Доручення на одержання цінностей видається тільки особам, які працюють на вказаному підприємстві. Особам, які не працюють на підприємстві, доручення може бути видано з до-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства зволу керівника підприємства, якщо підприємство, де працює особа, видало йому доручення на одержання тих самих цінностей і такої ж кількості від цього підприємства.

Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних доручень на одержання цінностей не поширюється на приватних підприємців. Тому в тому разі, якщо приватні підприємці особисто одержують ТМЦ від підприємств, їм досить пред'явити паспорт і Свідоцтво про державну реєстрацію. Якщо ж вони доручають одержати ТМЦ іншій особі, то можуть видати доручення або відповідно до норм Цивільного кодексу із вказівкою в ній даних свого Свідоцтва про державну реєстрацію, або за формою № М-2, яку слід завірити печаткою, яка є не в кожного підприємця.

За відпуск товару без доручення, на думку Міністерства фінансів України, може бути накладено адміністративний штраф на посадових осіб підприємства-продавця за ст. 164² КоАП як за порушення правил бухгалтерського обліку^{10 11}.

При оприбуткуванні ТМЦ, які надійшли на підприємство, слід виписувати *прибутковий ордер* форми № М-4, затверджений наказом¹¹. Цей ордер складається в одному екземплярі матеріально-відповідальною особою при надходженні ТМЦ на склад. Однак більшість підприємств цього не робить, у зв'язку з чим можуть виникати проблеми з органами контролю щодо дати виникнення валових витрат, коли оприбуткування ТМЦ відбувається раніше за їх оплату, оскільки дату оприбуткування в таких випадках підприємство підтвердити не може. Водночас один лише ордер без наявності видаткової накладної продавця не є підставою для включення відповідної суми отриманих ТМЦ до валових витрат підприємства, оскільки за своєю формою він складається на підставі супровідного документа.

Існують також інші первинні документи, які використовуються у податковому обліку: *прибуткові й видаткові касові*

¹⁰ Протокол про це адміністративне правопорушення можуть скласти тільки органи контрольно-ревізійної служби, які в основному перевіряють тільки підприємства, що отримують грошові кошти з бюджетів.

¹¹ Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.96 № 193 (www.liga.kiev.ua).

ордери, що супроводжують одержання й видачу грошей з каси, *рахункові чеки*, які свідчать про одержання коштів через реєстратор розрахункових операцій (електронний контроль но касовий апарат), *товарні чеки*, що підтверджують факт про дажу товару або надання послуг, *розрахункові відомості*, що підтверджують факт нарахування працівникам зарплати, *виписки з поточних рахунків*, видані банком, що свідчать про дату списання й надходження коштів на поточні рахунки підприємства тощо.

Первинні документи впливають на нарахування податків і зборів, серед яких провідне місце посідає податок на прибуток. Так, згідно з пп. 5.3.9 Закону про прибуток не включаються до складу валових витрат будь-які витрати, не підтвержені від повідними розрахунковими, платіжними й іншими документами, обов'язковість ведення й зберігання яких передбачені правилами податкового обліку. Але оскільки правила податкового обліку в нормативних документах не визначені, норми щодо обов'язковості ведення та зберігання документів нормативно не підтверджена.

У випадку втрати, знищення або ушкодження первинних документів, платник податку має право письмово заявити про це до податкового органу і здійснити заходи, необхідні для їх відновлення. Письмова заява має бути спрямована до або разом з поданням розрахунку податкових зобов'язань звітного періоду. Якщо платник податку не подасть у цей строк письмову заяву й не відновить зазначені документи до закінчення податкового періоду, наступного за звітним, непідтвержені від повідними документами витрати будуть виключені зі складу валових витрат і на суму недоплаченого податку буде нарахована пеня в розмірі дисконтної ставки НБУ, збільшеної в 1,2 раза.

Якщо платник податку відновить ці документи в наступних періодах, підтвержені витрати (з врахуванням сплаченої пені) включаються до валових витрат податкового періоду їх відновлення. Разом з тим, суми витрат, не віднесені до складу валових витрат попередніх податкових періодів у зв'язку із втратою, знищенням або ушкодженням документів, встановлених правилами податкового обліку, і підтверджених такими доку-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства ментами у звітному податковому періоді, можна включати у валові витрати звітного періоду.

Наприклад, у разі здійснення неотфактурованих поставок (оприбуткування ТМЦ без супровідних документів) Закон “Про оподаткування прибутку підприємств” дає змогу віднести їх вартість до валових витрат, але за умов, що у наступному періоді документи будуть представлені, у протилежному підприємству необхідно доплатити податок на прибуток з пенею.

9.3. Податкові реєстри та податкова звітність

Реєстр отриманих і виданих податкових накладних може вестися в документальному або електронному вигляді на вибір платника. У реєстрі, зокрема, вказують:

- 1) порядковий номер податкової накладної;
- 2) дату її виписки (одержання);
- 3) загальну суму;
- 4) суму нарахованого податку;

5) реєстраційний номер платника податку — продавця, який видав податкову накладну вказаному платнику податку.

Проте наявність або відсутність податкової накладної в реєстрі не створює яких-небудь наслідків для підприємства. Так, наприклад, для віднесення суми ПДВ до податкового кредиту не має значення, чи відображено відповідну податкову накладну в реєстрі. Якщо є оригінал податкової накладної, то платник має право на податковий кредит навіть у тому випадку, коли вона не була відображена в реєстрі.

При проведенні планової або позапланової виїзної документальної перевірки платник податків зобов'язаний забезпечити доступ податковому інспектору до реєстру податкових накладних і у випадку ведення його в електронному вигляді надати носій електронної інформації за власний рахунок.

Реєстр є підставою для відображення зведених результатів обліку ПДВ у податкових деклараціях з податку на додану вартість.

У I розділі реєстру відображають отримані податкові накладні, розрахунки коригувань кількісних і вартісних показників (додаток 2 до податкової накладної), вантажні митні декларації й інші аналогічні документи.

У II розділі реєстру позначають видані податкові накладні, а також податкові накладні, які зберігаються у продавця.

Спеціальні реєстри податкового обліку передбачені для платників єдиного податку. Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку й звітності, зобов'язані вести *Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва — юридичної особи*, у якій у хронологічній послідовності на підставі первинних документів роблять записи про операції, здійснювані у звітному (податковому) періоді.

У графі 3 “Сума вибору від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” Книги відображається сума доходів, отриманих від виробництва і продажу продукції (товарів, робіт, послуг), у графі 4 “Сума вибору від реалізації основних фондів” різниця між сумою, що отримана від реалізації цих основних фондів, і їх залишковою вартістю на момент продажу, у графі 5 “Позареалізаційні доходи й виборг від іншої реалізації” — суми, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий (поточний) рахунок і в касу від інших операцій (фінансовий результат від продажу цінних паперів, малоцінних швидкозношуваних предметів, матеріалів, палива, орендна плата, відсотки, кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги, кредиторська заборгованість, стосовно якої минув строк позовної давності, а також дивіденди, якщо вони не були обкладені податком у джерела виплати відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Через те, що в графу 5 Книги були включені позареалізаційні доходи, працівники податкових інспекцій стали вимагати сплати єдиного податку й із цих сум, хоча відповідно до Указу Президента “Про спрощену систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва” об'єктом оподаткування в юридичних осіб — платників єдиного податку є тільки виборг від продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

У графі 6 “Загальна сума ви торгу й позареалізаційних доходів” Книги показуються всі надходження, отримані на поточний рахунок і в касу суб’єктом малого підприємництва від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), майна, включаючи основні фонди, реалізовані у звітному (податковому) періоді, позареалізаційні доходи й ви торг від іншої реалізації.

У графах 3, 4, 5, 6 не включаються до складу ви торгу (доходу) суми акцизного збору.

У графі 7 “Загальна сума витрат, здійснених у зв’язку з веденням господарської діяльності” Книги відображається фактична сума витрат, понесених з поточного рахунка та з каси підприємства, у зв’язку із продажем продукції (товарів, робіт, послуг), здійсненням фінансових операцій, а також у зв’язку з іншою діяльністю.

Форма *Книги обліку доходів і витрат приватних підприємців* встановлена наказом Головної державної податкової інспекції України “Про затвердження Інструкції “Про прибутковий податок з громадян” від 21.04.93 № 12.

Книга містить 7 граф: “період обліку”, “кількість виготовленої продукції, наданих послуг”, “кількість проданої продукції (наданих послуг)”, “ціна продажу продукції (послуг)”, “витрати на виробництво продукції”, “сума ви торгу (доходу)”, “чистий дохід”.

Форма книги є факультативною, тобто за необхідності за погодженням з місцевою податковою інспекцією платник може її змінити. На практиці форма, затверджена Інструкцією, застосовується рідко й Порядок ведення цієї книги встановлений не нормативним документом, а листом ДПАУ від 05.11.97 № 17-0117/10-8886. У зв’язку із цим він має тільки рекомендаційний характер і за його порушення приватний підприємець відповідальності не несе.

Приватні підприємці — платники єдиного податку ведуть Книгу обліку доходів і витрат за тією самою формою, яка передбачена для приватних підприємців — платників податку з доходів фізичних осіб, але особливість полягає в тому, що платники єдиного податку заповнюють не всі графи Книги, а тільки 4 графи: “період обліку”, “витрати на виробництво продукції”, “сума ви торгу (доходу)”, “чистий дохід”. Хоча остання графа в податковій звітності взагалі не використовується.

Форми реєстрів за іншими податками законодавчо не визначені, тому підприємство має право самостійно їх розробляти. Так, деякі бухгалтери ведуть книги валових доходів і валових витрат, у яких групуються операції, що впливають на суму податку на прибуток.

Податкова звітність. Основним документом податкової звітності є податкова декларація (до якої Законом № 2181 прирівняні й інші звітні форми (розрахунки, звіти й т. п.), на підставі яких здійснюється визначення розміру податкових зобов'язань.

Специфіка заповнення податкової звітності визначається видом податку, за яким вона заповнюється, однак існують і загальні вимоги до декларацій.

У декларації вказуються всі передбачені в ній показники. У разі, коли який-небудь рядок декларації не заповнюється через відсутність операції (суми), то в ньому ставиться прочерк.

Дані, наведені в декларації, мають підтверджуватися первинними документами обліку й відповідати податковому обліку (звітності). Правильність даних підтверджується підписами керівника й головного бухгалтера та печаткою підприємства.

Декларація заповнюється таким чином, щоб забезпечувати вільне читання тексту (цифр) і збереження цих записів протягом установленого строку збереження звітності (друкованим способом, чорнильними або кульковими ручками в синьому або чорному кольорі). Заповнення олівцем не дозволяється.

У декларації не повинно бути підчищень, помарок, виправлень, дописок і закреслень (крім передбачених формою декларації). У декларації не повинен вказуватися текст або цифри, які неможливо прочитати в результаті ушкодження аркушів, їх потертості, заливання чорнилом або іншою рідиною.

Порядок заповнення *декларації з податку на додану вартість* затверджений наказом ДПАУ “Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення й подання” від 30.05.97 № 166.

Звітний (податковий) період надання декларації становить один календарний місяць або один календарний квартал.

Квартальний календарний звітний (податковий) період може встановлюватися для платників, які мають обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців у сумі, що не переви

ще 300 000 грн. Якщо платник хоче перейти з місячного періоду на кварталний, то він повинен подати заяву про це разом із декларацією за підсумками останнього податкового періоду календарного року. При цьому кварталний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

Якщо обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців перевищить 300 000 грн, платник зобов'язаний перейти на місячний податковий період починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення.

Декларація подається платником незалежно від того, виникло у звітному періоді у платника податкове зобов'язання чи ні. Платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку вказує в декларації. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку платника. Правильність даних декларації підтверджується підписом платника, якщо платник — фізична особа, в інших випадках — підписами відповідальних посадових осіб (керівника, головного бухгалтера) і печаткою, а у випадку подання декларації в електронній формі — електронним підписом осіб (які підписують декларацію), зареєстрованого в порядку, визначеному законодавством.

У декларацію вносять дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний період, без наростаючого підсумку.

Декларація заповнюється в гривнях, без копійок, з відповідним округленням за загальностановленими правилами і складається із вступної частини й чотирьох розділів. Платник заповнює три розділи в декларації, а четвертий заповнюється працівниками податкових органів.

У вступній частині вказують дані щодо типу декларації, звітного періоду, найменування платника, його коду, місцезнаходження та ін. У першому розділі “Податкові зобов'язання” відображаються обсяги операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою ПДВ 20, 0 відсотків і звільнених від оподаткування або які не є об'єктом оподаткування. Також показують обсяги ввезених у звітному періоді на митну територію України товарів, за якими сплату ввізного ПДВ було відстрочено шляхом оформлення векселя, суму послуг, отриманих від нерезидентів на митній території України. У цьому розділі ви

значають суму податкових зобов'язань платника податку за звітний період.

У другому розділі “Податковий кредит” вказують обсяги придбаних з податком на додану вартість або без податку на додану вартість на митній території України або ввезених (пересланих) через кордон товарів, основних фондів і нематеріальних активів. У цьому розділі вказують суму податкового кредиту платника податку за звітний період.

У третьому розділі “Розрахунки з бюджетом за звітний період податкової декларації з податку на додану вартість” підраховують різницю між податковими зобов'язаннями й податковим кредитом, а також визначають напрямки відшкодування, якщо сума податкового кредиту більша за суму податкових зобов'язань (коштами на поточний рахунок, в рахунок сплати податку на додану вартість, у рахунок сплати інших податків, які надходять до державного бюджету).

Четвертий розділ заповнюють працівники податкових органів. У ньому вказують дані про результати камеральної (документальної невивізної) перевірки декларації та внесення інформації декларації до електронної бази даних.

Порядок заповнення *декларації з податку на прибуток підприємств* встановлений наказом ДПАУ від 29.03.2003 № 143.

Декларація з податку на прибуток надається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду. Звітними податковими періодами є 1 квартал, 1 півріччя, 9 місяців і рік.

Крім того, з 2003 р. передбачене подання декларації за 11 місяців. Ці декларації надаються протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем січня й 11 місяців. Декларація з податку на прибуток підприємства й додатки до неї подаються платником незалежно від того, виникло у звітному періоді у платника податкове зобов'язання чи ні. До 1 січня 2006 р. декларація заповнювалася в тисячах гривень із одним десятковим знаком, після цієї дати — у гривнях без копійок. Податок на прибуток за квартал, півріччя, три квартали й рік розраховується наростаючим підсумком з початку звітного календарного року.

Декларація складається зі вступу, двох основних частин і одинадцяти додатків, з яких сім (К1—К7) подаються щокварталу, у тому числі за рік, а три (Р1—Р3) подаються тільки за рік.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію за підсумками податкового (звітного) року протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем року.

У першій основній частині декларації відображається сума валового доходу, валових витрат і амортизаційних відрахувань. Шляхом вирахування з валового доходу валових витрат і амортизаційних відрахувань визначається сума об'єкта оподаткування. Надалі визначається нарахована сума податку, що зменшується на суму різних відрахувань (вартість торгових патентів, придбаних у звітному періоді, суму сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів та ін.). Нарахований податок на прибуток, зменшений на суму відрахувань, є податковим зобов'язанням звітного періоду. Після зменшення податкового зобов'язання звітного періоду на суму нарахованого податку за попередній податковий період (наприклад, на суму нарахованого податку за півріччя при поданні декларації за 9 місяців) і на суму зайво сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати), який платник побажав направити в рахунок зі сплати податку на прибуток, визначається сума податку до сплати.

У другій основній частині декларації відображаються додаткові показники: суми податків, утримуваних з нерезидентів, із фрахту, авансові внески, нараховані на суму дивідендів, сума штрафу, самостійно нарахованого у зв'язку з виправленням помилок та ін.

Слід звернути увагу на деякі особливості заповнення декларації з податку на прибуток. Наприклад, програма обліку показників декларації в органах ДПІ побудована таким чином, що в особовому рахунку відображається сума податку до сплати, вказана в р. 17 декларації, яка вже зменшена на суму зайво сплаченого податку минулих податкових періодів. Водночас сума переплати окремо враховується на особовому рахунку в ДПІ й додатково зменшує суму, нараховану за декларацією. Таким чином, виходить, що переплата враховується в змен-

шення нарахованої суми двічі. Щоб цього не відбулося, платники змушені відмовитися від заповнення р. 16 декларації, за якого показуються суми цих переплат.

Порядок подання *розрахунку акцизного збору* затверджений наказом ДПАУ від 19.03.2001 № 111.

Платники акцизного збору самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання, яку вказують у розрахунку акцизного збору. Платники акцизного збору не пізніше 20-го числа місяця, наступного за звігним, подають в орган державної податкової служби за місцем реєстрації розрахунок.

Існує дві форми розрахунку: одна для суб'єктів підприємницької діяльності, що одержують спирт етиловий неденату- рований, призначений для переробки на іншу підакцизну продукцію, які зобов'язані видати органам державної податкової служби податковий вексель, а інша — для всіх інших платників акцизного збору.

Розрахунок, що подається платниками, які не видають векселя, складається з двох розділів. У першому розділі “Обчислення акцизного збору” є 15 граф, у яких вказується код товару, назва товару, обсяг реалізації (передачі) товару, ставки акцизного збору й сума податкового зобов'язання. У другому розділі “Результати перерахунку акцизного збору” вказується сума, сплачена щоденними платежами, сума, що підлягає доплаті платником або поверненню платнику.

До розрахунку також додається розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню стосовно товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, додається розшифровка оборотів із продажу, обчислених за максимальною роздрібною ціною на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером таких товарів.

Зберігання документів. Строки зберігання документів визначені в Переліку, затвердженому наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України “Про затвердження Переліку типових документів” від 20.07.98 № 41, який поширюється не тільки на підприємства, але й на фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності.

Строки зберігання різних видів документів крім Переліку типових документів визначаються також окремими Переліками, які поширюються на деякі встанови Крім того на типи-

Податковий облік і розрахунок податкових платежів підприємства торії України діють (у частині, що не суперечить законодавству України) близько 150 відомчих (галузевих) переліків документів, затверджених міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади колишнього Союзу РСР, наприклад Міністерства шляхів сполучення СРСР (М., 1987), Державного комітету СРСР з телебачення і радіомовлення (М., 1990) тощо.

Для основної частини первинних документів встановлений строк зберігання — три роки за умови проведення перевірки податковими органами за період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей строк збільшується до закінчення перевірки. Документи, пов'язані із заробітною платою працівників (особові рахунки або відомості про заробітну плату) підлягають зберіганню до досягнення працівником віку 75 років.

Документи поділяються на дві категорії: ті, які направляють і ті, які не направляють до Національного архівного фонду. У Національний архівний фонд передають документи, що мають наукову історико-культурну цінність, до яких документи більшості підприємств не відносять. Проте якщо підприємство збирається знищити документи, строк зберігання яких минув, ним створюється експертна комісія з працівників підприємства й працівника місцевого архіву, яка визначає, підлягають документи передачі до Національного архівного фонду або ні¹². Але оскільки на більшості підприємств таких документів немає, як правило, вони не запрошують працівників архіву для ухвалення відповідного рішення. Опис документів, що підлягають знищенню, має бути погоджений з експертно-перевірною комісією при архіві.

Якщо документи не підлягають передачі до Національного архівного фонду і строки зберігання їх минули, їх можна знищити. Документи підлягають здачі організаціям, які займаються заготівлею вторинної сировини і їх передача оформлюється відповідними накладними. При незначному обсязі документів, виділених до знищення, вони можуть бути спалені, про що в акті робиться відповідна позначка.

¹² Підприємці — фізичні особи експертні комісії не створюють.

Слід зазначити, що навмисне знищення документів, здійснене з корисних мотивів або внаслідок інших особистих інтересів, карається штрафом до 50 неоподатковуваних мінімумів або обмеженням волі до 3 років відповідно до ст. 357 Кримінального кодексу. Якщо підприємство правомірно знищило документи з терміном зберігання, який закінчився, то податкові органи не можуть заявити про те, що валові витрати підприємства відповідного періоду є не підтвердженими.

Відповідно до п. 6.10 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 у випадку пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи й наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошують представників слідчих органів, охорони й державного пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформлюють актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта направляється органу, у сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції — підприємствами й місцевим фінансовим органом — установами в 10-денний строк.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення терміна “податковий облік” і розкрийте його сутність.
2. Охарактеризуйте можливі варіанти організації податкового обліку на підприємстві. У чому переваги й недоліки кожного з них?
3. Охарактеризуйте особливості заповнення обов’язкових реквізитів податкових накладних.
4. Які форми первинних документів, пов’язаних з рухом ТМЦ, застосовують в податковому обліку?
5. Опишіть порядок оформлення й застосування доручень на одержання товарно-матеріальних цінностей.

6. Розкрийте на прикладі податку на прибуток підприємств механізм впливу оформлення первинних документів на розмір податкових зобов'язань.

7. Охарактеризуйте особливості ведення реєстрів податкового обліку з ПДВ, єдиного податку й реєстрів, ведення яких є обов'язковим для громадян-підприємців.

8. Сформулюйте загальні вимоги до складання й заповнення податкових декларацій.

9. Опишіть основні розходження в порядку складання й подання декларацій з ПДВ і з податку на прибуток підприємств.

10. Які загальні правила зберігання документів податкового обліку й податкової звітності підприємств?

ТЕМА 10

БЮДЖЕТУВАННЯ ПОДАТКІВ

10.1. Місце і роль бюджетування податків у системі бюджетування підприємства

Бюджетування податків є одночасно системою і процесом. Процес бюджетування податків спрямований на плановий розрахунок податкових платежів, які підлягають сплаті підприємством у майбутніх періодах на основі показників бюджетів підприємства.

Бюджет — це план майбутніх операцій, виражених у кількісних (переважно в грошовому вимірі) показниках¹.

Таким чином, *бюджет податків* можна визначити як виражений у грошовому вимірі план податкових платежів підприємства на майбутні періоди.

Бюджетування податків дає змогу спрогнозувати майбутні витрати коштів у вигляді податкових платежів підприємства й почати дії для мінімізації негативного впливу цих витрат на фінансову стабільність підприємства. Наприклад, за обмеженої кількості власних коштів підприємство може завчасно взяти кредит у банку для покриття видатків на сплату планової суми податкових платежів і тим самим уникнути додаткових витрат коштів у вигляді штрафних санкцій за несвочасну сплату податків.

¹ Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.

Оскільки процес бюджетування податків виступає складовою загальної системи бюджетування підприємства, необхідно розглянути його місце і роль у цій системі. Бюджетування є одним з напрямків управлінського обліку на підприємстві і передбачає складання низки взаємопов'язаних і взаємозалежних бюджетів підприємства.

У літературі трапляються різні підходи до класифікації бюджетів (табл. 10.1).

Операційні й фінансові бюджети С. Голова включає до *генерального (зведеного) бюджету*, під яким розуміє сукупність бюджетів, у яких узагальнюються майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Можна відзначити, що основні бюджети у вищенаведених класифікаціях кореспондують фінансовим бюджетам. При цьому на відміну від підходу С. Голова, автори книги “7 нот менеджменту” включають до складу фінансових бюджетів також бюджет доходів і витрат (прибутків і збитків).

Розглянуті підходи відображають різні напрямки бюджетування підприємства й тому кожний з них можна вважати певною мірою правомірним. Водночас більш доцільним вважаємо підхід з розподілом усіх бюджетів на фінансові й операційні.

Операційні бюджети — сукупність бюджетів підприємства, на підставі яких складаються фінансові бюджети підприємства.

Фінансові бюджети — сукупність бюджетів підприємства, у яких представлені підсумкові (звітні) дані щодо грошових потоків та фінансового стану підприємства.

При цьому з метою уточнення методики складання фінансові бюджети має сенс віднести до звітів. Слід також зазначити, що теоретичні основи бюджетування були розроблені закордонними фахівцями, зокрема: Ч. Хорнгреном, Дж. Фостером, Б. Нідлзом, Х. Андерсоном, Д. Колдуеллом² та іншими з

² Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова; Под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.; Хорн-грен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. О.Д. Кавериной, И.В. Омановского; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.

Таблиця 10.1. Теоретичні підходи до класифікації бюджетів

Джерело	Види бюджетів	Склад бюджетів
Фінансовий менеджмент: Підручник 1 За ред. А. Поддєрьогіна. — К.:КНЕУ, 2005.— 536 с. — С. 452	Основні	Бюджети: доходів і витрат, руху грошових коштів, розрахунковий бухгалтерський баланс
	Операційні	продажу, прямих матеріальних витрат, адміністративних витрат
	Допоміжні	податків, план капітальних (первісних) витрат, кредитний план
	Спеціальні	розподілу прибутку, окремих проектів і програм
Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.	Операційні	продажу, виробництва, прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат, собівартості готової продукції, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, адміністративних витрат, бюджетний звіт про прибуток
	Фінансові	капітальних інвестицій, коштів, бюджетний баланс
7 нот менеджмента: Настольная книга руководителя / В. Краснов и др. — 5-е изд., доп. — М.: ЭКСМО, 2002. — 656 с.	Операційні	бізнесів-напрямків, підрозділів, центрів фінансового обліку, бізнесів-процесів, проектів
	Фінансові (зведені)	доходів і витрат(прибутків і збитків), руху грошових коштів (касовий бюджет); за балансовим листом (прогнозний баланс)

урахуванням традицій західної системи обліку. У зв'язку із цим наведені у працях цих фахівців форми бюджетної звітності відповідають закордонним вимогам до їх складання.

У процесі ж здійснення бюджетування на вітчизняних підприємствах зручніше використовувати форми звітності, які застосовуються в українській системі бухгалтерського обліку. Тому в Україні за основу форм бюджетної звітності доцільно прийняти типові форми фінансової звітності, визначені відповідними Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку: баланс (ф. 1), звіт про фінансові результати (ф. 2), звіт про рух грошових коштів (ф. 3), звіт про власний капітал (ф. 4).

З урахуванням сказаного вище класифікацію бюджетів підприємства графічно можна представити так (рис. 10.1).

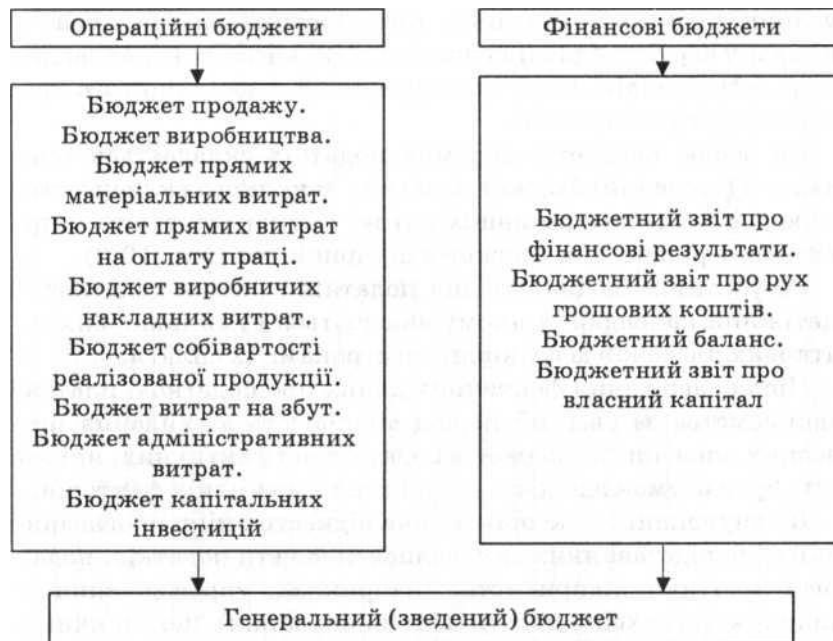


Рис. 10.1. Класифікація бюджетів підприємства

Бюджет податків, як правило, складається фахівцями з оподаткування відділу бюджетування (планового відділу) підприємства за безпосередньої взаємодії з усіма підрозділами

підприємства на підставі показників операційних бюджетів підприємства.

Система бюджетування податків підприємства складається з бюджетів окремих податків, які сплачуються підприємством, і генерального (зведеного) бюджету податків, у якому відображаються планові показники всіх податкових платежів підприємства. При цьому в підприємств, які застосовують загальну систему оподаткування, бюджет податку на прибуток ґрунтується на показниках бюджетів податків, які включаються до валових витрат підприємства й ПДВ³, а бюджет ПДВ — на даних бюджету податку на прибуток (рис. 10.2).

Система бюджетів підприємства, яке застосовує спрощену систему оподаткування (єдиний податок) може містити в собі бюджети: єдиного податку; внесків у Фонди соціального страхування; податку із власників транспортних засобів; податку на додану вартість (для платників ПДВ); внесків, нарахованих на суму дивідендів; збору за забруднення навколишнього природного середовища тощо.

На основі бюджетів окремих податків складається генеральний (зведений) бюджет податків, дані якого включаються до бюджету адміністративних витрат і використовуються при складанні фінансових бюджетів підприємства (рис. 10.3).

Результатом бюджетування податків є також податковий платіжний календар, у якому вказуються суми планових податкових платежів із граничними строками їх сплати.

Після одержання фактичних даних про податкові платежі підприємства за звітний період аналізують відхилення прогнозних показників бюджетів податків від фактичних, які можуть бути обумовлені дією внутрішніх і зовнішніх факторів.

До внутрішніх факторів можна віднести зміну прогнозних даних, на підставі яких складалися бюджети податків, податкової політики підприємства (наприклад, упровадження на підприємстві заходів податкового планування), що спричиняє зміну прогнозних даних бюджетів податків. До зовнішніх факторів, насамперед, слід зарахувати зміну порядку оподатку-

³ З бюджету ПДВ при складанні бюджету податку на прибуток використовується інформація щодо оподатковуваних й неоподатковуваних ПДВ операцій.

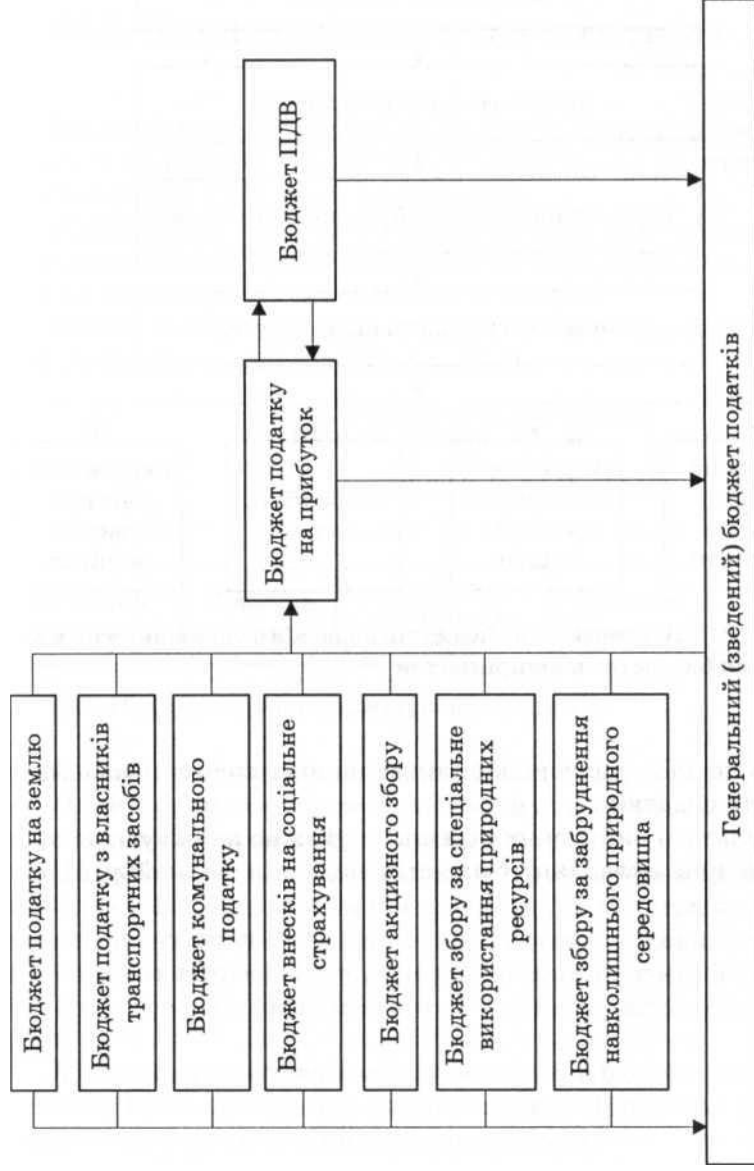


Рис. 10.2. Приклад системи податків підприємства, яке застосовує загальну систему оподаткування



Рис. 10.3. Взаємозв'язок бюджетів податків з операційними й фінансовими бюджетами підприємства

вання в періоді, що також впливає на відхилення показників бюджетів податків.

Результати виявлених відхилень уважно аналізують і враховують при складанні бюджетів податків на майбутні періоди.

Принцип, безперервності полягає в тому, що процес бюджетування податків повинен здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені бюджети податків необхідно постійно аналізувати й коригувати з урахуванням змін законодавства.

Принцип гнучкості передбачає, що бюджети податків мають складатися таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати залежно від непередбачених обставин (наприклад, зміни законодавства).

Принцип точності означає, що бюджети податків мають бути точними, конкретизованими й деталізованими тією мірою, якою це дозволяють зовнішні й внутрішні фактори (умови).

Слід вказати, що наведені принципи мають враховуватися при розробці будь-яких заходів щодо бюджетування податків.

10.3. Особливості бюджетування окремих податків

Бюджетування податків має низку відмінних рис, які виражаються, зокрема, в тому, що для визначення сум планових податкових платежів окрім вартісних показників операційних бюджетів підприємства необхідно мати дані щодо форм майбутніх договірних взаємин підприємства, які визначаються керівництвом при сприятливому юридичному відділі підприємства.

Таким чином, у бюджетуванні податків використовується інформація практично всіх підрозділів підприємства.

Специфіка бюджетування проявляється також у тому, що в процесі господарської діяльності підприємства, як правило, сплачуються кілька видів податкових платежів, розрахунок яких ґрунтується на різних показниках діяльності. Наприклад, для визначення податку із власників транспортних засобів використовують дані про склад транспортних засобів, які перебувають на балансі підприємства, комунального податку — показники чисельності працівників підприємства й т. п., причому при розрахунку деяких податкових платежів можуть використовуватися дані про суми інших податкових платежів.

Так, зокрема в розрахунку податку на прибуток використовують показники податків, що включаються до складу валових витрат підприємства (податку на землю, податку із власників транспортних засобів, комунального податку й т. п.). До того ж підприємства можуть використовувати як загальну, так і спрощену систему оподаткування, і, відповідно, сплачувати різні види податкових платежів, у результаті чого форма і склад бюджетів податків також будуть відрізнятися.

Слід також врахувати, що для розрахунку показників бюджетів податкових платежів використовують дані практично всіх операційних бюджетів підприємства. Зокрема, основою для розрахунку бюджетів податків є показники бюджетів: продажу, закупівлі матеріалів (товарів), прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат, витрат на збут, адміністративних витрат, капітальних інвестицій тощо.

Крім того, при складанні бюджетів податків необхідно також звернути увагу на те, що більшість податків підприємства, обчислених за звітний період, сплачуються в наступному звітному періоді. У зв'язку з цим дані бюджетів податків звітного періоду відображаються в бюджетному звіті про рух грошових коштів наступного звітного періоду, тобто спостерігається своєрідний ефект “зсуву”. Наприклад, передбачений у бюджеті за 1-й квартал 2007 р. податок на прибуток підлягає сплаті в 2-му кварталі 2007 р., що вплине на відплив коштів (бюджетний звіт про рух грошових коштів) у 2-му кварталі 2007 р.

У сучасних умовах на бюджетуванні податків позначається також динамізм податкового законодавства, у зв'язку з чим чинний на момент складання бюджетів податків порядок оподаткування згодом доводиться переглядати й за необхідності коригувати залежно від обставин, що змінилися, тобто доводиться здійснювати постійний моніторинг бюджетів податків. Ці особливості безпосередньо впливають на порядок складання будь-яких бюджетів податків підприємства.

Приклад бюджетування податків

Для наочності продемонструємо порядок складання бюджетів підприємства на прикладі. Припустимо, що підприємство, яке займається оптовим продажем товарів, використовує загальну систему оподаткування і є платником таких

видів податків: податку на землю, комунального податку, внесків на соціальне страхування, податку на прибуток і ПДВ.

Для зручності доповнимо показники операційних бюджетів підприємства даними про рух грошових коштів (табл. 10.2—10.6).

На підставі показників операційних і фінансових бюджетів підприємства складемо бюджет податків за 1-й квартал 2007р.

Бюджет податку на землю

Складається на підставі даних бюджету капітальних інвестицій та інформації про земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства на момент складання бюджету підприємства. Припустимо, що станом на 1 січня 2007 р. у власності підприємства перебували земельні ділянки, сумарна грошова вартість яких склала 120 тис. грн.

Бюджетом капітальних інвестицій передбачено придбання будинку під офіс, що приведе до збільшення площі земельних ділянок.

Для складання бюджету необхідно мати у розпорядженні прогностичні дані щодо грошової оцінки земель під придбаним будинком. Припустимо, що цей показник становить 60 тис. грн.

У результаті податок на землю за 1-й квартал 2007 р. буде обчислюватися з урахуванням грошової вартості землі, що є в наявності станом на 1 січня 2007 р., і земельних ділянок, придбаних у 1-му кварталі 2007 р.

При складанні бюджету податку на землю слід також врахувати, що ставки податку на землю можуть змінюватися згідно з Законом “Про державний бюджет” на відповідний звітний рік. Тому якщо на момент здійснення бюджетування ставки податку на землю на майбутній рік не відомі, бюджет податку на землю можна скласти на підставі ставок, які діють у періоді бюджетування з наступним коригуванням раніше розрахованої суми.

У 2006 р. ставка податку на землю для земель зі здійсненою грошовою оцінкою становила 1 % від грошової оцінки землі, податок підлягав сплаті протягом 30 календарних днів, наступних за звітним місяцем.

Таблиця 10.2. Бюджет продажу за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Період									
	відвантаження			оплати						
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Разом	
Обсяг продажу, одиниць	300	20 000	60000					1	1	1
Ціна за одиницю, грн	120	150	150	1	1	1		1	1	1
Дохід від продажу, тис. грн	1 200	3 000	4 500	8 700	960*	2 640	4 200	900	960	900

Ім'я даними 80 % відвантажених товарів оплачуються покупцями в місяці і наступному зг місяцем відвантаження.

Таблиця 10.3. Бюджет закупівлі товарів за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Період								
	одержання				оплати				
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Разом
Обсяг реалізації, одиниці	10 000	20 000	30 000	—	—	—	—	—	—
Необхідний запас на кінець періоду, одиниці	5 000	6 000	7 000	—	—	—	—	—	—
Загальна потреба, одиниці	15 000	26 000	37 000	—	—	—	—	—	—
Початковий запас, одиниці	3 000	4 000	5 000	—	—	—	—	—	—
Обсяг закупівлі товарів, одиниці	12 000	22 000	32 000	—	—	—	—	—	—
Витрати на купівлю 1 одиниці, грн	50	60	60	—	—	—	—	—	—
Загальні витрати на придбання товарів, тис. грн	600	1320	1 920	3 840	420*	1 104	1 740	576	3 840

* Припустимо, що за прогнозними даними 70% товарів буде оплачуватися постачальниками в місяці отримання, 30% — в місяці, наступному за місяцем отримання.

Таблиця 10.4. Бюджет капітальних інвестицій за 1-й квартал 2007 р.

Вид капітальних інвестицій	Сума, тис. грн	Період	
		одержання	оплати
Будинок офісу	120	лютий 2007 р.	березень 2007 р.
Устаткування складу	12	січень 2007 р.	грудень 2006 р.
Мобільні телефони	6	січень 2007 р.	лютий 2007 р.
Разом	138	—	

Таблиця 10.5. Бюджет видатків на збут за 1-й квартал 2007 р.

Вид видатків	Чисельність працівників, осіб			Сума витрат, грн			
	Січень	Лютий	Березень	Січень	Лютий	Березень	Разом
Оплата праці: менеджер зі збуту (оклад 1000 грн)	5	5	8	5 000	5 000	8 000	18 000
продавець (оклад 500 грн)	4	4	4	2 000	2 000	2 000	6 000
комірник (оклад 800 грн)	2	2	2	1 600	1 600	1 600	4 800
вантажник (оклад 600 грн)	3	3	3	1 800	1 800	1 800	5 400
Разом оплата праці	—	—	—	10 400	10 400	13 400	34 200
Транспортування товарів покупцям	—	—	—	3 600	4 800	4 800	13 200
Реклама	—	—	—	10 000	12 000	15 000	37 000
Разом	14	14	17	24 000	27 200	33 200	84 400

Таблиця 10.6. Бюджет адміністративних видатків за 1-й квартал 2007 р.

Вид витрат	Чисельність працівників, осіб			Сума витрат, грн			
	Січень	Лютий	Березень	Січень	Лютий	Березень	Разом
Оплата праці: президент (оклад 5000 грн)	1	1	1	5 000	5 000	5 000	15 000
генеральний директор (оклад 3000 грн)	1	1	1	3 000	3 000	3 000	9 000
виконавчий директор (оклад 2000 грн)	1	1	1	2 000	2 000	2 000	6 000
головний бухгалтер (оклад 1000 грн)	1	1	1	1 000	1 000	1 000	3 000
бухгалтер (оклад 600 грн)	2	2	3	1 200	1 200	1 800	4 200
юрист (оклад 800 грн)	1	1	1	800	800	800	2 400
працівник відділу бюджетування (оклад 800 грн)	3	3	4	2 400	2 400	3 200	8 000
Разом оплата праці	—	—	—	15 400	15 400	16 800	47 600
Підписка спеціалізованих видань	—	—	—	500	500	500	1 500
Ремонт будинку офісу	—	—	—	—	—	10 000	10 000

Видв Зна	№	Ф	С	В	Зр		Об	Сумаі		М
					Лют	І		Лют	І	
О	1	1	1	1	1	1	1	24(0	24(0	0
■	1	1	1	1	1	1	1	60(0	60(0	1000
□	0	0	0	0	0	0	0	243(0	857(0	8000

Таким чином, річна сума податку за ділянки, що перебувають у власності підприємства станом на 1 січня 2007 р. становить $120\ 000 \cdot 1\ \% = 1200$ грн, місячна — $1200 : 12 = 100$ грн.

Річна сума податку за ділянку, яку заплановано придбати в лютому, дорівнює $60\ 000 \cdot 1\ \% = 600$ грн, місячна — $600 : 12 = 50$ грн. Однак у зв'язку з тим, що земельну ділянку планується придбати в лютому 2007 р., податок на землю за нею буде нараховуватися з лютого 2007 р.

На підставі наведених даних складемо бюджет податку на землю (табл. 10.7).

З даних табл. 10.7 видно, що сплата податку на землю в розмірі 250 грн відбудеться в 1-му кварталі 2007 р., 150 грн — в 2-му кварталі 2007 р.

Отже, вплив коштів на сплату податку на землю в податковому платіжному календарі відобразиться в розмірі 250 грн в 1-му кварталі, 150 грн — в 2-му кварталі 2007 р.

Бюджет комунального податку

Для розрахунку бюджетної суми комунального податку (табл. 10.8) використовують дані про чисельність працівників підприємства з бюджетів витрат на збут і адміністра тивних витрат підприємства.

Оскільки комунальний податок відноситься до місцевих податків, базу оподаткування, ставки й період його сплати встановлюють місцеві органи самоврядування.

У наведеному прикладі припускаємо, що базою обкладання комунального податку є середньооблікова чисельність штатних працівників підприємства, ставка — 10 % від розрахункового фонду оплати праці, що розраховується шляхом множення кількості працівників на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, період сплати — місяць.

Оскільки в січні—лютому чисельність працівників не змінювалася, сума комунального податку в цих періодах буде однаковою.

1. Комунальний податок, який стосується персоналу зі збуту:
за січень (лютий) — $14 \cdot 17 \cdot 10\ \% = 23,8$ грн;
за березень — $17 \cdot 17 \cdot 10\ \% = 28,9$ грн.
2. Комунальний податок, який стосується адміністративного персоналу:

Таблиця 10.7. Бюджет податку на землю за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума податку, грн						
	Нарахування				Сплата		
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Березень	Квітень	Разом
Податок на землю за ділянками, що перебувають у власності підприємства на <u>01.01.2007</u> —	100	100	100	300	200*	100	300
Податок на землю за ділянками, які заплановано придбати в 1-му кв. 2007 р.	—	50	50	100	50	50	100
Усього	100	150	150	400	250	<u>150</u>	400

2007 о Тпипяпл ²⁰⁰⁷ Р_{П7}²⁸ календарних днів, граничний строк сплати податку на землю за січень дии (р. припадає на 2 березня 2007 р.

Таблиця 10.8. Бюджет комунального податку за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума податку, грн						
	Нарахування				Сплата		
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Березень	Квітень	Разом
Комунальний податок, який стосується персоналу зі збуту	24	24	29	77	48	29	77
Комунальний податок, який стосується адміністративного персоналу	17	17	20	54	<u>34</u>	20	54
Разом	41	<u>41</u>	49	131	82	<u>49</u>	131

за січень (лютий) — $10 \cdot 17 \cdot 10 \% = 17$ грн;

за березень — $12 \cdot 17 \cdot 10 \% = 20,4$ грн.

Згідно з табл. 10.8 сплата комунального податку в розмірі 82 грн відобразиться в податковому платіжному календарі підприємства за 1-й квартал, 49 грн — за 2-й квартал 2007 р.

Бюджет внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Внески на соціальне страхування розраховуються від сум фонду оплати праці працівників і містять у собі внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків (ФССНВ), Фонду соціального страхування на випадок безробіття (ФССБ), Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (ФССТП), Пенсійного фонду (ПФ).

Для розрахунку бюджетної суми внесків на соціальне страхування використовуються дані про заробітну плату працівників підприємства з бюджету витрат на збут і адміністративних витрат підприємства.

При цьому потрібно врахувати, що база оподаткування внесків на соціальне страхування обмежується встановленою законодавством максимальною величиною, і з суми, яка її перевищує, внески не нараховуються.

Роботодавці (страхувальники) перераховують до фондів два види внесків: внески роботодавців (нарахування) і застрахованих осіб-працівників (утримання). Оскільки до внесків роботодавців відносять тільки нарахування, бюджетування внесків на соціальне страхування, як правило, здійснюється тільки в частині нарахувань на фонд оплати праці.

Перед складанням бюджету внесків на соціальне страхування слід ознайомитися з формами договірних відносин підприємства з фізичними особами, оскільки фізичні особи можуть працювати (надавати послуги підприємству) як за трудовим, так і за цивільно-правовим договором. У першому випадку на витрати з оплати праці будуть нараховуватися всі внески на соціальне страхування, у другому — тільки внески до Пенсійного фонду.

У наведеному прикладі припускаємо, що всі фізичні особи працюють за трудовими договорами, термін виплати заробітної плати (перерахування внесків) — 5-те число місяця, наступного за звітним. Ставки внесків на соціальне страхування

Бюджетування податків

в 2007 р. становитимуть: за внесками до ФССНВ — 1,36 %⁸, ФССБ — 1,3 % , ФССТП — 1,5 %, ПФ — 33,2 % від фонду оплати праці, а максимальна величина доходу, з якого стягуються внески на соціальне страхування — 7875 грн.

Оскільки заробітна плата в січні—лютому не відрізнялася, розмір внесків до фондів соціального страхування за ці місяці буде становити однакову суму.

1. Сума внесків до ФССНВ:

— з ФОП персоналу зі збуту:

за січень (лютий) — $10\,400 \cdot 1,36 : 100 = 141,44$ грн;

за березень — $13\,400 \cdot 1,36 : 100 = 182,24$ грн;

— з ФОП адміністративного персоналу:

за січень (лютий) — $15\,400 \cdot 1,36 : 100 = 209,44$ грн;

за березень — $16\,800 \cdot 1,36 : 100 = 228,48$ грн.

2. Сума внесків до ФССБ:

— з ФОП персоналу зі збуту:

за січень (лютий) — $10\,400 \cdot 1,3 : 100 = 135,2$ грн;

за березень — $13\,400 \cdot 1,3 : 100 = 174,2$ грн;

— з ФОП адміністративного персоналу:

за січень (лютий) — $15\,400 \cdot 1,3 : 100 = 200,2$ грн;

за березень — $16\,800 \cdot 1,3 : 100 = 218,4$ грн.

3. Сума внесків до ФССТП:

— з ФОП персоналу зі збуту:

за січень (лютий) — $10\,400 \cdot 1,5 : 100 = 156$ грн;

за березень — $13\,400 \cdot 1,5 : 100 = 201$ грн;

— з ФОП адміністративного персоналу:

за січень (лютий) — $15\,400 \cdot 1,5 : 100 = 231$ грн;

за березень — $16\,800 \cdot 1,5 : 100 = 252$ грн.

4. Сума внесків до ПФ:

— з ФОП персоналу зі збуту:

за січень (лютий) — $10\,400 \cdot 33,2 : 100 = 3452,8$ грн;

за березень — $13\,400 \cdot 33,2 : 100 = 4448,8$ грн;

— з ФОП адміністративного персоналу:

за січень (лютий) — $15\,400 \cdot 33,2 : 100 = 5112,8$ грн;

⁸ Страхові тарифи у ФССНВ встановлює Фонд індивідуально кожному підприємству залежно від класу ризику, в нашому випадку ми використали ставку для оптової торгівлі непродовольчими товарами.

За нормами чинного законодавства більшість внесків на соціальне страхування підлягає сплаті в момент одержання копій тив на оплату праці. Заробітна плата, як правило, виплачується два рази на місяць, однак, порядок перерахування внесків її авансових виплат Фонди соціального страхування трактують по-різному. У нашому прикладі для того, щоб спростити бю джетування, припустимо, що внески із заробітної плати за звітний місяць сплачуються в момент одержання коштів за ДРУ¹У половину місяця (5-го числа місяця, наступного за звіт ним). Результати розрахунку бюджету внесків на соціальне страхування наведено в табл. 10.9.

З таблиці 8 можна побачити, що вплив коштів із внесків на соціальне страхування в сумі $9638 + 9638 = 19\,276$ грн відобразиться в податковому платіжному календарі підприємства за 1-й квартал 2007 р., 11 282 грн — за 2-й квартал 2007 р.

Бюджет податку на прибуток

Складаючи бюджет податку на прибуток, використовують дані бюджетів продажу, закупівлі товарів, капітальних інвестицій, витрат на збут, адміністративних витрат, бюджетів податків, що включаються до складу валових витрат і ПДВ, додаткова інформація про форми договірних відносин, податкового статусу партнерів підприємства, складу основних фондів підприємства, податкових збитках за попередній період і т. п.

Припустимо, що за умовами прикладу відносини з продажу й придбання товарів ґрунтуються на договорах купівлі-прода- жу, при цьому всі партнери є платниками податку на прибуток і ПДВ, підприємство планує здійснювати тільки оподатковувані ПДВ операції, податкових збитків за результатами попередніх звітних періодів немає, ставка податку на прибуток — 25 % оподаткованого прибутку підприємства.

Залишкова вартість основних фондів (ОФ) в обліку з податку на прибуток станом на 1 січня 2007 р. наведена в табл.10.10.

Дані про залишкову вартість ОФ використовують для розрахунку податкової амортизації за звітний період і визначення суми ремонтних витрат, що включаються до валових витрат підприємства.

Гранична сума включення ремонтних витрат до валових витрат підприємства розраховується за формулою

Таблиця 10.9. Бюджет внесків на соціальне страхування за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума внесків, грн							
	Нарахування			Сплата				
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Лютий	Березень	Квітень	Разом
Внески, що стосуються персоналу зі збуту:								
ФССНВ	141	141	182	464	141	141	182	464
ФССБ	135	135	174	444	135	135	174	444
ФССТП	156	156	201	513	156	156	201	513
ПФ	3 453	3 453	4 449	11 355	3 453	3 453	4 449	11 355
Разом	3 885	3 885	5 006	12 776	3 885	3 885	5 006	12 776
Внески, що стосуються адміністративного персоналу:								
ФССНВ	209	209	228	646	209	209	228	646
ФССБ	200	200	218	618	200	200	218	618
ФССТП	231	231	252	714	231	231	252	714
ПФ	5 113	5 113	5 578	15 804	5 113	5 113	5 578	15 804
Разом	5 753	5 753	6 276	17 782	5 753	5 753	6 276	17 782
Усього	9 638	9 638	11 282	30 558	9 638	9 638	11 282	30 558

Таблиця 10.10. Склад основних фондів підприємства станом на 01.01.2007

Найменування ОФ	Група ОФ у податковому обліку*	Залишкова вартість (>■!• на 01.01.2007, тис. грн
Будинок складу	1	150
Разом група 1		150
Автомобіль	2	—
Вітрина	2	—
Стіл канцелярський	2	—
Разом група 2		300
Устаткування складу	3	—
Електрокар	3	—
Разом група 3		100
Комп'ютер	4	—
Телефонні апарати	4	—
Разом група 4		25
Усього ОФ		575

* З метою спрощення припустимо, що всі ОФ були придбані новітні після 01.01.2004, і амортизація на них нараховується за збільш* ними ставками.

$$P = \frac{O\Phi_{HM}}{100}, \quad (\text{Ю.1})$$

де P_{ms} — гранична сума витрат на ремонт, що включається до валових витрат підприємства, грн;

$O\Phi$ — залишкова вартість всіх груп ОФ станом на 1 січня бюджетного року, грн;

HM — норматив включення ремонтних витрат до валових витрат підприємства %

За умовами прикладу гранична сума віднесення ремонтних витрат до валових витрат становить: $575\ 000 \cdot 10 : 100 =$

57 500 грн, отже, до валових витрат можна віднести всю суму (10 000 грн) запланованих витрат на ремонт будинку офісу.

Перед складанням бюджету з податку на прибуток також глід проаналізувати всі види витрат на відповідність критеріям включення їх до складу валових витрат.

За даними прикладу проведений аналіз на відповідність критеріям валових витрат показує, що не включаються до валових витрат і не відображаються в бюджеті з податку на прибуток витрати на презентації і свята не в рекламних цілях у сумі 18 000 грн.

Складаючи бюджет з податку на прибуток, слід врахувати суму перерахування товарно-матеріальних цінностей відповідно до пп. 5.9 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”, що визначається за результатами звітного періоду (у розглянутому випадку — кварталі): $7000 \cdot 60 - 3000 \cdot 50 = 270\,000$ грн.

Сума амортизації ОФ за місяць розраховується так:

$(150\,000 \cdot 2 : 100 + 300\,000 \cdot 10 : 100 + 100\,000 \cdot 6 : 100 + 1 - 25\,000 \cdot 15 : 100) : 3 = 42\,750 : 3 = 14\,250$ грн.

До валового доходу і валових витрат включаються суми за виключенням ПДВ. Наприклад, сума валових доходів за січень визначається так: $1\,200\,000 : 120 \cdot 100 = 1\,000\,000$ грн, а валових витрат на закупівлю товарів — $600\,000 : 120 \cdot 100 = 500\,000$ грн.

Витрати на оплату праці включають заробітну плату адміністративного персоналу і персоналу зі збуту, і зокрема за січень вони розраховуються так: $10\,400 + 15\,400 = 25\,800$ грн.

До транспортних витрат можуть включатися різні види витрат, наприклад, оренда автомобілів, витрати на пально-мастильні матеріали (ПММ) для автомобілів, відрядні витрати експедитора й водія й т. п. З метою спрощення припустимо, що в наведеному прикладі транспортні витрати складаються з витрат на ПММ для вантажних автомобілів. Тоді до валових витрат за умови одержання податкових накладних включають суму без ПДВ, зокрема, за січень: $3600 : 120 \cdot 100 = 3000$ грн.

Аналіз даних щодо бюджету податку на прибуток показує, що податок на прибуток становить найбільш істотну частину витрат підприємства й може привести до впливу коштів у 2-му кварталі 2007 р. у розмірі 1 024 715 грн (табл. 10.11).

Таблиця 10.11. Бюджет податку на прибуток за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума податку, грн				
	Нарахування				Сплата
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Травень
1. Валові доходи:	1 000 000	2 500 000	3 750 000	7 250 000	—
1.1. Продаж товарів					
1.2. Перерахування запасів за п. 5.9 Закону про прибуток	—	—	—	270 000	—
Разом валових доходів	—	—	—	7 520 000	—
2. Валові витрати:	500 000	1 100 000	1 600 000	3 200 000	—
2.1. Закупівля товарів					
2.2. Оплата праці	25 800	25 800	30 200	81 800	—
2.3. Транспортування товарів покупцям	3 000	4 000	4 000	11 000	—
2.4. Реклама	10 000*	12 000	15 000	37 000	—
2.5. Передплата спеціалізованих видань	500	500	500	1 500	—
2.6. Ремонт будинку офісу	—	—	10 000*	10 000	—
2.7. Оплата послуг зв'язку (телефон, факс)	2 000	2 000	2 000	6 000	—
2.8. Податок на землю	100	150	150	400	—
2.9. Комунальний податок	41	41	49	131	—
2.10. Внески на соціальне страхування	9 638	9 638	11 282	30 558	—

Закінчення табл. 10.11

Показник	Сума податку, грн				
	Нарахування				Сплата
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Травень
Разом валових витрат	551 079	1 154 129	1 673 181	3 378 389	—
3. Амортизація ОФ	14 250	14 250	14 250	42 750	—
4. Оподатковуваний прибуток	—	—	—	4 098 861	—
5. Податок на прибуток	—	—	—	1 024 715	1 024 715

* Для спрощення припустимо, що в ці витрати не включалися суми ПДВ

Бюджет податку на додану вартість

Бюджет ПДВ складається на підставі даних бюджетів про дажу, закупівель товарів, бюджету податку на прибуток, іп формації про форми договірних відносин і податковий статусі партнерів.

Зокрема, перед відображенням у бюджеті ПДВ податкового кредиту необхідно проаналізувати інформацію про те, чи < контрагенти платниками ПДВ, чи відносяться витрати до гоо подарської діяльності підприємства, дату (період) настаніш першої події з ПДВ, чи відповідають ціни на реалізовану про дукцію рівню звичайних цін.

Так, за умовами розглянутого прикладу не пов'язані з гос подарською діяльністю витрати на презентації й свята не в рек ламних цілях, за якими не надається право на податковий кро дит з ПДВ. Не включається до податкового кредиту за 1-й квар тал 2007 р. ПДВ з придбаного устаткування складу, тому що перша подія — оплата складу відбулася в 4-му кварталі 2006 р., і, відповідно в цьому періоді виникло право на подат ковий кредит з ПДВ.

Оскільки підприємства можуть сплачувати ПДВ щомісячно або поквартально, бюджет ПДВ може складатися з помісячною або поквартальною розбивкою. У наведеному прикладі припускаємо, що підприємство має місячний базовий податковий період з ПДВ і ціни на реалізовані товари відповідають звичайним (табл. 10.12).

З даних табл. 11 можна побачити, що за сумою витрат підприємства ПДВ займає друге місце після податку на прибуток (785 600 грн) і може спричинити вплив коштів у 1-му кварталі 2007 р. у розмірі 356 800 грн, в 2-му кварталі — у сумі 428 800 грн.

Генеральний (зведений) бюджет податків

На підставі наведених вище даних складемо генеральний (зведений) бюджет податків і податковий платіжний календар на 1-й квартал 2007 р. (табл. 10.13—10.14).

З даних генерального (зведеного) бюджету податків і податкового платіжного календаря можна побачити, що бюджетна сума податкових платежів перевищує бюджетні витрати на капітальні інвестиції, витрати на збут і адміністративні витрати підприємства.

Таблиця 10.12. Бюджет ПДВ за 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума податку, грн.						
	Нарахування			Сплата			
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Березень	Квітень	Разом
1. Податкове зобов'язання	200 000*	500 000	750 000	1 450 000	—	—	—
2. Податковий кредит:	—	—	—	—	—	—	—
2.1. Закупівля товарів	100 000	220 000	320 000	640 000	—	—	—
2.2. Транспортування товарів покуп- цям	600	800	800	2 200	—	—	—
2.3. Оплата послуг зв'язку (телефон, факс)	400	400	400	1 200	—	—	—
2.4. Придбання ОФ: будинок офісу	—	20 000	—	20 000	—	—	—
2.5. Мобільні телефони	1 000	—	—	1 000	—	—	—
Разом податковий кредит	102 000	241 200	321 200	664 400	—	—	—
3. Підсумкове податкове зобов'язання з ПДВ	98 000	258 800	428 800	785 600	356 800**	428 800	785 600

* Розраховано: $1\,200\,000 : 120 \cdot 20 = 200\,000$ грн.

** Оскільки в лютому 2007 р. 28 календарних днів, остання дата плати ПДВ за січень 2007 р. припадає на 2 березня 2007 р.

Таблиця 10.13. Генеральний (зведений) бюджет податків на 1-й квартал 2007 р.

Показник	Сума податку, грн								
	Нарахування				сплата				
	Січень	Лютий	Березень	Разом	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Разом
Податок на землю	100	150	150	400	—	250	150	—	400
Комунальний податок	41	41	49	131	—	82	49	—	131
Внески до ФССНВ	350	350	410	1 110	350	350	410	—	1110
Внески до ФССБ	335	335	392	1062	335	335	392	—	1 062
Внески до ФССП	387	387	453	1 227	387	387	453	—	1 227
Внески до ПФ	8 566	8 566	10 584	27 716	8 566	8 566	10 584	—	27 716
Податок на прибуток	—	—	—	1 024 715	—	—	—	1024 715	1024 715
ПДВ	98 000	258 800	428 800	785 600	—	356 800	428 800	—	785 600
Усього податків	107 779	268 629	440 838	1 841 961	9 638	366 770	440 838	1 024 715	1 841 961

Таблиця 10.14. Податковий платіжний календар підприємства на 1-й квартал 2007 р.

Вид податкового платежу	Період						Разом* **
	Січень		Лютий		Березень		
	дата	сума	дата	сума	дата	сума	
Податок на землю	30.01.07	**	—	—	02.03.07	250	250
Комунальний податок	30.01.07	**	—	—	02.03.07	82	82
Внески до ФССНВ	05.01.07	**	05.02.07	350	05.03.07	350	700
Внески до ФССБ	05.01.07	**	05.02.07	335	05.03.07	335	670
Внески до ФССП	05.01.07	**	05.02.07	387	05.03.07	387	774
Внески до ПФ	05.01.07	**	05.02.07	8 566	05.03.07	8 566	17 132
Податок на прибуток	—	■ —	20.02.07	**	—	—	—
ПДВ	30.01.07	**	—	—	02.03.07	356 800	356 800
Усього податків*	—	—	—	9 638	—	366 770	376 408

* Оскільки в наведеному прикладі з метою спрощення не приводяться показники бюджету податків за 4-й квартал 2006 р., в цій графі відображаються лише показники за 1-й квартал 2007 р.

** Дані бюджету податків за 4-й квартал 2006 р.

Так, у розглянутому прикладі податкові витрати підприємства за 1-й квартал призведуть до зниження балансового прибутку підприємства на 1 841 962 грн й істотно вплинуть на фінансову стабільність підприємства. З метою зниження цього негативного впливу підприємству доцільно впровадити на підприємстві політику податкового планування.

Таким чином, бюджетування податків дає змогу проаналізувати вплив податкових витрат на прогностичні фінансові результати підприємства і зробити висновок про необхідність використання на підприємстві заходів щодо податкового планування.

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття “бюджетування” й охарактеризуйте види бюджетів підприємства.
2. Охарактеризуйте взаємозв’язок бюджетів податків з операційними та фінансовими бюджетами підприємства.
3. Сформулюйте принципи бюджетування податків.
4. Які з операційних бюджетів підприємства використовуються при розробці бюджету податку на прибуток підприємства?
5. Охарактеризуйте особливості складання бюджету ПДВ і його взаємозв’язок з бюджетом податку на прибуток підприємств.
6. Опишіть внутрішні взаємозв’язки системи бюджетування податків на підприємстві.
7. Що таке генеральний (зведений) бюджет податків і як він складається?
8. Дайте визначення поняття “ефект зсуву” у бюджетуванні податків.
9. Що таке “податковий платіжний календар” і як він пов’язаний із процесом бюджетування податків?

Тема 11

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ У СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

11.1. Поняття і сутність податкового планування

Високий рівень податкового навантаження потребує особливого підходу до управління податковими витратами підприємства, в основу якого покладено заходи з оптимізації податкових наслідків здійснення господарської діяльності. При цьому можуть використовуватися як законні, так і незаконні способи.

До незаконних способів відносять ухилення від сплати податків, законні способи фахівці характеризують по-різному (рис. 11.1).

Так, представники органів ДПС, зазвичай розуміють під мінімізацією податків зменшення податків за допомогою використання “прогалин” та “лазівок” у законодавстві й негативно ставляться до суб’єктів господарювання, які використовують такий шлях мінімізації податків.

Наприклад, в наказі ДПАУ від 11.12.2006 № 766 визначено, що основними напрямками роботи органів ДПС під час здійснення аналізу діяльності суб’єктів господарювання, які мінімізують податкові зобов’язання при визначенні податку на прибуток, є:

— відбір суб'єктів господарювання, які мінімізують податкові зобов'язання;

— оперативне передання результатів здійсненого відбору всім визначеним підрозділам органів ДПС для відпрацювання наявної інформації про цих платників та вчинення дієвих заходів із запобігання мінімізації та ухилення від сплати податків;

— аналіз та систематизація наявної інформації із внутрішніх та зовнішніх джерел;

— формування інформаційно-аналітичної довідки на підставі аналізу податкової звітності, інформації із зовнішніх джерел, інформації щодо вчинених дій та встановлених фактів виявлених порушень за підприємствами, які мінімізують податкові зобов'язання;

— відбір платників податків, які підлягають обов'язковим плановим або позаплановим перевіркам з метою мінімізації безрезультативних перевірок;

— запобігання використанню різноманітних схем ухилення від оподаткування.

До підприємств, які мінімізують податкові зобов'язання, згідно з цим наказом відносять такі:

1. СПД, що мають від'ємне значення об'єкта оподаткування, — “збиткові”.

2. СПД, що визначили нульове значення нарахованої суми податку на прибуток, крім платників, у яких р. 08 декларації з прибутку < 0 .

3. СПД, у яких податкове навантаження $< 1\%$ при тому, що 08 > 0 .

4. СПД з кількістю працівників до п'яти осіб, у яких співвідношення позитивного сальдо між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту з ПДВ до обсягів операцій, що оподатковуються за 20-відсотковою ставкою за місяць, становить до 5%.

5. СПД з різною кількістю працівників, у яких розмір податкового зобов'язання дорівнює розміру податкового кредиту за місяць та розмір обсягу поставок за цей місяць більший за відповідну суму по кожній галузі окремо.

Отже, працівники органів ДПС на практиці прирівнюють заходи з мінімізації податкових платежів до ухилення від

Способи зменшення податкових
платежів

----- ► Законні (легальні)

Незаконні (нелегальні) <

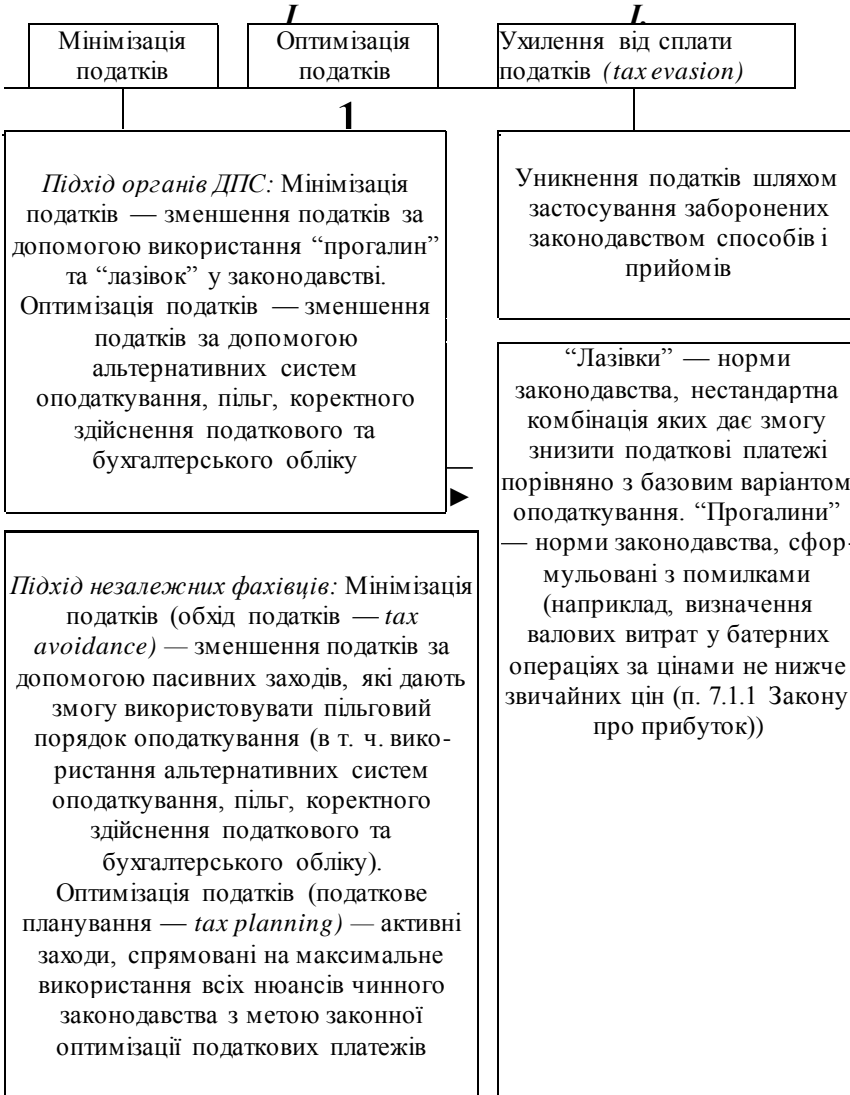


Рис. 11.1. Способи зменшення податкових платежів підприємства

сплати податків, що є некоректним, оскільки поняття податкового планування й ухилення від сплати податків принципово відрізняються за критерієм законності, а саме: заходи, які здійснюються в межах чинного законодавства, не відносять до ухилення від сплати податків.

Деякі способи ухилення від сплати податків представлено на рис. 11.2. Залежно від обставин здійсненні дії з ухилення від сплати податків переслідуються в адміністративному або кримінальному порядку, а заходи щодо законної оптимізації податків — ні.

Тобто, до *ухилення від сплати податків* відносять протиправні дії зі зменшення податкових зобов'язань, які спричиняють у випадку виявлення відповідальність за порушення податкового законодавства¹.

На перевагу позиції представників органів ДПС, незалежні фахівці поняття мінімізації та оптимізації податків відносять до законних засобів зниження податкових платежів. При цьому критерієм розведення цих понять є спрямування заходів, і як наслідок, методи і способи, що в них використовуються.

Мінімізація податків передбачає використання пасивних заходів, а оптимізація податків — активні дії, спрямовані на максимальне використання всіх нюансів чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів. До таких дій відносять податкове планування.

Фахівці по-різному трактують поняття податкового планування, при цьому всі визначення можна об'єднати у два концептуальних підходи.

Запертого підходу, якого дотримується, зокрема, І. Бланк, під податковим плануванням розуміють процес планування підприємством податкових платежів на майбутній період. Так, І. Бланк визначає термін “податкове планування” так: “Найважливіший етап розробки податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розробку графіка їхньої

¹ Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика. — Донецк: НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти, 2003. — 228 с.— С. 10.

сплати”². Аналогічне визначення наводиться і в Економічному словнику³, на що звертає увагу А. Єлісєєв⁴.

За другого підходу основним напрямком податкового планування вважають оптимізацію податкових платежів підприємства. Наприклад, у Новому економічному і юридичному словнику⁵ податкове планування визначається як: “Вибір між різними варіантами здійснення діяльності юридичної особи й розміщення його активів, спрямований на досягнення можливо низького рівня виникаючих при цьому податкових зобов’язань”. Л. Марцулевич формулює поняття податкового планування так: “Сукупність методів, прийомів і способів, що дозволяють у рамках податкового законодавства максимально скоротити податкові зобов’язання юридичної або фізичної особи”⁶. Аналогічний підхід до визначення податкового планування з незначними уточненнями висловлюють у своїх працях і А. Чудаков, Б. Рагозін, Т. Козенкова⁷ та ін.

Враховуючи цільову спрямованість податкового планування на оптимізацію податкових платежів суб’єктів податкового планування й наявність спеціальної методики його здійснення, слід погодитися з А. Загороднім, А. Єлісєєвим та О. Вилко-

² *Бланк И. А.* Основы финансового менеджмента. — Т. 2. — К.: Ника-Центр, 1999. — 512 с.; *Бланк И. А.* Словарь-справочник финансового менеджера. — К.: Ника-Центр, 1998. — 480 с.

³ Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Уклад. Л. М. Олексієнко, В. М. Олексієнко, А. І. Юркевич — К.: Видав, буд. “Максимум”, 2000. — 592 с. — С. 157.

⁴ *Єлісєєв А. В.* Податкове планування на підприємстві: Дис. ... канд. екон. наук. — Л., 2003. — 204 с.

⁵ Новый экономический и юридический словарь / Сост. А. Н. Азрилян. — М.: Институт новой экономики, 2003. — 1088 с. — С. 566.

⁶ *Марцулевич Л. М.* Налоговое планирование в высших учебных заведениях (Препринт). — СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 2000. — 11 с. — С. 3.

⁷ *Чудаков А. В.* Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. екон. наук. — Екатеринбург, 2001. — 228 с.; *Рагозин Б. А.* Налоговое планирование на предприятиях и в организациях. — Т. 1. — М.: Аналитика-Пресс, 1996. — 432 с.; *Козенкова Т. А.* Вплив податкового планування на фінансові результати діяльності підприємства: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2000. — 169 с.

вою й М. Романовським⁸ стосовно того, що перший концептуальний підхід визначає поняття планування податків, а другий податкового планування. Проте з метою остаточного розведення цих понять перше з них має сенс позначити як бюджетування податків.

Отже, *податкове планування* можна визначити як систему заходів підприємства, спрямовану на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації його податкових платежів.

Ця діяльність платника податків спрямована не на порушення податкового законодавства, а тільки на законне використання всіх чинних пільг і особливостей податкового права на свою користь. Податкове планування означає сукупність планових дій, об'єднаних в єдину систему і спрямованих на максимальне врахування можливостей оптимізації податкових платежів у межах загального стратегічного планування підприємства.

Більшість авторів схиляються до думки, що кінцевою метою податкового планування є не мінімізація, а оптимізація податкових платежів і процес реалізації податкового планування слід здійснювати системно, з урахуванням впливу заходів з оптимізації податкових платежів на фінансовий стан⁹.

Отже, можна сказати, що *метою* податкового планування на підприємствах є вибір такого шляху, за якого прибуток підприємства наближають до максимуму, а ризики діяльності в сфері оподаткування — до мінімуму.

У межах реалізації цієї мети виконуються *завдання* податкового планування, до яких можна віднести такі:

- 1) суворе дотримання податкового законодавства;

⁸ *Слісєєв А.В.* Податкове планування на підприємстві: Дис. ... канд. екон. наук. — Л., 2003. — 204 с.; *Вылкова Е., Романовский М.* Налоговое планирование. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с.

⁹ *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. — Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. — 272 с.; *Вылкова Е., Романовский М.* Налоговое планирование. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с.; *Мельник В.М., Грицащенко ІА., Іванишина О.С.* Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посіб. — К.: Кондор, 2003. — 160 с.

- 2) максимальне збільшення прибутковості бізнесу;
- 3) законне використання податкових пільг і особливостей податкового права;
- 4) управління потоками грошових коштів;
- 5) ефективне співробітництво з учасниками податкового планування;
- б) налагодження партнерських відносин з місцевими органами самоврядування, законодавчими, податковими, фінансовими та судовими органами.

Суб'єктами податкового планування виступають суб'єкти, в інтересах яких застосовуються заходи податкового планування, зокрема: юридичні особи, фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності й фізичні особи — громадяни (які не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності).

Об'єктом податкового планування є податки суб'єкта податкового планування.

Податкове планування як і бюджетування податків ґрунтується на показниках операційних бюджетів підприємства й закінчується складанням бюджетів податків (податкових планів) та податкового платіжного календаря підприємства. Однак розходження між цими формами реалізації податкової політики проявляється у тому, що в процесі бюджетування податків на основі показників бюджетів підприємства здійснюється одноваріантний розрахунок податкових платежів, а в податковому плануванні показники бюджетів використовуються для моделювання альтернативних варіантів оподаткування, з яких надалі обирається варіант з оптимальними показниками.

Податкове планування відрізняється від бюджетування податків також тим, що внаслідок здійснення заходів податкового планування, як правило, змінюються показники більшості операційних і фінансових бюджетів підприємства, а результати бюджетування податків впливають лише на фінансові бюджети підприємства (рис. 11.3).

Таким чином, взаємозв'язок податкового планування із системою бюджетів підприємства відбувається за двома напрямками.

1. У процесі реалізації первинного зв'язку показники операційних бюджетів виступають базою для розрахунку подат-

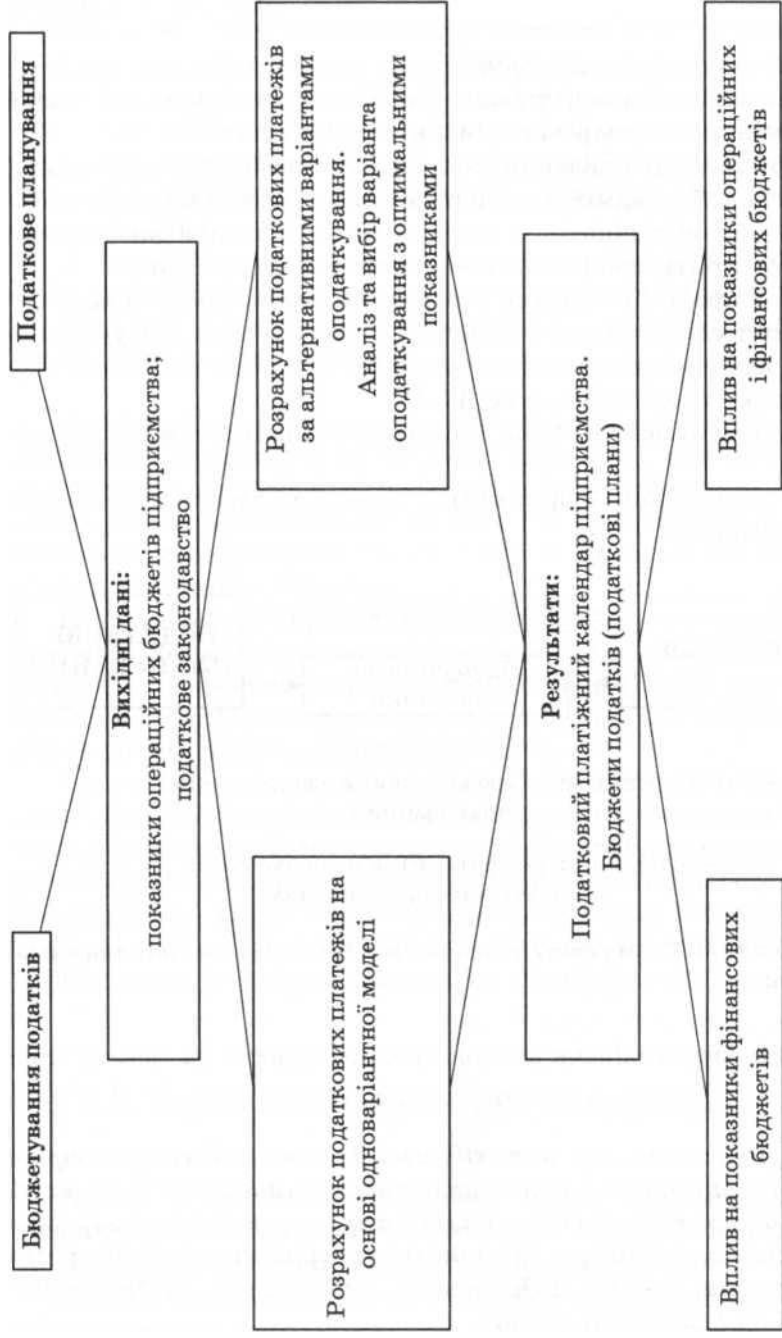


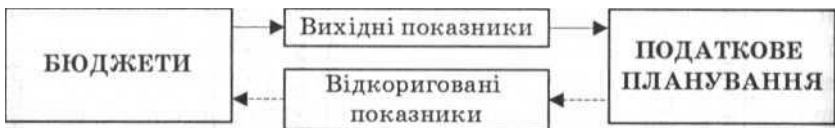
Рис. 11.3. Логічна послідовність здійснення процесу бюджетування податків і податкового планування

кових платежів за альтернативними варіантами оподаткування, на підставі аналізу яких обирається раціональний спосіб здійснення господарської діяльності підприємства.

Наприклад, показники бюджетів виробництва, продажу, витрат на збут, адміністративних витрат, капітальних інвестицій, грошових коштів є вихідними даними для визначення варіантів оптимізації платежів з податку на прибуток.

2. У процесі реалізації вторинного (зворотного) зв'язку показники операційних і фінансових бюджетів коригуються з урахуванням підсумкових результатів здійснення заходів податкового планування (рис. 11.4).

- первинний зв'язок бюджетів з податковим плануванням;
- вторинний (зворотний) зв'язок бюджетів з податковим плануванням



-----> Первинний зв'язок бюджетів з податковим плануванням

-----► Вторинний (зворотний) зв'язок бюджетів з податковим плануванням

Рис. 11.4. Схема системного зв'язку бюджетів з податковим плануванням

Цей взаємозв'язок можна проілюструвати на такому прикладі.

Припустимо, що за вихідними даними бюджету витрат на збут заробітна плата маркетолога складає 2000 грн на місяць, а нарахування на соціальне страхування з його заробітної плати — 750 грн. Ці показники приймають за базу для здійснення заходів податкового планування, тобто здійснюється первинний зв'язок.

У процесі податкового планування з'ясувалося, що підприємство може уникнути відтоку коштів у вигляді податкових платежів (750 грн), якщо замість постійного працівника послуги з маркетингового дослідження йому буде надавати приватний підприємець, який перебуває на спрощеній системі оподаткування.

Якщо керівництво підприємства прийме рішення щодо зміни наявної форми взаємин, то розглянутий показник бюджету витрат на збут знизиться на 750 грн, отже, буде здійснено вторинний (зворотний) зв'язок.

Серед інших розходжень можна виділити наявність у податковому плануванні спеціальної методики, яка дає змогу розрахувати податкові платежі суб'єкта податкового планування за альтернативними варіантами оподаткування, проаналізувати їх ефективність і вибрати оптимальний варіант із погляду платника податків.

Під альтернативними варіантами оподаткування, як правило, розуміють альтернативні способи оформлення як окремої господарської операції, так і господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності в цілому, що супроводжуються різним рівнем оподаткування.

Таким чином, чинне законодавство і практика підприємницької діяльності на будь-якій стадії життєвого циклу суб'єкта господарювання забезпечують можливість різноманітного його розвитку. Завданням податкового планування є, в остаточному підсумку, вибір того варіанта здійснення господарської діяльності, який з урахуванням його податкових наслідків найбільшою мірою відповідає цілям підприємства.

11.2. Принципи податкового планування

Відповідно до визначення з Великого тлумачного словника російської мови принципом вважається “основне, вихідне положення якої-небудь теорії, навчання, науки й т. п.”

Щодо теорії податкового планування це визначення можна інтерпретувати як: “основне, вихідне положення теорії подат-

нового планування”, тобто до принципів податкового планування слід зараховувати положення, які визначають сутність процесу податкового планування, його основу.

Необхідно відзначити, що у фінансовій науці немає єдиної позиції щодо класифікації принципів податкового планування, і фахівці трактують їх по-різному, однак близькість поглядів проявляється в тому, що основним принципом податкового планування є *принцип законності*.

Беручи до уваги різнобічність і численність принципів податкового планування, для полегшення сприйняття доцільно їх класифікувати на загальні й спеціальні.

До *загальних принципів* можна віднести принципи, властиві будь-якому виду планування (бюджетування) підприємства, і в тому числі податковому плануванню як підсистемі внутріфірмового планування підприємства.

До *спеціальних принципів* слід зараховувати принципи, які визначають специфіку процесу податкового планування, тобто його відмінні ознаки в системі внутріфірмового планування підприємства (рис. 11.5).

Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків і щодо податкового планування їх можна охарактеризувати так.

1. Принцип єдності (системності) передбачає, що податкове планування має системний характер. Це, зокрема, означає, що, по-перше, податкові плани необхідно скоординувати з бюджетами підприємства (бюджетом виробництва, продажу, витрат на збут тощо), по-друге, податкові плани окремих підрозділів підприємства слід скоординувати із загальним (генеральним) податковим планом підприємства.

Наприклад, за даними прикладу, наведеного в підрозділі 11.1, у результаті зміни форми договірних відносин з маркетологом знизиться сума відрахувань на соціальне страхування в податковому плані, у зв'язку з чим необхідно буде внести зміни до бюджету витрат на збут, первісні показники якого за відповідною статтею зменшаться на 750 грн.

Крім того, зниження відрахувань на соціальне страхування в податковому плані підрозділу збуту вплине на загальний



Рис. 11.5. Класифікація принципів податкового планування

(генеральний) податковий план підприємства, показники якого також зменшаться на 750 грн.

Таким чином, згідно з принципом системності, коригування показників податкового плану підрозділу збуту слід скоординувати з показниками бюджету витрат на збут і загального (генерального) податкового плану підприємства.

2. **Принцип участі** означає, що кожен співробітник підприємства, який має безпосереднє відношення до податкового планування, повинен брати участь у розробці податкових планів.

Деякі автори дотримуються думки, що основу податкового планування повинен становити принцип конфіденційності,

згідно з яким інформація щодо заходів податкового планування не підлягає розголошенню серед співробітників суб'єкта господарювання, оскільки органи контролю асоціюють податкове планування з ухиленням від сплати податків. З таким підходом у цілому можна погодитися, однак, на нашу думку, принцип конфіденційності необхідно застосовувати до тих осіб, яких не стосуються заходи податкового планування.

Що ж стосується осіб, які беруть участь у цьому процесі, то відсутність у них відповідної інформації може призвести до зворотного ефекту, який, зокрема, проявляється у виникненні конфліктних ситуацій з органами контролю з питань правомірності методів податкового планування. Так, відсутність у задіяних в заходах податкового планування посадових осіб повної інформації, наприклад, про сутність зміни форм договірних відносин, може призвести до неможливості адекватного реагування на питання контролюючих осіб, і, як наслідок, до сумнівів у відповідності фактичних намірів сторін задекларованим.

Наприклад, з метою відстрочення платежів з податку на прибуток і ПДВ сторони можуть домовитися про відвантаження продукції в останніх числах звітного періоду за договором відповідального зберігання з подальшим укладанням договору купівлі-продажу (у перших числах наступного звітного періоду). Про намір передати товари спочатку на відповідальне зберігання крім директорського персоналу й бухгалтерії мають бути поінформовані відповідні працівники відділу збуту (постачання). І якщо, наприклад, працівник відділу збуту контрагента-хранителя не буде знати про те, що до моменту переукладання договору товар перебуває на відповідальному зберіганні, цей товар може бути раніше строку використаний у господарській діяльності, у результаті чого він згідно з пп. 1.23 Закону про прибуток буде вважатися безкоштовно наданим хранителю, включиться для хранителя й особи, що віддала його на зберігання, у валові доходи з прибутку, а в останнього потраплять ще під обкладання ПДВ.

Тобто порушення принципу участі замість податкової економії призведе до додаткового відтоку коштів у сторін.

3. Принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового планування має здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати й коригувати залежно від змін законодавства.

Цей принцип особливо важливо враховувати при здійсненні податкового планування в умовах динамічного, нестабільного законодавства, коли норми, на яких ґрунтуються заходи податкового планування, можуть змінюватися.

Наприклад, один зі способів податкової оптимізації полягає в заміні трудових відносин з особою, яка надає послуги підприємству, на цивільно-правові відносини із приватним підприємцем — платником єдиного податку. Водночас із 2005 р. Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про державний бюджет на 2005 рік і деякі інші законодавчі акти” від 25.03.2005 № 2505 IV були внесені зміни в п. 1.8 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-IV, дія яких поширювалося на період з 31.03.2005 до 29.06.2005 р. Відповідно до внесених змін до найманих осіб для цілей оподаткування з доходів фізичних осіб прирівнювалися також приватні підприємці — платники єдиного й фіксованого податку, що надають послуги платнику податку на період більше 1 календарного місяця. У зв’язку з цим ДПАУ випустила лист від 19.04.2005 № 7548/7/17-3218, у якому наведені критерії, за якими особа не вважалася найманим робітником.

Відповідно до принципу безперервності суб’єкти господарювання для запобігання негативних наслідків щодо донора-хування податку з доходів фізичних осіб змінили форми відносин під критерії, наведені в зазначеному листі ДПАУ.

4. Принцип гнучкості полягає в тому, що податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати з урахуванням непередбачених змін обставин (наприклад, зміни в законодавстві).

Цей принцип нерозривно пов’язаний із принципом безперервності, перспективності й альтернативності. Гнучкість планування забезпечується різними способами, зокрема, наявністю альтернативних варіантів оформлення господарських опе-

рацій, коригуванням відсотка економії податкових платежів у схемах оптимізації тощо.

Наприклад, підприємство планує в майбутньому періоді перевести на структуру-сателіта¹⁰ — платника єдиного податку 35 % націнки товару, загальна вартість якого становить 100 тис. грн, що призведе до зниження податку на прибуток на суму $100\ 000 \cdot 0,35 \cdot 0,25 = 8750$ грн. Відповідно складається подекадний податковий план, який передбачає, що в 1-й декаді націнка на реалізовані товари складе 40%, або 40 тис. грн (податкова економія — $40000 \cdot 0,35 \cdot 0,25 = 3500$ грн). Встановлений на підприємстві норматив відхилень планових показників податкових відрахувань від фактичних — 10%.

Підсумки виконання плану за 1-шу декаду свідчать про те, що стаття валових витрат з відрахувань на рекламу знизилася на 5 тис. грн, що може призвести до відхилень у виконанні податкового плану на $5000 \cdot 0,25 = 1250$ грн. З метою запобігання таким результатам коригується податковий план на наступний період за статтею “делегування націнки структурі-сателіту”, відсоток передачі якої складе $(8750 - 3500 + 1250) : 0,25 : 60\ 000 = 43,33\ %$. Тоді податкова економія за цією статтею при дотриманні інших запланованих показників складе $3500 + 60\ 000 \cdot 0,4333 \cdot 0,25 = 10\ 000$ грн, що компенсує відсутню суму економії за статтею “витрати на рекламу”. Отже, згідно з принципом гнучкості заплановані договірні відносини із сателітом необхідно оформляти таким чином, щоб їх можна було відкоригувати залежно від обставин, що змінилися.

5. Принцип точності означає, що податкові плани мають бути точні, конкретизовані й деталізовані такою мірою, якою це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори (умови). Дотри-

¹⁰ Під структурою-сателітом звичайно розуміють спеціально створену структуру, діяльність якої спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Структурою-сателітом, як правило, є фізичні або юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, наприклад, юридичні й фізичні особи — платники єдиного податку.

мання цього принципу дає змогу здійснити своєчасне коригування раніше складених податкових планів для досягнення бажаного результату.

Зокрема в попередньому прикладі дотримання запланованих показників стало можливим завдяки подекадній розбивці податкових планів з точно розрахованим розміром економії податкових платежів, встановлених у процентному співвідношенні від сум націнки, яку делегували.

Спеціальні принципи податкового планування можна визначити так:

Принцип законності передбачає, що податкове планування необхідно здійснювати в строгій відповідності із чинним законодавством.

При цьому проведення заходів податкового планування слід розробляти з урахуванням наявності в цивільному законодавстві понять фіктивної й удаваної угоди, які можуть бути згодом визнані судом недійсними.

До *фіктивної угоди* за нормами ст. 234 Цивільного кодексу України відносять угоду, що здійснюється без наміру створення правових наслідків, обумовлених цією угодою.

Приклад фіктивної угоди.

Підприємство-платник податку на прибуток здійснює діяльність з пошиття головних уборів. З метою мінімізації платежів з податку на прибуток підприємство укладає із приватним підприємцем-платником єдиного податку договір на одержання маркетингових послуг з дослідження ринку збуту велосипедів. При цьому бізнес-планом та іншими документами підприємства не підтверджуються наміри підприємства на здійснення надалі діяльності з торгівлі або виробництва велосипедів, а звіту про маркетингові дослідження на підприємстві немає.

При виникненні обґрунтованих підозр органи контролю можуть звернутися з позовом до суду про визнання угоди фіктивною на основі того, що намірів у підприємства щодо дослідження ринку фактично не було

Удаваною угодою згідно зі ст. 235 ЦКУ є угода, яку вчинено сторонами для приховання іншої угоди, яку вони насправді вчинили.

Приклад удаваної угоди.

Підприємству — платнику податку на прибуток необхідно одержати позику в сумі 20 тис. грн на строк більше 1 кварталу від підприємства — неплатника податку на прибуток. З метою мінімізації негативних наслідків договору позики з податку на прибуток" підприємство-позичальник замість договору позики укладає із підприємством-позикодавцем договір комісії на придбання устаткування. За цим договором позикодавець (комітент) перераховує позичальнику (комісіонеру) 20 тис. грн на придбання устаткування за рахунок комітента.

Після закінчення строку повернення позики договір комісії розривається і 20 тис. грн без обкладання податком на прибуток і ПДВ повертаються займодавцю (комітенту).

Якщо зібрана доказова база (наприклад, матеріали опитування посадових осіб) свідчатиме, що за фактичними намірами сторін був укладений договір позики, а не комісії, ця угода може бути визнана удаваною в судовому порядку.

Отже фіктивна угода фактично не відбувається, а удавана угода прикриває собою іншу угоду, яку сторони здійснюють фактично. З наведеного можна зробити висновок, що при проведенні податкового планування вимогам законодавства має відповідати як документальне оформлення угод, так і їх фактична спрямованість (сутність).

Принцип комплексності полягає в тому, що податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу. При цьому в податковому плануванні необхідно брати до уваги всі галузі

¹¹ Згідно з пп. 4.1.6 Закону про прибуток, сума неповерненої на кінець звітного періоду позики, отриманої від неплатника податку на прибуток, включається до валових доходів позичальника й обкладається податком на прибуток (за даними прикладу в розмірі 20 000 x х 25 % = 5 000 грн).

права (трудове, цивільне тощо), які мають безпосереднє відношення до схем оптимізації.

Зокрема, згідно з цим принципом при здійсненні оптимізації податку на прибуток слід врахувати, що більшість податків, які сплачуються підприємством, включаються до складу валових витрат, у зв'язку із чим їх зниження спричинить збільшення податку на прибуток. Наприклад, при плановому зниженні податку на землю на суму 1000 грн податок на прибуток збільшиться на суму $1000 \cdot 0,25 = 250$ грн.

Принцип оптимального співвідношення ризику й вигід передбачає, що економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження з урахуванням ризиків.

Акцент в цьому принципі на оптимальному співвідношенні вигід з ризиками обумовлений тим, що ризики в податковому плануванні займають особливе місце. Як відзначалося раніше, специфіка податкового планування проявляється зокрема в тому, що в деяких випадках важко провести межу між законними й незаконними способами оптимізації, у зв'язку із чим виникає ризик зарахування їх до ухилення від сплати податків. І оскільки такі дії органів контролю можуть призвести до зворотного ефекту, тобто додаткового відволікання оборотних коштів підприємства з можливістю залучення посадових осіб до адміністративної або кримінальної відповідальності, ризики в податковому плануванні іноді мають основне значення порівняно із прибутковістю. Дотримуючись цього принципу після всебічного аналізу ризиків у деяких випадках доцільніше відмовитися від проекту, який приносить більшу суму прибутку, але супроводжується більшою ризиковістю.

Наприклад, деякі підприємства на практиці використовують схему оптимізації податку на прибуток методом делегування податків структурі-сателіту, який перебуває на спрощеній системі оподаткування, шляхом укладання договорів комісії, у яких сателіт виступає комісіонером.

При цьому розглядаються два варіанти, у яких комісіонером може виступати суб'єкт підприємницької діяльності —

платник єдиного податку фізична або юридична особа. Використання фізичної особи — платника єдиного податку з погляду рентабельності, як правило, більш вигідно, оскільки він сплачує фіксовану суму податку. При цьому ДПАУ вказала, що обчислення суми єдиного податку в осіб, що здійснюють посередницькі операції, необхідно здійснювати залежно від суми комісійної винагороди. (Лист ДПАУ від 03.01.2001 № 1/2/15- 1314 і від 06.07.2006 № 12710/7/16-1517).

Разом з тим аналіз листів ДПАУ свідчить про те, що при розрахунку граничної суми виторгу для застосування спрощеної системи оподаткування необхідно враховувати всю суму, що надходить до комітенту (Лист ДПАУ від 06.07.2006 № 12710/7/16-1517 і від 23.11.2006 № 13290/6/17-0416).

Незважаючи на те, що об'єкти для розрахунку граничної суми й визначення бази єдиного податку збігаються, в “зважаєному” варіанті податкової політики, підприємству слід врахувати цю позицію ДПАУ.

Принцип перспективності передбачає, що при розробці податкового плану слід враховувати майбутні можливі зміни законодавства.

Проекти внесення змін у законодавство публікуються в рубриках “Перспективне законодавство” засобів масової інформації й у мережі Інтернет. Слід зазначити, що цей принцип має особливе значення в умовах нестабільного, динамічного законодавства, коли прогноз внесення змін значно ускладнюється. Постійний моніторинг можливих перспективних змін дозволяє підібрати альтернативні варіанти базового оформлення господарських операцій і знизити податкові втрати.

Наприклад, на підставі прогнозу внесення можливих змін до Закону України “Про державний бюджет на 2005 р.” від 25.03.2005 № 2505-ІУ, яким істотно обмежувався перелік видів діяльності, які дозволяють перебувати на спрощеній системі оподаткування, деякі суб'єкти малого підприємництва не подали заяви про перехід на загальну систему оподаткування або заяви про зняття з реєстрації, що заощадило після внесення відповідних змін Законом України від 03.05.2005

№ 2642IV у цей. Закон їхні витрати на відновлення реєстрації платниками єдиного податку.

Принцип альтернативності полягає в тому, що підбір і розробку схем оптимізації податкових платежів необхідно здійснювати на альтернативній основі, за різними варіантами оформлення господарської операції.

Дію цього принципу можна проілюструвати на такому прикладі. Припустимо, що підприємство А — платник податку на прибуток планує одержати партію товару, на оплату якого власних коштів у нього не вистачає. Як вихід із цієї ситуації підприємство домовляється про одержання позики на безпроцентній основі від підприємства Б, яке виступить поручителем підприємства А перед постачальником. Згідно з принципом альтернативності підприємство А як резервний варіант розглядає одержання позикових коштів на основі видачі постачальнику перекладного векселя, платником за яким призначає підприємство Б. У момент укладання угоди дирекція підприємства Б відмовляється від договору поруки з А, мотивуючи це неврегульованістю порядку обкладання податком таких договорів та імовірністю зарахування послуг поруки до фінансових послуг. Підприємство А пропонує альтернативний варіант оформлення операції з використанням вексельної форми розрахунків, з яким підприємство Б погоджується. Тобто дотримання принципу альтернативності дає змогу досягти раніше запланованих результатів.

Принцип натуральності передбачає, що документальне й базове забезпечення схем оптимізації має виглядати природно, без елементів абсурду й не викликати обґрунтованих підозр з боку органів контролю. Розглядаючи конкретну схему оптимізації оподаткування, зокрема, слід проаналізувати, чи є у підприємства достатня ресурсна база для здійснення таких операцій. Цього принципу необхідно дотримуватися для зниження ризику визнання угод недійсними через їх удаваність або фіктивність.

Наприклад, деякі підприємства використовують як спосіб оптимізації платежів з податку на прибуток і ПДВ щодо

рекламного безкоштовного розповсюдження канцелярських приладів, у сумі перевищення нормативу їх включення до валових витрат представляли як власні адміністративні витрати на використання канцелярського приладдя. При цьому в деяких випадках обсяги витраченого офісного приладдя перевищували розумні межі. Податкові органи висунули претензії до окремих підприємств, і донарахували штрафні санкції з податку на прибуток і ПДВ за таке оформлення шляхом віднесення їх до операцій з безкоштовного розповсюдження товарів.

На основі наведених принципів з використанням методів податкового планування розробляються заходи щодо законної оптимізації податкових платежів.

11.3. Методи податкового планування

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

Специфіка податкового планування полягає в тому, що, з одного боку, воно є однією зі складових внутріфірмового планування, а з іншого, — має спеціальний об'єкт — податкові платежі. Серед існуючих поглядів щодо визначення методів податкового планування можна виділити два напрямки.

У першому напрямку фахівці включають до методів податкового планування тільки спеціальні методи, що використовуються для оптимізації податкових платежів¹², у другому — спеціальні й загальні методи, які застосовуються для визначення

¹² Брызгалін А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. — Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. — 272 с.; Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности. — М.: Аналитика-Пресс, 2002. — 224 с.

суми податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування¹³. При цьому в одних працях до спеціальних методів податкового планування автори відносять окремі прийоми оптимізації оподаткування^{14*}, в інших — систему прийомів¹⁶.

Схеми оптимізації податкових платежів фахівці називають податковими схемами, при цьому поняття **податкової схеми** можна визначити як “словесний або/та графічний опис прийому оптимізації податкових платежів” і класифікувати в такий спосіб (рис. 11.6).

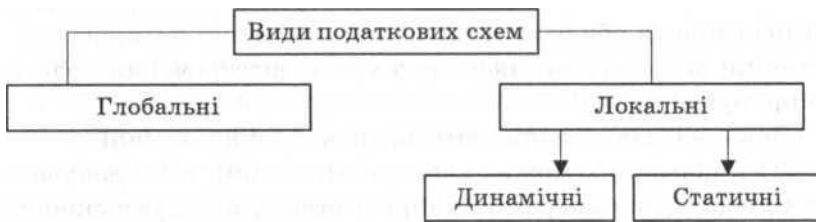


Рис. 11.6. Види податкових схем

¹³ Козенкова Т.А. Вплив податкового планування на фінансові результати діяльності підприємства: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2000. — 169 с.; Макаров М.Г. Исследование и разработка оптимизационной модели налогообложения коммерческих предприятий малого и среднего бизнеса: Дис. ... канд. экон. наук. — М., 2001. — 155 с.; Муравьев В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. — 2001. — № 2. — С. 3—102.

¹⁴ Богатая И.Н., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н. Как минимизировать ваши налоги. — Серия “50 способов”. — Ростов н/Д.: Феникс, 2001. — 288 с.; Зарипов В.М. Законные способы налоговой экономии. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. — 176 с.; Злобина Л.А., Стажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учеб. пособие. — М.: Академический Проект, 2003. — 240 с.

¹⁶ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. — Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. — 272 с.; Козенкова Т.А. Вплив податкового планування на фінансові результати діяльності підприємства: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2000. — 169 с.; Муравьев В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. — 2001. — №2. — С. 3—102.

До глобальних схем оптимізації відносять схеми, які дозволяють без використання структур-сателітів оптимізувати більшість податкових платежів підприємства з перспективою на тривалий період.

Прикладом таких схем є переведення підприємства із загальної на спрощену систему оподаткування, реєстрація підприємства інвалідів тощо.

Локальними схемами вважаються схеми, які дозволяють оптимізувати один або два види податкових платежів на обмежений час.

Прикладом локальної схеми може бути схема перерахування передплати збитковому платнику податків на прибуток в останній день звітного періоду з метою відстрочення податку на прибуток та ін.

Локальні схеми поділяють на динамічні й статичні.

До динамічних можна зарахувати схеми, які є доповненням до дохідних операцій підприємства, у них сума економії податкових платежів прямо пов'язана із сумою дохідної операції. Динамічні схеми дозволяють оптимізувати податкові платежі за операціями у гнучкому режимі на постійній основі.

Прикладом динамічної схеми може бути схема делегування частини прибутку підприємства — платника єдиного податку, комісіонеру — платнику єдиного податку шляхом встановлення комісійної винагороди у вигляді фіксованої суми від доходу (прибутку) підприємства.

До статичних схем оптимізації відносять схеми, що мають разовий або обмежувальний характер, у яких сума економії податкових платежів не перебуває у прямій залежності від операцій з одержання доходу.

До таких схем, зокрема, відносять схеми збільшення валових витрат через придбання маркетингових послуг, послуг зі зберігання товару на складі.

До методів податкового планування можна зарахувати як окремі податкові схеми (прийоми), так і систему прийомів, що використовуються у податковому плануванні, оскільки термін “метод” характеризується як “прийом або система прийомів, що застосовуються в якій-небудь діяльності (науці, виробництві)”, а прийом — це “будь-який спосіб, який застосовується для досягнення певної мети”.

тві й т. п.)¹⁶. Разом з тим, з огляду на значну кількість схем оптимізації податкових платежів, до методів доцільно віднести тільки систематизовані прийоми (схеми).

Згідно з цим методи податкового планування має сенс розподілити на загальні й спеціальні.

До *загальних методів* можна віднести методи, характерні для внутрішнього планування підприємства в цілому й податкового планування як його складової, до *спеціальних методів* — методи, що використовуються виключно в податковому плануванні підприємства при розробці проектів податкового планування (рис. 11.7).

Загальні методи податкового планування

Розрахунково-аналітичний метод використовується в коригуванні планових показників під прогностні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягаря підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогностні зміни податкового законодавства (наприклад, скасування пільг, підвищення або зниження ставок оподаткування й т. п.).

Так, розрахунково-аналітичний метод було застосовано при коригуванні показників сум делегованої комісіонеру-са-теліту націнки з 35 до 43,33 % у прикладі, який ілюструє дію принципу гнучкості в податковому плануванні.

Нормативний метод у податковому плануванні використовується на стадії розрахунку податкового тягаря підприємства, податкових платежів у проектах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподаткування.

¹⁶ Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. — 1440 с. — С. 522.



Рис. 11.7. Класифікація методів податкового планування

Розрахунок у нормативному методі здійснюється за формулою

$$C = OB - CN, \quad (11.2)$$

де C — сума податку, грн;

OB — оподатковувана податком база, грн;

CN — ставка податку.

Нормативний метод був задіяний у прикладі ілюстрації принципу гнучкості при визначенні розміру зниження сум податку на прибуток від делегування націнки податку на прибуток структурі-сателіту й збільшення податку на прибуток за рахунок скорочення витрат на рекламу.

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

Здійснюється цей метод у такому порядку:

- 1) виділяється група господарських операцій, які мають безпосереднє відношення до проекту податкового планування;
- 2) за обраними господарськими операціями складаються бухгалтерські кореспонденції;
- 3) на підставі бухгалтерських кореспонденцій розраховується мікробаланс і визначається підсумкова сума прибутку;
- 4) зіставляються альтернативні проекти податкового планування й обирається проект з оптимальними показниками.

Цей метод використовується на заключній стадії податкового планування, коли відома сума податкових платежів за кожним проектом.

Дію цього методу можна проаналізувати на такому прикладі.

Припустимо, що засновник підприємства воліє подарувати підприємству кошти в розмірі 1000 грн.

Розглядаються два варіанти оформлення цієї операції.

1. Подарунок, тобто безповоротна допомога підприємству, яка включається до валових доходів підприємства за нормами пп. 4.1.6 Закону про прибуток її обкладається податком на прибуток.

2. Внесок до статутного фонду підприємства, який не підпадає під оподаткування податком на прибуток.

Визначимо за допомогою методу мікробалансів оптимальний варіант.

Варіант 1

1) виділяється група господарських операцій, які мають відношення до розглянутого варіанта оподаткування, за якими складаються кореспонденції:

а) зарахування коштів на поточний рахунок:

Дебет рах. 31 "Поточні рахунки в національній валюті" Кредит рах. 718 "Доходи від безкоштовно отриманих активів" — 1000 грн;

б) нарахування податку на прибуток: Дебет рах. 98 “Податки із прибутку” Кредит рах. 64 “Розрахунки по податку на прибуток” — 250¹⁷ грн;

в) сплата податку на прибуток: Дебет рах. 64 Кредит рах. 31 — 250 грн;

г) визначення фінансового результату від здійснення цих операцій:

Списання доходів: Дебет рах. 718 Кредит рах. 79 “Фінансові результати” — 1000 грн.

Списання витрат: Дебет рах. 79 Кредит рах. 98 — 250 грн.

Відображення підсумкової суми прибутку: Дебет рах. 79 Кредит рах. 441 “Прибуток нерозподілений” — 750 грн;

2) складається мікробаланс:

Актив: Поточні рахунки в національній валюті — 750 грн.

Пасив: Прибуток нерозподілений — 750 грн.

Варіант 2

1) виділяється група господарських операцій, які мають відношення до розглянутого варіанта оподаткування, за якими складаються кореспонденції:

а) сформовано статутний капітал підприємства:

Дебет рах. 46 “Неоплачений капітал” Кредит рах. 40 “Статутний капітал” — 1000 грн;

б) зарахування коштів на поточний рахунок: Дебет рах. 31 “Поточні рахунки в національній валюті” Кредит рах. 46 — 1 000 грн;

2) складається мікробаланс:

Актив: Поточні рахунки в національній валюті — 1000 грн.

Пасив: Статутний капітал — 1000 грн.

Таким чином на підставі складеного мікробалансу можна зробити висновок, що для підприємства більше вигідний другий варіант оформлення операції.

¹⁷ Сума визначається за допомогою нормативного методу: $1000 \times 0,25 = 250$ грн.

Метод графоаналітичних залежностей ґрунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу й виборі на основі даних залежностей проекту податкового планування з оптимальними показниками. Послідовність дій у ньому можна виразити так:

- 1) виділяється блок господарських операцій, у якому бере участь задіяний параметр;
- 2) за допомогою низки послідовних розрахунків мікробалансів або математичних формул визначається залежність фінансового результату від досліджуваного параметра;
- 3) складається графічне зображення цих залежностей;
- 4) обирається проект податкового планування з оптимальними показниками.

Метод графоаналітичних залежностей використовується на стадії виділення основних факторів, які впливають на податковий тягар підприємства й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.

Проілюструємо дію цього методу на прикладі.

Припустимо, що підприємство воліє взяти в оренду у фізичної особи верстат. Необхідно з'ясувати, як вигідніше оформити цю угоду.

Аналізуються два варіанти оформлення операції:

- 1) одержання орендної плати фізичною особою — не СПД зі сплатою 15% податку з доходів фізичних осіб;
- 2) одержання орендної плати як доходів від одного з видів діяльності фізичної особи — приватного підприємця, що перебуває на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку в розмірі 180 грн на місяць.

Виразимо за допомогою математичної формули функцію залежності одержуваного “на руки” доходу від суми орендної плати для розглянутих вище варіантів оформлення операції:

1) дохід від одержання орендної плати фізичною особою — не СПД виражає функція

$$Y_1 = 0,85 \cdot X,$$

де Y — сума орендної плати, грн;

X — сума, одержувана “на руки”, грн.

2) дохід від одержання орендної плати як доходів від одного з видів діяльності приватного підприємця (Y_2) можна представити функцією $Y_2 = X - 180$.

На основі даних функцій будується графік (рис. 1).

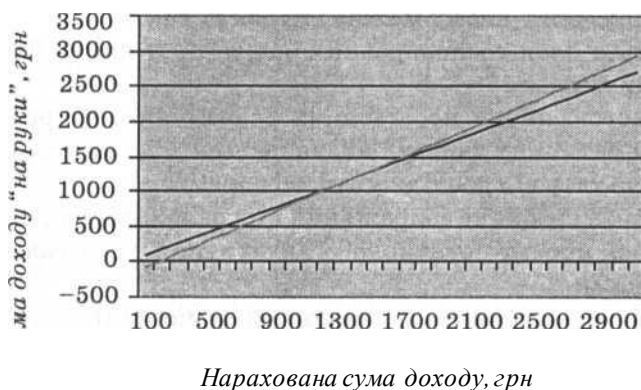


Рис. 11.8. Графік залежності суми нарахованого доходу й суми доходу "на руки" фізичної особи за двома варіантами оформлення операції оренди

Аналіз рис. 1 показує, що до точки перетину графіків функція Y_2 має вище значення, ніж функція Y_1 , однак після точки перетину (нарахована сума доходу 720 грн) ситуація змінюється на протилежну. Із цього можна зробити висновок, що якщо нарахована сума орендної плати буде становити менше 720 грн, фізична особа одержить більшу суму доходу "на руки" при сплаті податку з доходів фізичних осіб у розмірі 15%. Якщо ж сума орендної плати перевищить 720 грн, для фізичної особи вигідніше одержувати орендну плату як дохід від підприємницької діяльності зі сплатою єдиного податку.

Застосування **матрично-балансового методу** ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, потім послідовно підбираються й записуються в матрицю показники господарських операцій по альтернативних проектах податкового планування й вибирається проект з оптимальними показниками. Застосовується на стадії вибору проекту

$$B_2 = \begin{pmatrix} 0 \\ 0 \end{pmatrix} + \begin{pmatrix} 1000 \\ 0 \\ 1000 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 1000 \\ -1000 \end{pmatrix}$$

Порівняння матриць B_1 і B_2 показує, що в матриці B значення більше, відповідно можна зробити висновок, що другий варіант оформлення операції вигідніший.

Статистичні методи мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягара підприємства, на основі яких проектується напрямки оптимізації податкових платежів підприємства. Статистичні методи застосовуються також при розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема при проведенні аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.

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

Відповідно до цих методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку або витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування й обирається варіант із оптимальними показниками. Застосовується на етапі визначення податкового тягара підприємства, розрахунку податкових платежів за проектами податкового планування й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.

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

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

Наприклад, операція дарування фізичній особі матеріальних цінностей з метою оптимізації податку з доходів фізичних

осіб замінюється на операцію надання благодійної допомоги фізичній особі або замість трудового договору з особою, що надає послуги підприємству, укладається цивільно-правовий договір і т. п.

Метод розподілу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в методі розподілу відносин замінюється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин.

Використовується метод розподілу відносин у ситуаціях, коли метод заміни відносин не дає можливості досягти бажаного ефекту оптимізації податкових платежів.

Наприклад, з метою оптимізації внесків до Пенсійного фонду договір підряду з фізичною особою на виготовлення продукції з матеріалів підрядника замінюється на два договори: договір підряду з фізичною особою про виготовлення продукції з матеріалів замовника й договір купівлі-продажу в нього матеріалів, що використовуються для виготовлення цієї продукції.

Метод відстрочення податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди.

Наприклад, відстрочення податкових платежів з податку на прибуток і ПДВ досягається шляхом перерахування в останні дні звітного періоду попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності постачальникам — платникам цих податків.

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

Ілюстрацією цього методу може бути операція продажу підприємством — платником податку на прибуток товарів з низькою націнкою спеціально створеному приватному підприємцю, що перебуває на сплаті єдиного податку (структурі-сателіту) з наступним продажем їх за реальною ціною із прибутком. У результаті за рахунок сплати приватним підприємцем фіксованої суми єдиного податку, підприємство — платник податку на прибуток оптимізує платежі зі сплати податку на прибуток.

Під методом використання офшору розуміють сукупність методів, що використовують у своїй основі перенесення об'єкта оподаткування під юрисдикцію м'якшого режиму оподаткування. Слід сказати, що нині в Україні не застосовується пільговий порядок оподаткування в спеціальних економічних зонах, однак можливо він буде відновлений надалі.

Наприклад, відповідно до методу використання офшору підприємство, зареєстроване на території України, реалізує товари на територію іноземних держав через компанію, створену в офшорній зоні, якій делегується певний відсоток прибутку, оподатковуваний за зниженою ставкою податку на прибуток.

Метод використання облікової політики полягає в розробці варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів підприємства. І хоча нині в українському законодавстві прямого зв'язку між податковим і бухгалтерським обліком немає, у деяких випадках бухгалтерський облік впливає на показники податкового обліку підприємства.

Наприклад, в операції реалізації основних фондів підприємства, яке використовує спрощену систему оподаткування, опосередкований зв'язок між податковим і бухгалтерським обліком проявляється в тому, що об'єкт оподаткування (виторг) залежить від залишкової вартості основного фонду, визначеної за даними бухгалтерського обліку. Цей взаємозв'язок може в розглянутому випадку бути основою для оптимізації єдиного податку методом використання облікової політики, сутність якого полягає в тому, що в бухгалтерському обліку обирається варіант розрахунку амортизації з найбільшою залишковою вартістю основних фондів на момент продажу, у результаті чого зменшується сума єдиного податку.

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

11.4. Критерії оптимальності в податковому плануванні

Критерії оптимальності в податковому плануванні займають особливе місце, оскільки на їх основі здійснюється вибір найбільш доцільного варіанта оподаткування (проекту податкового планування).

Проект податкового планування — це модель альтернативного варіанта оподаткування, що включає: опис схеми податкового планування (податкової схеми); просторово-геометричне розташування сукупності елементів податкової схеми і зв'язків між ними (топологію податкової схеми); склад ресурсів, необхідних для практичної реалізації схеми; обмеження й ризику податкової схеми, а також математичну модель розрахунку економічного ефекту від її використання.

Можна виділити три *види* проектів податкового планування:

1) основні — проекти з оптимальними показниками, на яких ґрунтуються заходи податкового планування;

2) резервні — проекти з показниками меншої ефективності, ніж в основних проектах, які використовуються у випадку виникнення труднощів з реалізацією основного проекту;

3) аварійні — проекти, спрямовані на відстрочення податкових платежів, що використовуються у разі виникнення проблемних ситуацій з реалізацією податкового плану (базуються на методи відстрочення податкового платежу).

Крім топології податкової схеми проект податкового планування включає також показники ризиків, обмежень і прибутковості проекту, які можна віднести до *критеріїв оптимальності* в податковому плануванні.

Дослідженням критеріїв оптимальності в податковому плануванні займалися багато вітчизняних і закордонних учених¹⁸,

¹⁸ *Іванов Ю.Б.* Налоговое планирование: суть, отличия, методы // Бухгалтерия. — 2004. — № 40. — С. 37—40; *Козенкова Т.А.* Вплив податкового планування на фінансові результати діяльності підприємств

однак поки що не вироблено єдиного підходу до їх визначення. Зокрема, в літературі виділяють такі критерії оптимальності в податковому плануванні:

- мінімум податкових платежів протягом податкового періоду;
- мінімум податкових платежів за весь період функціонування підприємства (проектний підхід);
- забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань відповідно до наявних фінансових ресурсів (підхід залежить від фінансових потоків) при забезпеченні запланованого рівня прибутку;
- максимум фінансового результату при обмеженні максимальної суми податків, що сплачуються, або максимально припустимого збільшення податкових платежів на одиницю приросту фінансового результату¹⁹.

На практиці можуть використовуватися будь-які з цих критеріїв, оскільки критерії оптимальності залежать від цільових установок керівництва підприємства. Водночас на нашу думку доцільно виділити такі основні критерії оптимальності в податковому плануванні (рис. 11.8).



Рис. 11.8. Критерії оптимальності в податковому плануванні

емства: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2000. — 169 с.; Налоговый менеджмент: Учебник / А.Г. Поршнева, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с.

¹⁹ *Иванов Ю.Б.* Налоговое планирование: суть, отличия, методы // Бухгалтерия. — 2004. — № 40. — С. 37—40

Із представлених на рис. 11.8 критеріїв оптимальності показник прибутковості проекту податкового планування (*ПП*) має прямувати до максимального значення $\rightarrow \max$; показник кількості обмежень проекту податкового планування (*ПРО*) — до мінімального значення $\rightarrow \min$, показник ризиків проекту податкового планування (*Р*) — до мінімального значення $\rightarrow \min$.

Розглянемо ці критерії детальніше.

Показник *прибутковості* проекту податкового планування (*ПП*, %) можна розрахувати за формулою:

$$Pr = \frac{D - P}{P} = -100, \quad (11.3)$$

де *D* — дохід від проекту податкового планування, грн;

P — витрати на проект податкового планування, грн;

ЧП — чистий прибуток від проекту податкового планування, грн.

Розрахунок показника прибутку від проекту податкового планування необхідно здійснювати з урахуванням часового фактору (з використанням механізму дисконтування), оскільки такий порядок більш точно виражає реальний прибуток підприємства. Наприклад, якщо розглядаються два альтернативних варіанти оподаткування з різним строком фактичного одержання коштів (доходу), то для підприємства може бути більш вигідно здійснити за той самий строк кілька операцій з меншою сумою прибутку, ніж одну операцію з більшою сумою прибутку. Ефект у цьому випадку буде досягатися за рахунок одержання додаткового прибутку від збільшення оборотності коштів.

Обмеження в податковому плануванні — це умови, які встановлюють межі реалізації проекту податкового планування.

Обмеження можуть бути внутрішніми й зовнішніми.

Приклад внутрішнього обмеження.

Підприємство, що застосовує загальну систему оподаткування, має на балансі їдальню, у якій харчуються працівники підприємства, сплачуючи вартість страви, рівну її собі

вартості. У зв'язку з тим, що їдальня перебувала на балансі підприємства до 1 липня 1997 р., підприємство не може віднести до складу валових витрат вартість витрачених на приготування страв компонентів. До того ж у зв'язку з тим, що ціна реалізації страв нижча від справедливої, то оподаткування податком на прибуток операцій із працівниками-не-платниками буде здійснюватися за завищеною вартістю. У зв'язку з цим виникла необхідність оптимізувати діяльність їдальні.

Як один із проектів оптимізації було запропоновано виділити їдальню у вигляді окремої юридичної особи, яка буде здійснювати продаж страв працівникам з використанням або спрощеної, або загальної системи оподаткування.

Бухгалтер відхилив цю пропозицію на підставі того, що знов створеному підприємству не вистачить прибутку для забезпечення власного адміністративного апарату — тобто було висунуто внутрішнє обмеження (прибуток від діяльності), яке обмежувало реалізацію проекту.

Види можливих обмежень у податковому плануванні наведено на рис. 11.9.



Рис. 11.9. Обмеження у податковому плануванні

Часові обмеження обумовлені тим, що реалізація проекту податкового планування займає певний проміжок часу, тому заходи щодо оптимізації, розраховані на тривалий період, можуть не підійти для короткострокової оптимізації податкових платежів, і навпаки.

Тому при розробці критеріїв оптимізації необхідно встановити еталонні й припустимі значення часових категорій для

реалізації короткострокових, середньострокових і довгострокових заходів податкового планування і враховувати їх при аналізі відповідних варіантів оптимізації.

Ресурсні обмеження пов'язані з тим, що кожний проект потребує певних витрат матеріальних, трудових та інших ресурсів, які підприємство може використовувати в обмеженій кількості. У зв'язку з цим у податковому плануванні необхідно враховувати фактор забезпеченості ресурсами й установити параметри еталонних і припустимих ресурсних витрат на проект.

Організаційні обмеження обумовлюються організаційними характеристиками реалізації проекту податкового планування. Вони можуть мати різну спрямованість. Наприклад, організаційні обмеження за територіальною ознакою можуть бути пов'язані з неможливістю розташування підприємства в офшорній зоні, за технологічною ознакою — відмовою партнера від зміни форм договірних відносин і т. п.

Психологічні обмеження пов'язані з особливостями особистого ставлення посадових осіб-виконавців до розробки й реалізації конкретного проекту податкового планування. Через негативне ставлення фіскальних органів до заходів податкового планування у посадових осіб підприємства може спостерігатися психологічне несприйняття проектів податкового планування, які з їхнього погляду можуть викликати негативну реакцію органів контролю. При цьому суб'єктивне сприйняття працівників може бути неадекватним рівню ризику, однак така реакція буде перешкоджати реалізації розробленого проекту.

Особливе місце серед критеріїв оптимальності в податковому плануванні займають критерії ризиків.

У літературі з податкового планування переважно розглядається один вид ризиків — податковий ризик, при цьому автори його визначають по-різному²⁰. На нашу думку слід розрізняти поняття ризику в податковому плануванні й податкового ризику.

²⁰ Бланк И.Л. Управление активами. — К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. — 720 с.; Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности. — М.: Аналитика-Пресс, 2002. — 224 с.

Ризик у податковому плануванні можна визначити як можливість настання подій з негативними наслідками в результаті прийняття рішень з податкового планування, а *податковий ризик* як фінансовий ризик, пов'язаний з можливістю настання подій з негативними наслідками щодо обчислення і сплати податкових платежів.

У літературі трапляються різні підходи до класифікації ризиків²¹, але найбільш прийнятним вважаємо розподіл ризиків на зовнішні та внутрішні. На основі цього підходу ризики в податковому плануванні класифікують так (рис. 11.10).



Рис. 11.10. Класифікація ризиків у податковому плануванні

До *фінансових ризиків* у податковому плануванні можна віднести сукупність видів ризиків, пов'язаних з можливістю настання подій, які призводять до втрати фінансових ресурсів підприємства. При цьому в податковому плануванні слід враховувати не тільки фінансові ризики, обумовлені втратою коштів у вигляді податків або фінансових санкцій (податкові ризи

²¹ Бланк ІА. Управление активами. — К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. — 720 с.; Энциклопедия финансового риск-менеджмента / А.А. Лобанов, В.Е. Барбаумов, М.А. Рогов и др.; Под ред. А.А. Лобанова и А.В. Чугунова. — М.: Альпина Паблишер, 2003. — 786 с.

ки), а й будь-які інші фінансові ризики, зокрема інвестиційний, інфляційний, процентний, валютний, депозитний, кре дитний та інші види ризиків.

Законодавчі ризики обумовлені можливістю змін законодавчих і нормативних актів, які регулюють умови оподаткування операцій (наприклад, зміни умов надання податкових пільг, видів податків, ставок податків тощо).

Комерційні ризики в податковому плануванні пов'язані з можливістю виникнення конфліктних ситуацій з контрагентами в результаті перекладання на них додаткових податкових зобов'язань без узгодження.

Ризики податкового контролю можна визначити як ризики, пов'язані з можливістю залучення до відповідальності підприємство або його посадових осіб, що не має характер фінансових санкцій. До таких санкцій, зокрема, відносять адміністративні санкції, кримінальну відповідальність, адміністративний арешт активів підприємства тощо.

Крім того, до ризиків податкового контролю можна віднести ризик, пов'язаний з можливістю збільшення кількості перевірок заходів органами контролю, що призводить до додаткових перешкод у роботі підприємства.

Організаційні ризики в податковому плануванні обумовлені можливими труднощами організаційного втілення проекту податкової оптимізації. Наприклад, при обранні варіанта оптимізації з утворенням структури-сателіта можуть виникнути труднощі з пошуком засновників сателіта й т. п.

Психологічні ризики — це ризики, обумовлені психологічним ставленням осіб до заходів податкового планування. Зокрема в осіб, задіяних у заходах податкового планування, може спостерігатися неадекватне сприйняття суті пропонованих заходів. Так, у деяких варіантах податкового планування оптимізація податкових платежів досягається за рахунок зміни первісної форми взаємин, але задіяні в них особи можуть не вникнути в сутність змін і при перевірці підтвердити наявність первісної форми операцій. У результаті нова форма угоди може бути визнана фіктивною або удаваною з відповідними негативними наслідками для підприємства.

Соціальні ризики в податковому плануванні пов'язані з

ми підприємства в результаті проведення заходів податкового планування. Наприклад, зміна структури заробітної плати для цілей оптимізації внесків до пенсійного фонду призводить до скорочення суми внесків, яка перераховується за працівників. У результаті працівники втрачають у майбутньому певну частину пенсії, що може викликати негативну реакцію з їхнього боку.

Оптимальний проект податкового планування можливо вибрати на основі інтегрального показника оптимальності, який обчислюється за формулою

$$I_i = K_1 Pr_i + K_2 B_i + K_a BO_i, \quad (11.4)$$

де K_1 , K_2 , K_a — коефіцієнти значущості, за якими визначаються ранги показників прибутковості, безризиковості й відсутності обмежень проектів податкового планування;

B_i — показник безризиковості i -го проекту податкового планування;

BO_i — показник відсутності обмежень для i -го проекту податкового планування.

Коефіцієнти значущості визначаються методом експертних оцінок, однак за ситуації, коли здійснити їх з якихось причин неможливо (наприклад, немає можливості звернутися до експерта з відповідною кваліфікацією), інтегральний показник оптимальності можна визначити так:

$$I_i = Pr_i \blacksquare B_i \blacksquare BO_i. \quad (11.5)$$

Розрахунок показника *безризиковості* i -го проекту податкового планування здійснюється за формулою:

$$D = 1 - P_i, \quad (11.6)$$

де P_i — показник ризиків i -го проекту податкового планування.

Показник *відсутності обмежень* за i -м проектом податкового планування (BO) визначається:

$$BO_i = \max(O_1, \dots, O_n) - O_i, \quad (11.7)$$

$$\max(O_1, \dots, O_n)$$

де O_i — кількість обмежень i -го проекту податкового планування;

O_n — кількість обмежень n -го проекту податкового планування;
 O_i — кількість обмежень i -го проекту податкового планування.

Розрахунок показника відсутності обмежень має такі етапи:

- 1) визначається кількість обмежень за кожним з розглянутих проектів;
- 2) обирається проект, який містить максимальну кількість обмежень;
- 3) методом зіставлення кількості обмежень за кожним проектом з максимальною кількістю обмежень обирається проект з мінімальними обмеженнями.

Проілюструємо це на прикладі.

Припустимо, що аналізується кількість обмежень за трьома проектами податкового планування, з яких 1-й проект містить п'ять обмежень, 2-й — два обмеження, 3-й — шість обмежень. Отже, максимальна кількість обмежень — шість.

Показник відсутності обмежень за заданих умов складе:

$$BO_1 = \frac{5}{6} = 0,83; \quad BO_2 = \frac{2}{6} = 0,33; \quad BO_3 = \frac{6}{6} = 1.$$

Таким чином, можна зробити висновок, що з розглянутих проектів оптимальним є другий, у якого показник відсутності обмежень має найбільше значення (0,33).

Проектом з оптимальними показниками буде вважатися проект, у якого інтегральний показник оптимальності складе максимальне значення $I = \max(7_1 \dots 7_n)$... Таким чином, оптимальність у податковому плануванні передбачає максимізацію прибутковості за умови мінімізації ризиків і кількості обмежень i -го проекту податкового планування.

За результатами аналізу проектів за критеріями оптимальності обираються основні проекти з оптимальними показниками, резервні та аварійні й складається податковий план. При цьому у випадку використання локальних схем оптимізації у

проектах податкового планування доцільно спочатку розрахувати суму зекономлених платежів за статичними схемами, а іншу суму бажаної економії податкових платежів досягти за рахунок використання динамічних схем оптимізації. Такий підхід дає додаткові можливості проведення коригування податкових планів у випадку змін прогнозних даних бюджетів за рахунок регулювання відсотка економії податкових платежів у схемах, пов'язаних з дохідними операціями підприємства.

На основі відібраних проектів податкового планування розробляється податковий план підприємства. Форма і періодичність складання податкового плану обирається на розсуд керівництва підприємства, однак для цілей здійснення моніторингу поточні плани доцільно розробляти з розрахунку на місячний період з подекадною розбивкою, а показники податкового плану доповнити показниками основних операцій, на підставі яких здійснювався розрахунок податкових платежів, і строками сплати податкових платежів.

11.5. Види й етапи податкового планування

У теорії оподаткування виділяють різні види податкового планування, які класифікуються за низкою критеріїв. На підставі існуючих підходів можна виділити такі критерії класифікації видів податкового планування на мікрорівні (рис. 11.11).

До *внутрішньодержавного* відноситься податкове планування, яке здійснюється в рамках однієї держави, до *міждержавного* — податкове планування, яке поширюється на зовнішньоекономічні операції суб'єкта податкового планування. До *корпоративного* відносять податкове планування, що здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності з корпоративною структурою, до *індивідуального* — суб'єктами, які не мають корпоративної структури.

Для здійснення цієї класифікації в корпоративну структуру включають усі структури, які беруть участь у податковому плануванні, незалежно від наявності документально оформленої організаційної підпорядкованості. Наприклад, корпора

тивною структурою вважається підприємство і приватний підприємець — платник єдиного податку, який є сателітом.

До *поточного* відносять податкове планування, що реалізується в процесі поточної діяльності підприємства з розрахунку на порівняно короткий проміжок часу (до 1 року), як правило, на один або кілька податкових періодів.

Стратегічним називається податкове планування, яке базується на реалізації стратегічних цілей діяльності суб'єкта податкового планування з розрахунку на тривалий період функціонування суб'єкта податкового планування (1—3 роки).

Ці види податкового планування ґрунтуються на єдиних принципах, інструментарії й методиці реалізації, однак розрізняються за складом спеціальних методів податкового планування на стадії моделювання альтернативних варіантів оподаткування (розробки проектів податкового планування).

Оскільки процес податкового планування здійснюється в певній логічній послідовності, можна виділити його основні етапи (рис. 11.12).

Аналіз складу представлених етапів показує, що логічна послідовність процесу податкового планування в стратегічному й поточному податковому плануванні реалізується за допомогою низки однакових етапів: організаційно-підготовчого, дослідницького, планово-розробного, практичної реалізації.

Однак через розбіжність цільових установок стратегічного й поточного податкового планування (метою першого є визначення глобальних стратегічних напрямків оптимізації податкових платежів, а другий спрямований на оптимізацію податкових платежів у процесі поточної діяльності підприємства) склад етапів цих видів податкового планування відрізняється.

Зокрема, на організаційно-підготовчому етапі в стратегічному податковому плануванні створюється структура з податкового планування на підприємстві, якою на розсуд власників підприємства можуть виступати сторонні консалтингові фірми або власний підрозділ підприємства, а в поточному податковому плануванні за необхідності така структура змінюється.

Відмінності щодо складу заходів на цьому етапі проявляються також у тому, що для підбору інформації на дослідницькому етапі в стратегічному податковому плануванні використовуються в



Рис. 11.11. Класифікація видів податкового планування суб'єктів господарювання на мікрорівні

й бюджетів підприємства, у поточному — лише бюджетів підприємства.

На планово-розробному етапі відмінність між стратегічним і поточним податковим плануванням полягає в тому, що в пер

шому з них обирається організаційно-правова форма, структура, місце розташування, система оподаткування й облікова політика підприємства, які надалі виступають основою для розробки заходів поточного податкового планування.

На етапі практичної реалізації, який є однаковим для стратегічного та поточного податкового планування, здійснюються заходи з моніторингу та контролю податкових планів, на основі яких проводиться аналіз ефективності податкового планування.

Аналіз ефективності податкового планування доцільно здійснювати на комплексній основі з використанням показників (рис. 11.13).

Розрахунок середніх значень показника податкового тягаря для деяких видів діяльності наведений у додатку Б.

Шляхи визначення показників розрахунку економії податкових платежів наведені в табл. 11.1.

У загальному аналізі ефективності податкового планування першочергову увагу слід зосередити на аналізі податкового тягаря й показника діяльності служби реалізації податкової політики (податкового відділу), оскільки вони найбільш достовірно відображають результати податкового планування. Аналіз коефіцієнтів використання пільг відображає лише ступінь застосування пільг підприємством і може бути орієнтиром для виявлення резервів податкового планування.

За результатами проведеного аналізу роблять висновки щодо ефективності функціонування системи податкового планування за певний період і виявляють резерви податкового планування на майбутні періоди.



Рис. 11.12. Етапи податкового планування на підприємстві

Поточне (оперативне) планування

Заміна у разі необхідності структури податкового планування.

Підбір:

- показників оперативних і фінансових бюджетів підприємства;
- форм договірних відносин;
- змін у структурі і профілю підприємства;
- законодавчої нормативно-правової бази

Дослідження й аналіз даних:

- зміни структури і профілю діяльності підприємства;
- бюджетів підприємства;
- форм договірних відносин;
- законодавчої нормативно-правової бази

Вибір форм і способів реалізації договірних відносин.
Складання поточного податкового плану

Реалізація і моніторинг поточного податкового плану підприємства, контроль заходів податкового планування



Рис. 11.13. Показники ефективності податкового планування

Таблиця 11.1. Показники розрахунку економії податкових платежів

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Умовні позначення
1	Коефіцієнт пільгового оподаткування (K_{no})	$K_{no} = \frac{E}{Пбп}$	E — економія, отримана в результаті використання пільг, грн; $Пбп$ — сума податкових зобов'язань без урахування пільг, грн
2	Коефіцієнт ефективності пільгування (K_{em})	$K_{em} = \frac{B}{B_{заг}}$	$B_{заг}$ — загальна сума виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг), грн
3	Коефіцієнт пільгового інвестування (K_{in})	$K_{in} = - I_n$	I_n — сума інвестицій, стосовно яких використовуються пільги, грн
4	Показник ефективності діяльності служби реалізації податкової політики (E_{ϕ})	$E_{\phi} = \frac{E_n}{B_c}$	E_n — сума економії податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих службою за певний період, грн; B_c — сума витрат на утримання служби за період, грн
5	Показник коректності податкового планування (K_{nn})	$K_{nn} = -100 E$	$Ш$ — сума штрафних санкцій (включаючи адміністративні й фінансові санкції), нарахованих підприємству за некоректні заходи податкового планування, грн
6	Показник абсолютного відхилення податкових платежів ($A_{Я_a}$)	$A_{П_a} = П_j - П_o$	$П_z$ — сума податкових платежів у звітному періоді, грн; $П_o$ — сума податкових платежів у базовому періоді, грн

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Умовні позначення
7	Показник відносного відхилення податкових платежів (АПО)	$Mi_a = \Delta B - 100 \text{ П}$	

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення терміна “податкове планування підприємства” і поясните його відмінності від ухилення від сплати податків.
2. Опишіть систему принципів податкового планування на підприємстві.
3. Які критерії оптимізації використовуються в податковому плануванні?
4. Опишіть систему обмежень податкового планування.
5. Які види ризиків пов’язані з податковим плануванням?
6. Дайте характеристику загальних методів податкового планування.
7. Перерахуйте й охарактеризуйте види податкового планування на мікрорівні.
8. У чому полягають розходження між стратегічним і тактичним податковим плануванням на підприємстві?
9. Назвіть основні етапи податкового планування.

ТЕМА 12

МІЖНАРОДНЕ ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ

12.1. Міжнародне податкове право як основа податкового планування

Побуває думка, що уникнення податків властиве тільки нашій державі, а в країнах розвинуеного капіталізму рівень свідомості досяг таких меж, що мінімізувати, а тим більше ухилитися від податків не прийнято. Насправді це не зовсім відповідає дійсності. Природне бажання недоплатити державі певну суму податків властиво громадянам незалежно від національності й місця проживання.

Як зазначають С. Сутирін та А. Погорлецький¹, у світовій економіці ухилення від оподаткування в країнах, які перебувають у фазі спаду або кризи, є одним зі способів виживання для підприємців.

Разом з тим ухилення властиве також і країнам з розвиненою економікою, бюджети яких не дораховуються з цих причин до 1/3 податкових зборів. Зокрема, за експертними оцінками, у США “тіньовою” економікою створюється близько 15 % ВВП, до неї залучений кожний четвертий працівник^{1 2}.

¹ *Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

² Там же. — 577 с.

Звичайно, країни прагнуть зменшити тіньовий сектор економіки, але в сучасних умовах ефективною альтернативою ухиленню від сплати податків виступає міжнародне податкове планування, яке залежно від суб'єктного складу розподіляється на корпоративне та індивідуальне.

Суб'єктом *корпоративного* міжнародного податкового планування є корпорація, суб'єктом *індивідуального* міжнародного податкового планування — всі види некорпоративної форми організації бізнесу.

До організаційно-правових форм підприємницької діяльності за кордоном відносять такі (табл. 12.1).

Таблиця 12.1. Організаційно-правові форми підприємницької діяльності за кордоном

Острівна правова система	Англосаксонська правова система	Континентальна правова система
Індивідуальне підприємство	Індивідуальне підприємство	Індивідуальне підприємство
Загальне партнерство	Загальне партнерство	Повне товариство
Партнерство з обмеженою відповідальністю (обмежені партнерства)	Партнерство з обмеженою відповідальністю (обмежені партнерства)	Командитне товариство
Приватна компанія	Приватна (закрита) корпорація	Акціонерне товариство закритого типу
Публічна компанія (корпорація)	Публічна корпорація	Акціонерне товариство відкритого типу
Міжнародна підприємницька компанія	Компанія з обмеженою відповідальністю	Міжнародна підприємницька компанія

Розглянемо ці організаційно-правові форми, орієнтуючись на англосаксонську правову систему.

1. *Індивідуальне підприємство* на відміну від індивідуального підприємця є юридичною особою, реєструється і вно

ситься до Комерційного реєстру компаній, має власний капітал і назву. У податкових цілях доходи цих підприємств ототожнюються з доходами одноосібного власника фірми й обкладаються індивідуальним прибутковим податком у складі сукупних доходів власника компанії. Таким чином, з метою оподаткування одержуваних доходів індивідуальні підприємства прирівнюються до фізичних осіб і ототожнюються в податкових цілях зі своїми власниками.

2. *Товариства/партнерства* відрізняються в країнах континентальної правової моделі і в державах англосаксонського права. Товариства, створені в країнах загального (англосаксонського права), не є юридичними особами й не мають самостійної правоздатності. Створюються товариства для здійснення спільного бізнесу (нагадують договір про спільну діяльність) і можуть не реєструватися. У країнах континентальної правової системи товариства є юридичною особою й підлягають реєстрації.

Згідно з американським законодавством товариство представляє асоціацію двох або більше осіб з метою спільного ведення комерційної діяльності, спрямованої на одержання прибутку. Товариством може бути будь-яка некорпоративна форма організації бізнесу, як-то: синдикат, робоча група, пул, спільне підприємство й т. п. Капітал товариства формується із внесків партнерів, а доходи розподіляються відповідно до часток у товаристві, залежать тільки від розмірів первісного паю в підприємстві.

Товариства як і індивідуальні підприємства не створюють окремої оподаткованої одиниці бізнесу. Доходи товариства ототожнюються з погляду оподаткування з доходами партнерів і обкладають відповідними прибутковими податками в складі сукупного доходу партнерів.

Існує дві основні форми товариств: (загальне) повне товариство й товариство з обмеженою відповідальністю.

Повне товариство — асоціація двох або більше фізичних осіб з необмеженою відповідальністю перед особою своїх кредиторів.

Обмежене товариство відрізняється від повного товариства тим, що принаймні один з партнерів повністю відповідає за боргами і зобов'язаннями компанії, у той час як відповідаль

ність іншого партнера (партнерів) обмежується сумою паю в компанії.

3. *Корпорація* — одна з форм організації бізнесу, що створюється для здійснення комерційної діяльності, одержання й розподілу прибутку серед своїх інвесторів.

У разі організації корпорації створюється окрема юридична особа, відособлена структурна одиниця бізнесу із власним балансом. За американським правом корпорація включає асоціації, акціонерні товариства і страхові компанії. Корпорація може бути зареєстрована (інкорпорована) відповідно до чинного у країні її реєстрації законодавства. Тільки корпорація є платником податку на прибуток і представляє окрему одиницю оподаткування.

Законодавства деяких країн передбачають створення малих корпорацій, які є юридичними особами, однак сплачують індивідуальний прибутковий податок, як партнерства.

Гібридними формами підприємництва є *обмежена партнерська корпорація* — яка поєднує характеристики корпорації та обмеженого партнерства, та *компанія з обмеженою відповідальністю* — асоціація, що поєднує двох або більше фізичних осіб або компаній — юридичних осіб із власним найменуванням і фіксованим капіталом. З погляду оподаткування ці форми підприємництва також є платниками індивідуального прибуткового податку.

Основу міжнародного податкового планування становлять заходи, які полягають в ефективному використанні інструментарію щодо зниження негативного впливу відмінностей принципів міжнародного оподаткування.

Так, щодо прямого оподаткування в міжнародному праві застосовують два принципа: принцип резиденства й територіальності.

Принцип резидентства передбачає, що кінцеву податкову відповідальність фізичної/юридичної особи несуть за місцем перебування його податкового доміцилію³.

³ Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

Податковий *доміциль* — це сукупність певних ознак, необхідних для визнання фізичної/юридичної особи платником податків.

Серед таких ознак для *юридичних* осіб виділяють: місце-знаходження органа управління фірмою, місце реєстрації (ін-корпорації); наявність в юрисдикції нерухомості, наприклад, службового будинку на правах власності або законного володіння, яким користуються на постійній основі тощо.

Для фізичних осіб щодо ознак *доміцилю* до уваги беруть: наявність житла в юрисдикції; місцезнаходження центру життєвих інтересів; час перебування в певній юрисдикції (звичайно не більше 183 днів).

За наявності ознак податкового *доміцилю* особа вважається резидентом певної юрисдикції, а за їх відсутності — нерезидентом.

Проте в деяких країнах є виключення, наприклад, у США особа, яка має американське громадянство незалежно від ознак *доміцилю* вважається резидентом США для цілей оподаткування⁴. В Україні ознаки *доміцилю* стосовно фізичних осіб наведено в Законі “Про податок з доходів фізичних осіб”.

Відповідно до принципу резиденства всі доходи суб’єкта господарювання, отримані у всіх юрисдикціях проведення комерційних операцій, обкладаються прибутковими податками в країні, у якій фізична/юридична особа є резидентом.

За використання принципу резиденства аналогічно резидентам обкладають і доходи постійних представництв, розташованих в цій юрисдикції.

Постійним представництвом прийнято вважати місце діяльності, розташоване в одній державі, через яке здійснюються комерційні операції підприсмства (одержання доходів), що є особою з постійним місцем перебування (резидентом) в іншій державі. Агент — резидент цієї юрисдикції створює для закордонної компанії постійне представництво, якщо він має повноваження укладати контракти від імені закордонної фірми й регулярно користується своїми повноваженнями. Якщо для агента доручення закордонної компанії не є основним за-

⁴ *Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

няттям і він просто бере участь у звичайному ході справ цього бізнесу, він вважається незалежним і не створює постійного представництва.

За *принципом територіальності* всі доходи, отримані на певній території, підлягають оподаткуванню в юрисдикції їхнього утворення незалежно від національної приналежності й резиденства компанії або частки особи. При розподілі таких доходів на користь реципієнтів, які перебувають в іноземній державі, стягуються спеціальні податки на репатріацію прибутку⁶.

На практиці країни використовують у своєму оподаткуванні обидва принципи, наприклад, Україна застосовує обидва принципи щодо оподаткування податком на прибуток та податком з доходів фізичних осіб.

Щодо непрямого оподаткування застосовують принципи **місця призначення й країни походження**.

Принцип місця призначення передбачає, що ПДВ стягується з усіх товарів і послуг, які були завезені в певну юрисдикцію для кінцевого споживання незалежно від того, де ці продукти були вироблені. Відповідно до цього принципу ПДВ обкладається імпорт і не обкладається експорт, що застосовується, зокрема, в Україні.

Принцип країни походження передбачає, що ПДВ стягується з усіх товарів і послуг, вироблених у певній країні незалежно від кінцевого місця споживання цих продуктів. При застосуванні цього принципу обкладається експорт і не обкладається імпорт.

Оскільки міжнародне оподаткування базується на різних принципах, в деяких випадках спостерігається подвійне оподаткування, яке регулюється спеціальними нормами, що використовуються в міжнародному податковому плануванні.

Зокрема, одним із механізмів регулювання подвійного оподаткування є система податкових кредитів і заліків.

Система податкових кредитів надає право віднімати суму податків, сплачених за кордоном, від суми податкових зобов'язань. При цьому при застосуванні податкового кредиту

⁶ Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

діє обмеження, яке полягає в тому, що податковий кредит на дається на суму сплачених за кордоном податків тільки в межах суми податку, який стягується в країні резидентства особи. Якщо податкові ставки за кордоном вищі, то переплата податків не компенсується і платник податків зазнає фінансових втрат.

Наприклад, в Росії згідно з нормами Податкового кодексу використовується система податкових кредитів. Якщо фізична особа є резидентом Росії, а отримує дохід в Україні у сумі 100 од., при цьому ставка оподаткування в Росії становить 13% від оподаткованого доходу, а в Україні стосовно нерезидентів 30%, то сума податку в Росії з доходів, отриманих в Україні при використанні системи податкових кредитів буде розраховуватися таким чином: $100 \cdot 13\% - 100 \times 30\% = -17$ од., однак оскільки податковий кредит надається тільки у межах суми податку, що підлягає сплаті в Росії, то 17 од. податку в перерахунок податку в Росії не підлягають і повернені не будуть. Тобто загальна сума сплаченого податку становитиме 30 од.

Система податкових заліків передбачає, що сума податку, сплачена в іноземній юрисдикції за принципом територіальності створення доходів іноземної фізичної/юридичної особи, віднімається при підрахунку оподатковуваного прибутку компанії (доходу фізичної особи) у юрисдикції його резидентства.

Наприклад, якщо припустити, що в Росії застосовувалася б система податкових заліків, то за даними попереднього прикладу сума податку в Росії з доходів, отриманих в Україні, розраховувалася б таким чином: $(100 - (100 \cdot 30\%)) \cdot 13\% = 9,1$ од. А загальна сума податку, сплаченого в Україні і Росії дорівнювала б: $9,1 + 30 = 39,1$ од.

Тобто, система податкових кредитів є більш вигідною, ніж система податкових заліків.

В Україні щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток щодо юридичних осіб застосовується система податкових кредитів.

12.2. Використання в міжнародному податковому плануванні угод про запобігання подвійному оподаткуванню

Іншим механізмом регулювання подвійного оподаткування є міжнародні договори про запобігання подвійному оподаткуванню.

Перші форми взаємодії держав у сфері фінансів були відомі ще в минулому столітті. Угоди з питань адміністративної допомоги в оподаткуванні й обміну фіскальною інформацією були укладені між Бельгією та Францією (1843) і між Бельгією та Голландією (1845). Як зазначають С. Сутирін та О. Погорлець-кий⁶, зараз у світі діє вже понад тисячу міждержавних угод, які регулюють питання оподаткування. Причому є угоди, окремо присвячені податковим питанням, їх налічується близько 500, а також різні положення міждержавної координації оподаткування, які можуть бути внесені в інші міжурядові документи.

Існують *загальні й спеціальні* міжнародні податкові конвенції.

Загальні угоди регулюють питання запобігання подвійного оподаткування доходів і капіталу в усіх сферах діяльності, а *спеціальні угоди* діють у конкретних галузях підприємницької діяльності, наприклад, у сфері міжнародних транспортних перевезень. Головною особливістю міжнародних податкових угод є те, що як елементи міжнародного права вони мають пріоритет перед національним законодавством. Якщо щодо обкладання доходу від зовнішньоекономічної діяльності відповідні положення міжнародної податкової угоди передбачають більш високі або низькі податкові ставки, ніж національні, то перевага надається ставкам податкової угоди.

⁶ *Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

У світовій практиці існують дві основні типові моделі загальних податкових угод: модель ОЕСР і модель ООН, які слугують основою для прийняття конкретних двосторонніх конвенцій.

Типова модель ОЕСР рекомендується для прийняття двосторонніх податкових угод між країнами з розвинутою економікою. В основу оподаткування модель ОЕСР ставить принцип резидентства, відповідно до якого дохід обкладається в країні резидентства платника. Для репатріації прибутку у формі відсотків, дивідендів і роялті передбачаються або знижені ставки податку, або повне скасування податків на репатріацію. Однак модель ОЕСР не може бути використана у відносинах між країнами з розвинутою економікою й країнами, що розвиваються, оскільки вона позбавляє країни, які розвиваються, частини доходів, що утворюються на їхній території.

З огляду на це у відносинах між країнами з розвинутою економікою й країнами, що розвиваються, застосовується *модель ООН*, що базується на принципі територіальності, при якому обкладаються всі доходи, що створюються на території країн, що розвиваються.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій переваги міжнародних податкових угод можна використати двома основними способами:

1) вести в закордонній країні обмежену діяльність, що не допускає утворення постійного представництва;

2) користуватися пільговими ставками податків на репатріацію прибутку для здійснення фінансових платежів усередині транснаціональної групи.

Обмежена присутність може бути вигідною тоді, коли податки на прибуток у країні знаходження головного офісу компанії нижчі, ніж у країні, де здійснюється така діяльність⁷.

Наприклад, згідно з Угодою між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік й Урядом Республіки Кіпр про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна від

⁷ Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

29.10.82, що діє в Україні, будівельно-монтажні роботи, що здійснюються в Україні протягом періоду, який не перевищує 12 місяців, не призводять до створення постійного представництва й обкладаються в країнірезидентства компанії — на Кіпрі — податком на прибуток у розмірі 10% замість українського податку на прибуток у 25 %.

При використанні пільгових ставок податків на репатріацію прибутку ефект досягається за рахунок того, що в країні створення прибутку ставка оподаткування вища, ніж за угодою щодо уникнення подвійного оподаткування. Таким чином, в країні отримання прибутку особа, яка сплачує доходи (прибуток) нерезиденту, включає платіж, за операцією щодо якої було отримано прибуток до витрат діяльності, і зменшує свій податок на цю суму, яка є більшою, ніж податок на прибуток з доходів нерезидента.

Проте за використання цих переваг необхідно проводити комплексний аналіз оподаткування операції в країні отримання доходу і в країні резиденства, оскільки деякі угоди передбачають, що оподаткування здійснюється тільки в країні, резидентом якої виступає отримувач доходу. І якщо в країні за місцем реєстрації отримувача доходу ставки оподаткування вищі, ніж в країні отримання доходу, то з погляду оптимізації оподаткування для отримувача доходу така операція може бути не вигідною.

Розглянемо застосування переваг договору про запобігання подвійного оподаткування на прикладі Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків від 08.02.95.

При виплаті дивідендів українським підприємством російській фірмі у разі відсутності Угоди українське підприємство повинне було б утримати 15% податку на прибуток із суми дивідендів, що підлягають сплаті, а російська фірма повинна була б ще обкласти 15-відсотковим податком, що діє в Росії суму належних їй дивідендів. При чому оскільки 15% українського податку утримується із загальної суми дивідендів, що належать російській фірмі, а 15-відсотковим податком обкла

дається також загальна сума дивідендів, то 15 % податку необхідно було б розрахувати від суми дивідендів, не зменшеної на утриманий український податок. Таким чином, загальна сума податку при виплаті дивідендів склала б 30 %. Відповідно, російська фірма одержала б тільки 70 % від суми нарахованих на її користь дивідендів.

У протилежній ситуації, якби російська фірма перераховувала на користь українського підприємства таку саму суму дивідендів, то при виплаті дивідендів російська фірма повинна б була утримати російський податок на прибуток у розмірі 15 % відповідно до п. 3 ст. 284 Податкового кодексу РФ. Водночас при одержанні цих дивідендів українське підприємство мало б сплатити податок на прибуток у розмірі 25 % від суми дивідендів. Таким чином, загальний податок із суми таких дивідендів склав би 40 % і українська фірма одержала б тільки 60 % від суми нарахованих на її користь дивідендів.

При застосуванні угоди про уникнення подвійного оподаткування податки стягуються в такому порядку: при виплаті дивідендів українським підприємством на користь російської фірми воно зобов'язане утримати податок на прибуток у розмірі 15%, якщо внесок російської фірми до статутного фонду українського підприємства становить менш 50 000 дол. США. Російська ж фірма відповідно до ст. 32 Угоди має право зменшити свій 15-відсотковий податок із цієї суми на суму податку, утриманого українською фірмою в розмірі, що не перевищує суму російського податку. Отже, російська фірма не буде більше нічого сплачувати із суми отриманих дивідендів. Таким чином, загальна сума податку із суми дивідендів у цьому випадку становить 15 %, тобто дорівнює сумі податку на прибуток, встановленій у Російській федерації для обкладання отриманих дивідендів.

У протилежній ситуації, якщо російська фірма сплачує дивіденди українському підприємству, то сума податку, утриманого російською фірмою із суми таких дивідендів, складе 15%, але українське підприємство при одержанні дивідендів може зменшити свій 25-відсотковий податок із суми таких дивідендів на утриманий російською фірмою 15-відсотковий податок. Таким чином, українське підприємство сплатить від суми отриманих дивідендів (за відсутності збитків від ін

шої діяльності) 10 % податку. Отже, загальна сума податку з дивідендів, одержаних українським підприємством, складе 25 %, як це й передбачено законодавством України.

Мінімізація податків на внутріфірмові фінансові операції здійснюється також за допомогою механізму “шопінгу” податкових угод, під яким розуміють використання переваг двосторонньої податкової конвенції резидентом третьої країни, стосовно якого немає пільгового оподаткування розподілення прибутку. У такому випадку в одній із двох країн засновується проміжна компанія, що забезпечує проходження фінансових коштів з мінімальними витратами за податками на репатріацію прибутку. Тобто потрібно, щоб третя країна мала вигідну податкову угоду з країною проміжної компанії. За рахунок використання парних угод між країнами, репатріація прибутку здійснюється з меншими податковими втратами⁸.

Наприклад на Британських Віргінських Островах доходи компанії міжнародного бізнесу (International Business Companies або IBC) обкладаються за ставкою 0 %.

Якщо українське підприємство одержить від такої компанії невияткові майнові права на торгіву марку або комп'ютерну програму без права подальшої передачі їх іншим особам, уклавши з цією компанією ліцензійний договір, платежі за таким договором будуть вважатися роялті за законодавством України.

Однак, при укладанні ліцензійного договору безпосередньо з такою компанією при виплаті роялті необхідно буде утримати з нерезидента податок на прибуток у розмірі 15 % згідно з пп. 13.2. Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”. При цьому слід зазначити, що Конвенцію між Україною і Британськими Віргінськими Островами не укладено, а Конвенція між Україною та Урядом Сполученого Королівства Великобританії й Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно по

⁸ Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

датків на дохід і на приріст вартості майна від 10.02.93 на Британські Віргінські Острови не поширюється, тож зниження суми податку на прибуток в цьому випадку відбуватися не буде.

До того ж до валових витрат українське підприємство зможе віднести суму роялті не в повному розмірі, а тільки в межах 85 % відповідно до пп. 18.3 й 1.31 Закону “Про оподаткування прибутку підприємств”, оскільки Британські Віргінські Острови включені до переліку офшорних зон, затвердженого розпорядженням КМУ від 24.02.2003 № 77-р.

За таких умов економія української фірми при виплаті роялті на користь віргінської компанії складе $100 \blacksquare 0,85 \blacksquare 0,25 - - 15 = 6,25 \%$ від суми платежу.

З метою збільшення суми економії цю операцію можна провести через Кіпр. У цьому випадку віргінська компанія укладає ліцензійний договір з кіпрською компанією, яка, у свою чергу, укладає субліцензійний договір з українським підприємством. Різниця між сумою роялті, яку належить сплатити кіпрській компанії українським підприємством й роялті, що підлягають сплаті віргінській компанії кіпрською компанією, може встановлюватися на мінімальному рівні. Ця різниця буде обкладатися на Кіпрі податком на доходи за ставкою 10%. Від внеску на оборону роялті на Кіпрі звільнені.

Відповідно до Угоди між Урядом Союзу Радянських Соціалістичних Республік й Урядом Республіки Кіпр про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна від 29.10.82, що діє в Україні, роялті, які перераховуються на користь кіпрської компанії, податком на прибуток в Україні не обкладаються.

Крім того, Кіпр не включено до переліку офшорних зон, тому роялті сповна може бути включене до валових витрат українського підприємства.

Стосовно ПДВ слід зазначити, що згідно з пп. 3.2.7 Закону “Про податок на додану вартість” роялті в Україні ПДВ не обкладаються, а кіпрська компанія відповідно зі ст. 56(1) і ст. 196 директиви ЄС 2006/112/ЄС “Про загальну систему ПДВ” зобов’язана буде обкласти всю суму роялті, що підлягає сплаті віргінській компанії ПДВ за ставкою 15%>, але при цьому кіпрська компанія одночасно одержує право на зменшен-

ня свого податкового зобов'язання відповідно до ст. 169(а) цієї ж директиви. Роялті, що підлягають одержанню від української фірми, ПДВ не обкладаються у зв'язку з тим, що відповідно до ст. 56(1) цієї директиви ЄС місцем поставки цих роялті вважається територія України. Таким чином, фактично роялті ПДВ обкладатися не будуть.

Отже, українська фірма в цьому випадку одержить економію в розмірі 25 % українського податку на прибуток за винятком витрат на створення її підтримку кіпрської компанії, а також на сплату 10 % податку на доходи з тієї суми, що буде осідати в кіпрській компанії.

Слід зазначити, що на цей час в Україні діють 62 міжнародні Конвенції, перелік яких наведено, зокрема, в Листі ДПАУ від 20.01.2007 № 961/7/12-0117 (див. також додаток Г).

12.3. Використання в міжнародному податковому плануванні офшорів

Ще одним механізмом оптимізації податків у міжнародному податковому плануванні є використання країн з низьким рівнем оподаткування — офшорів.

За рівнем податкового тягаря всі країни світу умовно можна розділити на дві групи:

- 1) юрисдикції з високими податками;
- 2) юрисдикції з ліберальним оподаткуванням.

До юрисдикцій з високим рівнем оподаткування відносять більшість країн. Ставки податку на прибуток та індивідуальний прибутковий податок в таких державах становлять близько 30—60 %, а ставки податків на розподіл прибутку у формі відсотків, дивідендів і роялті — 15—35 %.

Юрисдикції з низькими податками називаються також *податковими гаванями, податковими притулками, податковими оазисами*. Вони у свою чергу поділяються на три види:

- 1) юрисдикції *без прямих податків* на доходи фізичних і юридичних осіб, які називаються також чистими податковими

гаваннями або безподатковими юрисдикціями. У країнах цієї групи компанії певних типів та певні види доходів і майна фізичних осіб не обкладаються податками на доходи, прибуток, на розподіл прибутку, на спадщину й дарування, на власність. Для компаній або індивідуальних платників податків застосовуються лише непрямі фіксовані податки у вигляді щорічних мит за ведення бізнесу, разових ресстраційних зборів і т. п. Рівень непрямого оподаткування досить незначний. Так, у країнах Карибського регіону щорічне мито для компаній становить 10—1600 доларів. До країн без прямих податків відносять: Андорру, Багамські, Бермудські, Кайманові острови, Науру, Вануату, острови Теркс і Кайкос та ін.;

2) юрисдикції з *низьким рівнем прямих податків*. Ставки податку на прибуток й індивідуальний прибутковий податок для певних категорій платників податків тут менші за 30 % , а в деяких випадках податки не перевищують 10 %. До країн цієї групи відносять, зокрема, такі держави, як Британські Віргінські Острови, Кіпр, Гібралтар, Угорщину, Ізраїль, Ліхтенштейн, Швейцарію. У групу також входять юрисдикції, які надають повне звільнення від податків тільки для закордонних доходів своїх юридичних і фізичних осіб: Коста-Рика, Гонконг, Ліберія, Малайзія, Панама та ін.;

3) юрисдикції з *високими податковими ставками*, які надають податкові переваги деяким типам компаній. Деякі країни з розвинутою економікою з метою залучення закордонних інвестицій застосовують для іноземних компаній особливий порядок оподаткування. Крім пільгових ставок податку на прибуток країни цієї групи знижують ставки податків на розподіл і репатріацію доходів. Сюди відносять Бельгію, Ірландію, Люксембург, Нідерланди⁹.

До 2000 р. пільговий порядок оподаткування щодо доходів підприємств з іноземними інвестиціями застосовувався і в Україні на підставі норм Закону України “Про іноземні інвестиції” від 13.03.92 № 2198-ХП, Декрету КМУ “Про режим іноземного інвестування” від 20.05.93 № 55-93, Постанови Вер

⁹ Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

ховної Ради України “Про порядок введення в дію Закону України “Про іноземні інвестиції” від 13.03.92 №2198а-ХІІ. Однак прийнятим в 2000 р. Законом України “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження” від 17.02.2000 № 1457-ІІ пільговий режим інвестування для іноземних інвесторів фактично було скасовано, оскільки ст. 2 цього закону встановлювала, що підприємства, створені за участю іноземних інвестицій, а також об’єкти (результати) спільної діяльності на території України за участю іноземних інвестицій без створення юридичної особи, в тому числі на основі договорів (контрактів) про виробничу кооперацію, спільне виробництво, сумісну діяльність тощо, підлягають валютному і митному регулюванню та оподаткуванню за правилами, встановленими законодавством України з питань валютного і митного регулювання та оподаткування підприємств, створених без участі іноземних інвестицій.

Очевидно, що країни з високим рівнем оподаткування прагнуть знизити свої податки за рахунок країн з низьким рівнем оподаткування, у зв’язку з чим у міжнародному податковому плануванні набув поширення офшорний бізнес.

Термін “офшор” дослівно перекладається так: “поза берегами”, “що перебуває за межами морського кордону”. У країнах англосаксонського права використовується в значенні “закордонний”, “іноземний”, що не має нічого спільного з берегами. В Україні цей термін асоціюється із відносинами з компаніями із країн з низькими податковими ставками.

Офшорний бізнес (офшорна місцевість) — це фінансово-господарча діяльність, що здійснюється поза країною реєстрації й місцезнаходження компанії. Перебуваючи в певній юрисдикції, компанія, яка займається офшорними операціями, всі свої угоди проводить тільки з компаніями — резидентами третіх країн і не веде операцій з резидентами своєї юрисдикції.

Юрисдикції офшор — країни, що допускають реєстрацію на своїй території компаній провідного типу за умови, що їхня діяльність ніяк не буде зв’язана із країною місцезнаходження, тобто всі доходи компанія буде одержувати поза юрисдикцією офшор, і інвестуватися ці доходи також будуть у третіх країнах. В основі законодавства більшості юрисдикцій офшор ле

жать норми англосаксонського права, які, зокрема, передбачають, що компанія обкладає податками не всі свої доходи, отримані з різних джерел у різних країнах світу, у тій країні, де така компанія інкорпорована.

Основна мета створення компанії офшор полягає у мінімізації податків, що стягуються за принципом територіальності, оскільки більшість юрисдикцій офшор пропонує мінімальні ставки податків на прибуток для компаній офшорного статусу, тобто компаній, які не здійснюють діяльність у цій юрисдикції.

Компанія офшор може мати два статуси: статус нерезидентної офшорної компанії та статус звільненої від податків резидентної компанії.

Статус нерезидентної офшорної компанії передбачає, що компанія реєструється в цій юрисдикції; ніякі операції усередині цієї країни не веде й управляється з-за кордону іноземними директорами. Фактично такий статус дає змогу мати компанію, що існує тільки на папері, але з її допомогою можна проводити на цілком легальних підставах фінансові операції в межах внутрішньої структури транснаціональної корпорації.

Прикладом нерезидентної офшорної компанії є швейцарські *доміцилярні компанії*. Нерезидентна офшорна компанія сплачує основні податки в країнах — джерелах утворення своїх доходів за принципом територіальності своєї юрисдикції, а в країні реєстрації сплачуються тільки реєстраційні мита й щорічні фіксовані податки. У такий спосіб у юрисдикції, у якій зареєстрована фірма, можна акумулювати неоподатковувані за принципом резидентства доходи транснаціональної групи.

Статус звільненої від податків резидентної компанії надається компанії офшор у тому випадку, якщо вона належить нерезидентам, але управляється місцевими директорами, має на території юрисдикції свій офіс і веде офшорні операції.

Резидентній компанії податкові звільнення від прибуткових податків надаються тільки на офшорні операції. Така компанія, як правило, також сплачує щорічні податки за фіксованою ставкою або прибуткові податки за зниженою ставкою. При цьому вона має право на здійснення частини своїх операцій у країні інкорпорації, наприклад, може інвестувати дохо-

ди, отримані в інших країнах. У випадку одержання прибутку від джерел в країні реєстрації стосовно такої компанії застосовуються внутрішні, непільгові ставки прибуткового податку^{10 11}.

Типова структура володіння й управління офшорною компанією представлена на рис. 12.1.

Основні дії з реєстрації підприємства, організації його взаємодії з адміністрацією офшорної зони здійснюються за допомогою секретарської компанії — сервісного центру, що спеціалізується на наданні послуг з реєстрації та організації роботи офшорних компаній.

Як зазначають Ю. Уманців та Ю. Швед¹¹, секретарські компанії згідно з дорученням, яке видає їм реальний власник компанії, не тільки забезпечують дотримання всіх юридичних формальностей, а й знаходять осіб, які стають номінальними власниками компанії та її номінальними директорами, надають послуги адвоката, обробляють кореспонденцію, що надходить на адресу офшорної компанії тощо.

Номінальні власники — це особи, які вважаються власниками офшорної компанії згідно з реєстраційними документами, але фактично (через укладення додаткових угод із реальними власниками компанії) отримувачами доходу не є. Подібні угоди укладаються між реальними власниками та номінальними директорами.

Таким чином, інститути секретарських компаній та номінальних власників і директорів дозволяють досягти реальним власникам двох цілей: зберегти конфіденційність свого права власності й отримувати економічні вигоди від роботи компанії. Розкриття інформації про справжніх власників офшорних підприємств можливе тільки в разі судового розслідування¹².

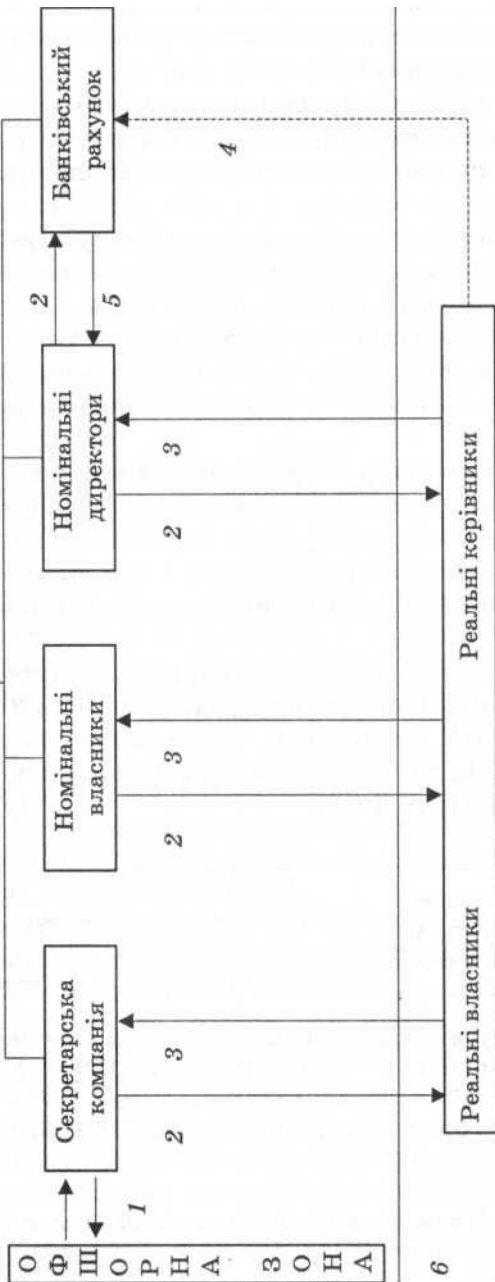
Переваги офшорного оподаткування використовуються, зокрема, *транснаціональними компаніями*, до яких належить така внутрішньофірмова структура, яка включає голо-

¹⁰ Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С. Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

¹¹ Уманців Ю. М., Швед Ю. А. Офшорне підприємництво у сучасній економіці: Монографія. — К.: Атіка, 2004. — 144 с.

¹² Там само. — 144 с.

Офшорна компанія



О Ф Ш О Р Н А З О Н А
 Секретарська компанія
 Номінальні власники
 Номінальні директори
 Банківський рахунок
 Реальні власники
 Реальні керівники
 6

вну холдингову компанію, її дочірні компанії, представництва й філії, розташовані в країнах інших, ніж юрисдикція базування материнської компанії.

Основним механізмом корпоративного міжнародного оподаткування є створення внутрішньофірмової структури, у рамках якої проводяться такі основні операції з мінімізації податків:

1) *перерозподіл (диверсифікація) прибутку* — розміщення глобального прибутку транснаціональних компаній у країнах з переважно низьким рівнем оподаткування;

2) *заниження прибутку* — віднесення частини витрат, платежів, відсотків, дивідендів, роялті на фінансові результати внутріфірмових компаній — резидентів податкових гаваней;

3) *створення прибутку* — фактичне винесення всіх операцій у податкові гавані без зв'язку з оподатковуваною активністю в юрисдикціях з високим рівнем податкового тягаря¹³.

Основою офшорного підприємництва є два види транснаціональних компаній: базові збутові компанії та базові постачальні компанії.

Збутова базова компанія одержує від внутріфірмових компаній-виробників готові продукти й продає їх через власну торговельну мережу ТНК споживачам, які проживають у різних країнах таким чином, що більша сума прибутку акумулюється на рахунках офшору(рис. 12.2).

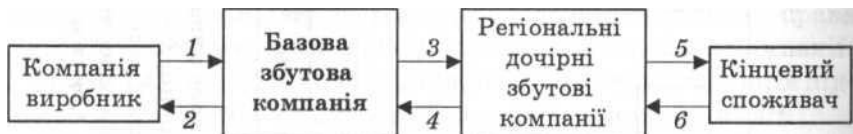


Рис. 12.2. Структура операцій, що здійснюються з застосуванням базових збутових компаній: 1 — готова продукція (100 у.о.); 2 — грошові кошти (100 у.о.); 3 — готова продукція (300 у.о.); 4 — грошові кошти (300 у.о.); 5 — готова продукція (310 у.о.); 6 — грошові кошти (310 у.о.)

¹³ Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С. Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

З наведеного рисунка можна побачити, що основна сума прибутку (200 у.о.) була акумульована на рахунках базової збутової компанії, яка знаходиться в офшорі і таким чином оподатковується за низькою ставкою податку на прибуток.

Закупівельна базова компанія здійснює оптові закупівлі готової продукції, напівфабрикатів, комплектуючих виробів у безпосередніх виробників і здійснює перерозподіл витрат на користь всієї транснаціональної корпорації.

Закупівельна базова компанія закуповує товар за низькими цінами, доводить їх до світових і реалізує товар іншим компаніям групи, в результаті чого прибуток осідає на офшорних територіях (рис. 12.3).

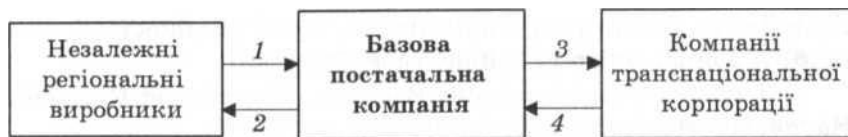


Рис. 12.3. Структура операцій, що здійснюються з застосуванням базових постачальних компаній: 1 — сировина, напівфабрикати, готові вироби (100 у.о.); 2 — грошові кошти (100 у.о.); 3 — сировина, напівфабрикати, готові вироби (300 у.о.); 4 — грошові кошти (300 у.о.)

Отже, при застосуванні базової постачальної компанії в офшорній юрисдикції буде створено прибуток від реалізації сировини, напівфабрикатів та готових виробів, який буде оподатковано за пільговою ставкою.

Водночас завищена собівартість цієї продукції становитиме витрати компаній транснаціональної корпорації і зменшить, таким чином, прибуток цих компаній.

Враховуючи те, що за допомогою офшорних компаній здійснюється мінімізація податкових зобов'язань, податкове право багатьох країн містить норми, які обмежують переваги офшорного оподаткування.

Зокрема, згідно з українським законодавством, за операціями з офшорними компаніями до валових витрат можна віднести тільки 85 % відсотків витрат із застосуванням механізму звичайних цін.

Перелік офшорних зон встановлюється Кабінетом Міністрів, нині діє перелік, затверджений розпорядженням КМУ від 24.02.2003 № 77-р, згідно з яким до офшорних зон віднесено:

1) Британські залежні території: острів Гернсі, острів Джерсі, острів Мен, острів Олдерні;

2) Близький Схід — Бахрейн;

3) Центральна Америка — Беліз;

4) Європа: Андорра, Гібралтар, Монако;

5) Карибський регіон: Ангілья, Антигуа і Барбуда, Аруба, Багамські острови, Барбадос, Бермудські Острови, Британські Віргінські Острови, Віргінські Острови (США), Гренада, Кайманові острови, Монтсеррат, Нідерландські Антильські Острови, Пуерто-Рико, Сент-Вінсент і Гренадини, Сент-Кітс і Невіс, Сент-Люсія, Співдружність Домініки, Теркс і Кайкос;

6) Африка: Ліберія, Сейшельські Острови;

7) Тихоокеанський регіон: Вануату, Маршалові Острови, Науру, Німуе, Острови Кука, Самоа;

8) Південна Азія — Мальдівська Республіка.

Слід також врахувати, що згідно з вимогами Комісії з РАТР операції з офшорними центрами підлягають фінансовому моніторингу¹⁴, що знижує їх привабливість.

Отже, при використанні офшорних переваг слід детально проаналізувати всі переваги та недоліки і застосовувати заходи з міжнародного податкового планування тільки за результатами ретельно проведеного аналізу.

¹⁴ Наказ Державного комітету фінансового моніторингу України “Орієнтовний перелік критеріїв віднесення фінансових операцій до таких, що можуть підлягати внутрішньому фінансовому моніторингу” від 31.07.2006 (www.liga.kiev.ua); Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, затверджене постановою Правління Національного банку України від 14.05.2003 № 189 (www.liga.kiev.ua).

Питання для самоперевірки

1. Дайте визначення міжнародного податкового планування.
2. Охарактеризуйте правила, якими необхідно керуватися, здійснюючи міжнародне податкове планування.
3. Опишіть структуру базової збутової компанії.
4. Опишіть структуру базової постачальної компанії.
5. Які організаційно-правові форми підприємництва існують за кордоном?
6. Яка мета корпоративного міжнародного податкового планування?
7. Що є об'єктом корпоративного міжнародного податкового планування?
8. Якими методами здійснюється міжнародне податкове планування?
9. У чому полягає механізм “шопінгу” податкових угод про уникнення подвійного оподаткування?
10. Які моделі угод про уникнення подвійного оподаткування застосовуються в міжнародному податковому праві?
11. У чому полягає сутність принципів територіальності та резиденства?
12. Що таке офшор і які види офшорів існують?
13. Опишіть обмеження міжнародного податкового планування.

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

БТІ	Бюро технічної інвентаризації
ввп	Внутрішньоваловий продукт
вмд	Вантажна митна декларація
гк	Господарський кодекс України
ДПАУ	Державна податкова адміністрація України
дпі	Державна податкова інспекція
дпе	Державна податкова служба
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України
КЗпП	Кодекс законів про працю України
КК	Кримінальний кодекс
КМУ	Кабінет Міністрів України
КпАП	Кодекс про адміністративні правопорушення
КРУ	Контрольно-ревізійне управління
НБУ	Національний банк України
НДДКР	Науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи
НМА	Нематеріальні активи
НМДГ	Неоподатковуваний мінімум доходів громадян
ОФ	Основні фонди

Словничек

ПДВ	Податок на додану вартість
ПДФО	Податок з доходів фізичних осіб
ПФУ	Пенсійний фонд України
РРО	Реєстратор розрахункових операцій
СЕЗ	Спеціальна (вільна) економічна зона
СОТ	Світова організація торгівлі
СПД	Суб'єкт підприємницької діяльності
ТМЦ	Товарно-матеріальні цінності
тпп	Торгово-промислова палата
ТПР	Територія пріоритетного розвитку
ФОП	Фонд оплати праці
цк	Цивільний кодекс

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України // Урядовий кур'єр. — 2001. — № 131.
3. Господарський кодекс України. — Х.: ТОВ “Одісей”, 2003. — 248 с.
4. Кодекс України про адміністративні порушення від 07.12.84 № 8073-X. — Х.: ТОВ “Одісей”, 2001. — 272 с.
5. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-ПІ. — Х.: ТОВ “Одісей”, 2001. — 240 с.
6. Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-ІУ // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — №38—39. — Ст. 288.
7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003. — Х.: ТОВ “Одісей”, 2003. — 408 с.
8. Закон України “Основи законодавства України про загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 14.01.98 № 16/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1998. — №23. — Ст. 121.
9. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90 № 509-ХП // Основи податкового законодавс

тва: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — 312 с.

10. Закон України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 11.12.91 № 1963-ХП // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — №11. — Ст. 150.

11. Закон України “Про плату за землю” від 03.07.92 № 2535-ХП // Відомості Верховної Ради України. — 1992. — № 38. — Ст. 560.

12. Закон України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” від 15.09.95 № 329/ 95-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1995. — № 40. — Ст. 297.

13. Закон України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23.03.96 №98/ 96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 20. — Ст. 82.

14. Закон України “Про систему оподаткування” (у редакції Закону України від 18.02.97 № 77/ 97-ВР зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 5—14.

15. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97 (зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 174—218.

16. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 (у редакції № 334/94-ВР Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР зі змінами й доповненнями) // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 94—174.

17. Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 № 320-ХІУ // Офіційний вісник України. — 1998. — № 52. — Ст. 1916.

18. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-ХІУ // Офіційний вісник України. — 1999. — № 33. — Ст. 1706.

19. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 № 2181-III // Основи податкового

законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — 312 с.

20. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 24.12.2002 № 349-ІУ // Офіційний вісник України. — 2003. — № 3. — Ст. 61.

21. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 № 889-ІУ // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 227—278.

22. Закон України “Про гастрольні заходи в Україні” від 10.07.2003 № 1115-ІУ // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 7. — Ст. 56.

23. Закон України “Про міжнародні договори України” від 29.06.2004 № 1906-ІУ // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 50. — Ст. 540.

24. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005 № 2505-ІУ // Офіційний вісник України. — 2005. — № 13. — Ст. 662.

25. Декрет КМУ “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.92 № 13-92 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 77.

26. Декрет КМУ “Про місцеві податки і збори” від 20.05.93 № 56-93// Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 30. — Ст. 336.

27. Декрет КМУ “Про акцизний збір” від 26.12.99 № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 82.

28. Указ Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.98 № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” // Основи податкового законодавства: 36. основних законодавчих актів / Уклад.: Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов. — Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2005. — С. 283—288.

29. Указ Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні” від 07.08.98 № 857/98 // Офіційний вісник України. — 1998. — №32. — Ст. 1202.

30. Указ Президента України “Про Положення про Пенсійний фонд України” від 01.03.2001 № 121/2001 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 9. — Ст. 350.

31. Наказ Державного комітету фінансового моніторингу України “Орієнтовний перелік критеріїв віднесення фінансових операцій до таких, що можуть підлягати внутрішньому фінансовому моніторингу” від 31.07.2006 // www.liga.kiev.ua.

32. Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення” від 30.05.97 № 165 // Офіційний вісник України. — 1997. — Ст. 66.

33. Наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків” від 19.02.98 № 80 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 11. — Ст. 431.

34. Наказ Державної податкової адміністрації України “Порядок адміністрування податкових векселів, виданих платниками податку на додану вартість при ввозі (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України” від 02.08.2004 № 444 // Бухгалтер. — 2004. — № 33. — С. 17—26.

35. Наказ Державної податкової адміністрації України “Методичні рекомендації щодо попереднього розгляду декларацій з ПДВ” від 03.09.2004 № 515 // Бухгалтер. — 2004. — № 38. — С. 5—26.

36. Наказ Державної податкової адміністрації України “Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації і проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість” від 18.08.2005 № 350 // Бухгалтер. — 2005. — № 35. — С. 16—21.

37. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” від 21.06.96 №193 // www.liga.kiev.ua.

38. Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток, затвержені наказом ДПАУ від 11.12.2006 №766 // Бухгалтерія. — 2007. — №6. — С. 12—59.

39. Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, затверджене постановою Правління Національного банку України від 14.05.2003 № 189 // www.liga.kiev.ua.

40. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики й підприємництва від 29.03.2001 №3-311/2158 // Бухгалтер. — 2004. — № 16. — С. 19т.

41. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва “Щодо оперативних перевірок” від 05.06.200 № 1-221/3096 // www.liga.Kiev.ua.

42. Лист Державної податкової адміністрації України “Про податок на додану вартість” від 01.12.99 № 18043/7/16-1220- 16 // Бухгалтер. — 2000. — № 23. — С. 61.

43. Лист Державної податкової адміністрації України “Щодо податку на репатріацію з доходу нерезидента від продаж нерухомого майна” від 14.11.2000 № 7760/5/ 15-1116 // www.liga. Kiev.ua.

44. Лист Державної податкової адміністрації України “Про амортизацію основних засобів, внесених до статутного фонду “ від 06.03.2001 № 1087/6/15-1116 // Бухгалтер. — 2004. — №39. —С. 15т—16т.

45. Лист Державної податкової адміністрації України “Про розгляд листа” від 14.03.2003 №2232/5/ 23-1016 // Бухгалтер. — 2003. — № 32. — С. 26—27.

46. Лист Державної податкової адміністрації України “Щодо нарахування амортизаційних відрахувань” від 21.04.2003 № 3859/6/15-1116 // Бухгалтер. — 2003. — № 21. — С. 13.

47. Лист Державної податкової адміністрації України “Про деякі питання оподаткування та проведення розрахунків за реалізований товар” від 27.06.2003 № 5768/6/ 15-1116 // www.liga.Kiev.ua.

48. Лист Державної податкової адміністрації України від 15.09.2003 № 8063/5/ 23-2216 Ц Бухгалтер. — 2003. — № 39. — С. 23.

49. Лист Державної податкової адміністрації України “Щодо питань оподаткування” від 31.01.2004 № 1557/7/15-1117 // Бухгалтер. — 2004. — № 9. — С. 20—21.

50. Лист Державної податкової адміністрації України “Про застосування фінансових санкцій за порушення законодавства, що регулює відносини в сфері виробництва та обігу спирт

ту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів” від 14.04.2004 № 6506/7/21-0917 *Ц Бухгалтер.* — 2004. — № 20. — С. 23—30.

51. Лист Державної податкової адміністрації У країни “Щодо визначення груп основних фондів” від 16.04.2004 № 2914/6/15-1116 *Ц Бухгалтер.* — 2004. — № 20. — С. 17.

52. Лист Державної податкової адміністрації України “Стосовно застосування окремих норм Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 21.04.2004 №3928/5/17- 3116 // www.liga.Kiev.ua.

53. Лист Державної податкової адміністрації України від 06.07.2004 № 4207/4/17-3115 // *Бухгалтер.* — 2004. — № 29. — С. 18—19.

54. Лист Державної податкової адміністрації України від 24.09.2004 №442/2/17-3210 *Ц Бухгалтер.* — 2004. — №41. — С. 11—13.

55. Лист Державної податкової адміністрації України від 04.01.2005 № 7/к/ 17-3115 // *Бухгалтер.* — 2005. — № 7. — С. 14.

56. Лист Національного банку України від 25.02.2005 № 12-112/310-181111 *Бухгалтер.* — 2005. — № 10. — С. 8—10.

57. *Азаров М.* Податкові пільги не благодійний пиріжок // *Вісник податкової служби України.* — 2001. — № 30. — С. 3—5.

58. *Акофф Рассел Л.* Планирование будущего корпорации / Пер. с англ. В.А. Бирюкова, М.М. Крейсберга. — М.: Сирин, 2002. — 256 с.

59. *Андрущенко ВЛ.* Фискальное администрирование как наука и как искусство // *Финансы Украины.* — 2003. — № 6. — С. 27.

60. *Андрущенко ВЛ.* Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Л.: Каменяр, 2000. — 303 с.

61. *Апель А., Гунько В., Соколов И.* Обналичивание и оффшорный бизнес в схемах. — СПб.: Питер, 2002. — 192 с.

62. *Баканов М.И., Шеремет АД.* Теория экономического анализа: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 416 с.

63. *Безгубенко О.* Мотиви і потреби фіскальної соціології як складової податкового менеджменту // *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гна- тюка.* — Сер. Економіка. — 2001. — № 8.

64. *Беззубенко О.* Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків // *Фінанси України*. — 2002. — № 9.
65. *Бланк ИА.* Основы финансового менеджмента. — Т. 2. — К.: Ника-Центр, 1999. — 512 с.
66. *Бланк ИА.* Словарь-справочник финансового менеджера. — К.: Ника-Центр, 1998. — 480 с.
67. *Бланк ИА.* Управление активами. — К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. — 720 с.
68. *Богатая И.Н., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н.* Как минимизировать ваши налоги. — Серия “50 способов”. — Ростов н/Д.: Феникс, 2001. — 288 с.
69. *Богачева О.В.* Налоговый потенциал и региональные счета. // *Финансы*. — 2000. — № 2. — С. 29—32.
70. Большой толковый словарь русского языка / Л.И. Бахарева, Л.А. Бабичева, Н.И. Батажок, Л.Л. Буланин, Л.А. Войнова, Т.Н. Гайкович, И.Л. Городецкая, Ю.Ф. Денисенко; Под ред. канд. филол. наук С.А. Кузнецова; Российская академия наук Институт лингвистических исследований. — СПб.: Норинт, 2001. — 1536 с.
71. *Брич А.П., Навроцький В.О.* Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні. — К.: Атіка, 2000. — С. 3.
72. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. — Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. — 272 с.
73. *Будзан Б.* Менеджмент в Україні: сучасність і перспективи. — К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. — 349 с.
74. *Буряковський В.В.* та ін. Податки: Навч. посіб. — Д.: Пороги, 1998. — 611 с.
75. *Буряковський В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В.* Фінанси підприємств: Навч. посіб. / За ред. В.В. Буряковського. — Д.: Пороги, 1998. — 246 с.
76. *Василенко ВА.* Теорія і практика розробки управлінських рішень: Навч. посіб. — К.: ЦУЛ, 2002. — 420 с.
77. *Василии ОД.* Податкова системи України: Навч. посіб. — К.: ВАТ “Поліграфкнига”, 2004. — 478 с.

78. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов, ред. В.Т. Бусел. — К.: Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. — 1440 с.

79. *Вишне夫斯基 В.П., Веткин А.С.* Уход от уплаты налогов: теория и практика. — Донецк: НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти, 2003. — 228 с.

80. *Вишне夫斯基 В.П.* Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишне夫斯基, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с.

81. *Владимирцева Л.* Порядок проведення перевірок суб’єктів підприємницької діяльності органами ДПАУ // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 48. — С. 43—44.

82. *Воронкова О.М.* Контрольна й аналітична робота податкової служби України // Фінанси України. — 2001. — № 8. — С. 135—141.

83. *Вылкова Е., Романовский М.* Налоговое планирование. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с.

84. *Габрук О.* Коментар до Закону України “Про податок на доходи фізичних осіб” // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — №9. — С. 43—46.

85. *Гега П.Т., Доля Л.М.* Основи податкового права: Навч. посіб. — К.: Т-во “Знання”, КОО, 1998. — 273 с.

86. *Герчикова И.Н.* Менеджмент: Учебник. — 3-е изд., перераб. и дон. — М.: ЮНИТИ, 2002. — 501 с.

87. *Гіль С.Є.* Державне регулювання економіки. — Ч. 1 / С.Є. Гіль, О.А. Дудник, Л.В. Єфремова та ін. — Х.: Вид-во ХДЕУ, 2002. — 92 с.

88. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.

89. *Гордієнко О.* Дорогу здолає той, хто йде. Підсумки функціонування СЕЗ “Яворів” // Економіст. — 2003. — № 3. — С. 71—73.

90. *Горян Е.* Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні // Підприємництво, господарство і право. — 2002. — № 11. — С. 88.

91. *Гуріна М.* Податковий аудит в умовах нового законодавчого поля // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 20. — С. 31—33.

92. *Гутник А.Є.* Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. — К.: Атіка, 2001. — 176 с.
93. *Дадалко В.А. и др.* Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А. Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук. — Минск: Армита — Маркетинг, Менеджмент, 2000. — 359 с.
94. *Дадашев А.З., Лобанов А.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. — М.: Книжный мир, 2002. — 363 с.
95. *Данілов О.Д., Фліссак Н.П.* Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посіб. — К.: Парламентське вид-во, 2001. — 216 с.
96. *Дивере М.* Экономика налоговой политики: Пер. с англ. / Под ред. М. Дивере. — М.: Инфор.-издат. дом “Филинь”, 2001. — 328 с.
97. *Дікань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б.* Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України. — 1999. — № 4. — С. 107—112.
98. *Дікань Л.В., Воїнова Т.С.* Податкова система: Навч. посіб. — Харків: Вид-во ХДЕУ, 2002. — 252 с.
99. *Добродумов П.* Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємництво, господарство і право. — 2001. — № 8. — С. 90.
100. *Евсеева О.* Анализ влияния изменений новой редакции пункта 5.9 ст. 5 Закона Украины “О налогообложении прибыли предприятий” на учёт прироста (убыли) запасов и объекта налогообложения в налоговом учёте // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. — 2003. — № 5. — С. 4—7.
101. *Економічна енциклопедія: У 3 т.* — Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видав. центр “Академія”, 2000. — 864 с.
102. *Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок (українсько-англійсько-російський тлумачний словник) / Уклад.: Л.М. Олексієнко, В.М. Олексієнко, А.І. Юркевич* — К.: Видав. будинок “Максимум”, 2000. — 592 с.
103. *Єгарміна В.* Використання фінансової звітності платників податків при здійсненні контрольних функцій місцевими податковими органами // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 39. — С. 56—58.

104. *Єлісєєв А.В., Підлужний М.П.* Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. — Л.: Ліга-Прес, 2003. — 274 с.
105. *Єлісєєв А.В.* Податкове планування на підприємстві: Дис. ... канд. екон. наук. — Л., 2003. — 204 с.
106. *Железникова Е.К.* Организационно-экономический механизм формирования налоговой политики на предприятиях сферы материального производства: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. — М., 2002. — 18 с.
107. *Загородний А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.* Фінансовий словник. — 2-ге вид., випр. та доп. — Л.: Центр Європи, 1997. — 576 с.
108. *Загородний А.Г., Єлісєєв А.В.* Податки та податкове планування підприємницької діяльності. — Л.: Центр бізнес-сервісу, 2003. — 152 с.
109. *Загородний А.Г., Єлісєєв А.В.* Податкове планування в системі фінансового менеджменту підприємства // Фінанси України. — 2001. — № 8. — С. 131—134.
110. *Зазвонова Л.А., Фомин Ф.Ф.* Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — К.: Изд-во Европ. ун-та, 2003. — 265 с.
111. *Зарипов В.М.* Законные способы налоговой экономии. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. — 176 с.
112. *Злобина Л.А., Сттажкова М.М.* Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учеб. пособие. — М.: Академический проект, 2003. — 240 с.
113. *Иванов Ю.Б.* Налоговое планирование: суть, отличия, методы // Бухгалтерия. — 2004. — № 40. — С. 37—40.
114. *Игнатенко А.А.* Ибн-Хальдун. — М.: Мысль, 1980.
115. *Иловайский С.И.* Косвенное налогообложение в теории и практике. — Одесса: [Б. и.], 1892. — 252 с.
116. *Исаев А.А.* Очерк теории и политики налогов. — М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. — 270 с.
117. *Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М.* Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.
118. *Іващук О.Т.* Методи дослідження операцій в економіці. — Т.: ТАНГ, 2003. — 322 с.
119. *Ісаншина Г.Ю.* Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: ІТІУП, 2003. — 260 с.

120. *Каламбет С.В.* Податковий потенціал: теорія, практика, управління. — Д.: Наука і освіта, 2001. — 304 с.
121. *Каламбет С.В.* Розвиток податкового регулювання через систему податкових пільг // Економіка, фінанси, право. — 2001. — № 3. — С. 31—33.
122. *Каленський М.М., Стефанюк І.Б.* Контрольно-ревізійна служба — суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності: Навч. посіб. — К.: Ін-т регіон, доел. НАН України, 2001. — 203 с.
123. *Карасев М.Н.* Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. — М.: ООО “Вершина”, 2004. — 224 с.
124. *Карп М.В.* Налоговый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ — ДАНА, 2001. — 477 с.
125. *Кізима А.Я.* Податковий менеджмент: Навч.-метод. посіб. — Т.: Астон, 2002. — 166 с.
126. *Ковальчук К.Ф., Рева Т.М.* Податковий менеджмент на промисловому підприємстві // Фінанси України. — 2001. — № 5. — С. 87—94.
127. *Ковальчук К.Ф., Рева Т.М.* Налоговый менеджмент промышленного предприятия. — Днепропетровск: Ин-т технологии, 2000. — 122 с.
128. *Козенкова Т.А.* Вплив податкового планування на фінансові результати діяльності підприємства: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2000. — 169 с.
129. *Колодяжний А.В.* Налоговый менеджмент на малых предприятиях сферы услуг и пути его оптимизации: Дис. ... канд. екон. наук. — М., 2001. — 154 с.
130. *Костіна Н.І., Алексеев А.А., Василик О.Ф.* Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навч. посіб. — К.: Т-во “Знання”, КОО, 1997. — 183 с.
131. *Костюк Д.* Що і як перевіряє податковий інспектор. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2001. — 260 с.
132. *Костюченко В.* Облік запасів за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 6. — С. 22—27.
133. *Крисоватий А.І., Кізима А.Я.* Податковий менеджмент: Навч. посіб. — Т.: Карт-бланш, 2004. — 304 с.

134. *Крисоватий А.І., Луцик А.І.* Податки та фіскальна політика: Навч. посіб. — Т., 2003. — 312 с.
135. *Крисоватий А.І.* Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. — Т.: Вид-во Карпока, 2000. — 246 с.
136. *Крысоватый А.И.* Моделирование векторов реформирования налоговой политики // Налогообложение: проблемы науки и практики. — Х.: ИД “ИНЖЭК”, 2006. — 232 с.
137. *Кугаенко АА., Белянин М.П.* Теория налогообложения: 2-е изд.; перераб. и доп. — М.: Вузовская книга, 1999. — 344 с.
138. *Куфта Н.* Зміцнення податкової дисципліни як фактор стабілізації фінансової системи // Економіка України. — 2001. — № 1 (470). — С. 25.
139. *Кучеров И.И.* Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. — М.: АО “Центр ЮрИнфоР”, 2003. — 374 с.
140. *Лекарь С.* Нове в оподаткуванні доходів фізичних осіб // Вісник податкової служби. — 2003. — № 28. — С. 7—10.
141. *Литвиненко Я.В.* Податкова політика: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.
142. *Ліванський Ю.* До Вас прийшли з перевіркою: що необхідно знати // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 41. — С. 28—29.
143. *Макаров М.Г.* Исследование и разработка оптимизационной модели налогообложения коммерческих предприятий малого и среднего бизнеса: Дис. ... канд. экон. наук. — М., 2001. — 155 с.
144. *Марцулевич Л.М.* Налоговое планирование в высших учебных заведениях: Препринт. — СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 2000. — 11 с.
145. *Медведев А.Н.* Как планировать налоговые платежи: Практическое руководство для предпринимателей. — М.: ИНФРА-М, 1996.
146. *Мельник В.М., Грицаєнко ІА., Іванишина О.С.* Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посіб. — К.: Кондор, 2003. — 160 с.
147. *Мельник Д.Ю.* Налоговый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 352 с.
148. *Мельник П.* Деякі суперечності в розвитку податкової системи та шляхи їх подолання // Економіка України. — 2001. — № 7. — С. 16—21.

149. *Мельник П., Лановенко І.* Психологічні механізми де-віантної поведінки // *Право України.* — 2000. — № 1. — С. 90
150. *Муравьев В.В.* Организация налогового планирования на предприятии // *Аудит и финансовый анализ.* — 2001. — № 2. — С. 3—102.
151. *Найдёнов В.С., Сменковский А.Ю.* Инфляция и монетаризм: уроки антикризисного управления. — Белая Церковь: ОАО “Белоцерковская книжная фабрика”, 2003. — 352 с.
152. *Налоги, налогообложение и налоговое законодательство /* Под. ред. Е.Н. Евстигнеева. — СПб.: Питер, 2000. — 320 с.: ил. — (Учебники для вузов).
153. *Налоговое право: Учебник /* С.Г. Пепеляев, Р.И. Ахметшин, С.В. Жестков и др.; Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Юристъ, 2003. — 591 с.
154. *Налоговый кодекс главбуха: 3-е изд.* — К.: Универсал-Бизнес, 2001. — 400 с.
155. *Налоговый менеджмент: Учебник /* А.Г. Поршнева, Д.Г. Черников, Б.И. Замятин и др.; Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-кор. РАН А.Г. Поршнева. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 442 с.
156. *Національні стандарти бухгалтерського обліку //* Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 37. — 63 с.
157. *Началов А.В.* Налоговый словарь. — М.: Издательско-консультац. компания “Статус-кво 97”, 2004. — 400 с.
158. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д.* Принципи бухгалтерського обліку / Пер. с англ. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова; Під ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.
159. *Нідзельська О., Кириєнко Н.* Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства // *Вісник податкової служби України.* — 2001. — №3. — С. 21—49.
160. *Нові підходи до примусового стягнення податкового боргу //* Вісник податкової служби України. — 2001. — № 34—35. — С. 4—5.
161. *Новый экономический и юридический словарь /* Сост. А.Н. Азрилян. — М.: Ин-т новой экономики, 2003. — 1088 с.
162. *Облік і звітність в діяльності органів ДПС України: Навч.-метод. посіб. /* Заг. ред. А.І. Накая. — 3-тє вид., випр. і доп. — Ірпінь: Акад. ЛПС України 2001 — 277 с.

163. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. — Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. — М.: Тип. т-ва И.Д. Сытина, 1908. — 530 с.
164. *Онишко С.В., Жеребних А.М.* Виконання податкових зобов'язань в Україні // *Фінанси України*. — 2001. — № 7. — С. 104—114.
165. Оптимизация налогообложения с использованием нерезидентных структур // *Финансовая консультация*. — 2001. — № 17—20. — С. 5—63.
166. Основы менеджмента: Учеб, пособие / Ю.В. Соболев, В.С. Верлока, М.В. Макаренко и др.; Под ред. В.С. Верлоки. — 2-е изд. — Х.: Изд. дом “ИНЖЭК”, 2004. — 352 с.
167. *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учеб, для вузов. — 6-е изд., доп. и перераб. — М.: Междунар. центр фин.-экон. развития, 2004. — 576 с.
168. *Парыгина В.А. и др.* Налоговое право (конспект лекций) — М.: Приор-Издат, 2004. — 176 с.
169. *Петти В.* Трактат о податках и сборах // *Сочинения*. — М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. — (Классика экономической мысли). — С. 5—76.
170. *Підлісна О.* Теоретичні аспекта надання податкових пільг // *Наук, вісник: 36. наук, праць УФЕІ*. — 1999. — № 3. — С. 8.
171. *Піча В.М.* Соціологія: загальний курс. — К.: Каравела, 2000. — С. 107.
172. Податкове планування. — Л.: ТзОВ “Центр Бізнес-Сер-віс”, 2000—2001.
173. Податкове право: Навч. посіб. / М.П. Кучерявенко, Г.В. Гех, О.О. Дмитрик та ін.; За ред. М.П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 400 с.
174. *Пушкар Р.М., Тарнавська Н.П.* Менеджмент: теорія та практика: Підручник. — 2-ге вид., перероб. і дон. — Т.: Карт-бланш, 2003. — 490 с.
175. *Рагозин БА.* Налоговое планирование на предприятиях и в организациях. — Т. 1. — М.: Аналитика-Пресс, 1996. — 432 с.
176. *Рева Т.М.* Економіко-організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві: Автореф. дис. канд. екон. наук за спец. 08.06.02. — Д.: Нац. металургійна акад. України, 2000. — 16 с.

177. *Рева Т.М.* Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К.: Центр навч. л-ри, 2003. — 282 с.
178. *Романовский М.В., Врублевская О.О.* Налоги и налогообложение. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2003. — 576 с.
179. *Рындин А.Г., Шамаев Г.А.* Организация финансового менеджмента на предприятии. — М.: Рус. Деловая Лит. 1997. — 352 с.
180. *Рябошапко В.* Поняття правового менеджменту податкової міліції // Право України. — 2000. — № 10. — С. 5—9.
181. *Савицька О.* Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів // Право України. — 2001. — № 10. — С. 13.
182. *Савченко О.* Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції // Право України. — 2000. — № 10. — С. 79.
183. *Санахметова Н.* Государственное регулирование экономики и предпринимательства // Підприємництво, господарство і права. — 2001. — № 7. — С. 3—6.
184. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — Кн. 5. — М.: Соцэкгиз, 1992. — 782 с.
185. *Скворцов Н.Н.* Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: В 10 кн. — Кн.1: От стагнации к стабилизации: Практ. рук. / Под ред. В.П. Давыдовой. — К.: Вища шк., 2002. — 222 с.
186. Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України: Навч. посіб. / С.І. Мельник, І.Ф. Щербина, Дж. Хансен та ін. — К.: Мі-леніум, 2002. — 276 с.
187. *Соколов АА.* Теория налогов. — М.: ООО “ЮрИнфоР-Пресс”, 2003. — 506 с.
188. *Соколовська А.М., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.* Податкова система України: теорія та практика становлення. — К.: НДФІ, 2001. — 372 с.
189. *Соколовська А.М.* Податкова система держави: теорія й практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
190. *Солдатенко В.* З історії розробки Меморандуму про економічний розвиток України на засадах справедливості // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 47. — С. 42—52.
191. *Соловійова А.* Деякі аспекти кримінально-правового аналізу складу злочину ухилення від сплати податків, зборів

та інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України 2001 р.) // Вісник податкової служби України. — 2001. — №38. — С. 55—57.

192. *Стефанік І.* Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. — 2001. — № 7. — С. 3—6.

193. *Сулим В.* Поняття податкової дисципліни // Вісник податкової служби України. — 2002. — № 34. — С. 61.

194. *Сутырин С.Ф., Погорлецький А.И.* Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. С.Ф. Сутырина. — СПб.: Полиус, 1998. — 577 с.

195. *Тимченко О.М.* Податковий менеджмент: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2001. — 150 с.

196. *Тихонов Д.Н.* Основы налоговой безопасности. — М.: Аналитика-Пресс, 2002. — 224 с.

197. *Тривус АА.* Налоги как орудие экономической политики. — Баку: [Б. и.], 1925. — 32 с.

198. Узагальнена інформація щодо створених в Україні спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності // Економіст. — 2003. — № 3. — С. 4—17.

199. *Уманців Ю.М., Швед ЮА.* Офшорне підприємництво у сучасній економіці: Монографія. — К.: Атіка, 2004. — 144 с.

200. *Уткин ЭА.* Финансовый менеджмент: Учеб. для вузов. — М.: Зеркало, 1998. — 272 с.

201. *Фатхутдинов РА.* Разработка управленческого решения: Учеб. для вузов. — 2-е изд., доп. — М.: ЗАО “Бизнес-школа Интел-Синтез”, 1998. — 272 с.

202. *Федько В.* Про необхідність удосконалення податкового планування та прогнозування // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 11. — С. 7—9.

203. *Философский энциклопедический словарь.* — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с.

204. *Финансово-кредитный словарь: В 3 т. — Т. 2 / Гл. ред. В.Ф. Гарбузов.* — М.: Финансы и статистика, 1986. — 511 с.

205. *Финансы: Учеб. для вузов / Под. ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти.* — М.: Перспектива: Юранг, 2000. — 520 с.

206. Фінансовий менеджмент: Підручник / А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.; За ред. проф. А.М. Поддєрьогіна. — К.: КНЕУ, 2005. — 536 с.
207. Фліссак Н. Перспективи та очікувані результати прийняття Податкового кодексу України // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 46. — С. 3—6.
208. Фурман А. Загальна характеристика наслідків впровадження Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та основні напрямки удосконалення адміністрування податку на прибуток // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 1—2. — С. 38—47.
209. Фурман А. Шляхи вдосконалення (модернізації) податкового контролю у загальній системі адміністрування податків та обов’язкових платежів до бюджету // Вісник податкової служби України. — 2001. — № 21. — С. 11—15.
210. Фокин В.М. Налоговое регулирование: Учеб, пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Статут, 2004. — 76 с. — (Библиотека налогового юриста).
211. Ходов Л.Г., Худолеев В.В. Налоги и налогообложение: Учеб, пособие. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2002. — 304 с.
212. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. О.Д. Кавериной, И.В. Омановского; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.
213. Хотинская Г.И. Налоговый менеджмент и его эффективность // Финансовый менеджмент. — 2002. — № 2. — С. 35—50.
214. Черников Д.Г. и др. Налоги: Учеб, пособие / Под ред. Д.Г. Черникова. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 656 с.
215. Чудаков А.В. Формирование системы налогового менеджмента на промышленном предприятии: Дис. ... канд. экон, наук. — Екатеринбург, 2001. — 228 с.
216. Щербаков В.А. Налоговые факторы в обеспечении экономической устойчивости строительной организации // www.cfin.ru.
217. Энциклопедия финансового риск-менеджмента / А.А. Лобанов, В.Е. Барбаумов, М.А. Рогов и др.; Под ред. А.А. Лобанова и А.В. Чугунова. — М.: Альпина Паблишер, 2003. — 786 с.

Література

218. Юнг К.Г. Аналітична психологія — СПб., 1994. — С. 34.
219. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 1999. — 429 с.
220. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576 с.
221. 7 нот менеджмента: Настольная книга руководителя / В. Краснова и др. — 5-е изд., доп. — М.: Журнал “Эксперт”: ООО “Издательство ЭКСМО”, 2002. — 656 с.
222. European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor. — Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. — 754 р.
223. www.liga.Kiev.ua.
224. www.sta.gov.ua.
225. www.visnuk.com.ua.

Умови анулювання свідоцтва платника ПДВ

Причина	Умови	Ухвалення рішення ДП	Заява	Дата виключення
Зниження обсягів поставок	1) Платник був зареєстрований в обов'язковому порядку через те, що обсяги його операцій, які підлягають оподаткуванню, перевищили 300 тис. грн, або добровільно, і 2) був платником більше 24 місяців, включаючи місяць реєстрації, і 3) за останні 12 календарних місяців обсяг операцій, які підлягають оподаткуванню не перевищує 300 тис. грн	ДП не може приймати самостійне рішення	Тільки на підставі заяви	Дата подачі заяви
Ліквідація платника	1) Платник оголошений банкрутом і ліквідаційна комісія закінчує роботу або 2) платник ліквідується за власним бажанням або 3) платник ліквідується за рішенням суду; 4) Смерть приватного підприємця; 5) Визнання приватного підприємця в судовому порядку померлим або безвісти зниклим	ДП може, але не зобов'язана приймати самостійне рішення	Можливо на підставі заяви	Дата виключення з Єдиного державного реєстру

Продовження дод.А

Причина	Умови	Ухвалення рішення ДП	Заява	Дата виключення
Перехід платника на єдиний податок	Реєстрація платником єдиного податку, якщо при цьому передбачене звільнення від ПДВ	ДП зобов'язана приймати самостійне рішення		Дата останнього звітного періоду, що передує переходу платника на єдиний податок
Відсутність особи, діяльності або оподатковуваних операцій	1) Неподання декларації протягом 12 місяців або 2) подача декларації, що свідчить про відсутність оподатковуваних поставок протягом 12 місяців	ДП може, але не зобов'язана приймати самостійне рішення		Дата ухвалення рішення ДП
Договори про спільну діяльність і розподіл продукції	1) Закінчення терміну дії свідоцтва; 2) Закінчення терміну дії договору, якщо він закінчився до закінчення терміну дії свідоцтва	ДП зобов'язана приймати самостійне рішення		Дата закінчення терміну дії свідоцтва або договору (більш рання)
Визнання свідоцтва анульованим	Рішення суду про визнання свідоцтва анульованим	ДП зобов'язана приймати самостійне рішення		Дата прийняття судом такого рішення

Закінчення дод. А

Причина	Умови	Ухвалення рішення ДШ	Заява	Дата виключення
Фіктивний платник	Рішення суду про визнання недійсними документів про держреєстрацію	ДШ зобов'язана приймати самостійне рішення	1	Дата внесення платника до Реєстру
Визнання платника ПДВ звільненим від ПДВ	Рішення суду про звільнення платника від ПДВ		1	Дата прийняття судом такого рішення

Кваліфікаційна характеристика
та посадова інструкція податкового менеджера —
керівника податкового відділу

**Кваліфікаційна характеристика податкового менеджера —
керівника податкового відділу**

Завдання та обов'язки. Керує діяльністю у сфері податкового менеджменту на підприємстві. Координує роботу, організує ефективну взаємодію робітників всіх підрозділів, що беруть участь у заходах реалізації податкової політики підприємства. Забезпечує своєчасне отримання інформації про заходи податкового обліку, організує роботу податкового відділу щодо розробки та складання проектів податкового планування, стратегічних і оперативних податкових планів, погодження податкових планів з керівництвом, моніторингу виконання податкових планів, оперативного реагування на негативні відхилення показників податкових планів. Формує штат представників підрозділів, що здійснюють податковий облік, чітко розподіляє їхні функції, обов'язки і відповідальність, керує персоналом, створює умови для підвищення його кваліфікаційного рівня. Організує оцінювання роботи працівників, оплату їхньої праці та винагороди за кінцеві результати. Створює нормальні умови праці відповідно до трудового законодавства.

Вживає заходів щодо підвищення продуктивності праці. Приймає компромісні рішення у разі виникнення конфліктних ситуацій у колективі підприємства, з органами контролю, контрагентами підприємства щодо питань податкового обліку. Організує розроблення та виконання оперативних та стратегічних податкових планів, здійснює аналіз і контроль результатів податкового обліку. Організує проведення інструктажу працівників з питань впровадження заходів податкового менеджменту. Вивчає і застосовує науково-методичні розробки з питань податкового менеджменту. Забезпечує ефективність результатів роботи підприємства, додержання норм чинного законодавства. Здійснює контроль за виконанням працівниками обов'язків, пов'язаних з розробленням і практичною реалізацією заходів податкового обліку.

Необхідні знання. Чинне законодавство України, що регламентує підприємницьку діяльність; трудове, цивільне, валютне, господарське право, бухгалтерський облік; податковий облік, постанови, розпорядження та інші нормативні документи, які регламентують порядок ведення податкового і бухгалтерського обліку; мікроекономіку, макроекономіку, передовий вітчизняний і світовий досвід організації податкового менеджменту; теорію і практику менеджменту, маркетингу; методи прогнозування, планування, аналізу господарської діяльності підприємства; сучасні засоби обчислювальної техніки та програмного забезпечення; методи і способи управління персоналом; принципи формування колективу, форми найму на роботу; порядок добору і розміщення кадрів; системи і форми оплати праці; способи і методи підвищення кваліфікації працівників; умови і способи укладання угод купівлі-продажу; соціологію організації і психологічні аспекти діяльності трудових колективів; правила службового етикету; діловодство; основи психології та етики на підприємстві; категорії і види стандартів, форми та методи організації і оплати праці, критерії оцінки ефективності трудової діяльності; правила і норми охорони праці, протипожежного захисту, виробничої санітарії та особистої гігієни.

Кваліфікаційні вимоги. Повна або базова вища освіта (магістр, спеціаліст, бакалавр, молодший спеціаліст) за напрямом підготовки "Облік та аудит", "Фінанси". Післядипломна освіта

в галузі управління. Стаж роботи за спеціальністю у сфері організації податкового менеджменту: для магістра не менше 5 років, для спеціаліста — не менше 7 років, для бакалавра та молодшого спеціаліста — не менше 9 років.

Посадова інструкція податкового менеджера — керівника податкового відділу

1. Загальні положення

Податковий менеджер — керівник податкового відділу є відповідальним працівником апарату управління підприємства, призначається і звільняється наказом керівника підприємства.

Податковий менеджер — керівник податкового відділу безпосередньо підпорядкований керівнику підприємства.

На посаду податкового менеджера — керівника податкового відділу призначаються особи, які мають повну або базову вищу освіту (магістр, спеціаліст, бакалавр, молодший спеціаліст) за напрямом підготовки “Облік та аудит”, “Фінанси”, післядипломну освіту в галузі управління, стаж роботи за спеціальністю у сфері організації податкового менеджменту: для магістра — не менше 5 років, для спеціаліста — не менше 7 років, для бакалавра та молодшого спеціаліста — не менше 9 років.

Податковий менеджер — керівник податкового відділу повинен знати: чинне законодавство України, що регламентує підприємницьку діяльність; трудове, цивільне, валютне, господарське право, бухгалтерський облік; податковий облік, постанови, розпорядження та інші нормативні документи, що регламентують порядок ведення податкового і бухгалтерського обліку; мікроекономіку, макроекономіку, передовий вітчизняний і світовий досвід організації податкового менеджменту; теорію і практику менеджменту, маркетингу; методи прогнозування, планування, аналізу господарської діяльності підприємства; сучасні засоби обчислювальної техніки та програмного забезпечення; методи і способи управління персоналом; принципи формування колективу, форми найму на роботу; порядок добору і розміщення кадрів; системи і форми оплати праці; способи і методи підвищення кваліфікації працівників;

умови і способи укладання угод купівлі-продажу; соціологію організації і психологічні аспекти діяльності трудових колективів; правила службового етикету; діловодство; основи психології та етики на підприємстві; категорії і види стандартів, форми та методи організації і оплати праці, критерії оцінки ефективності трудової діяльності; правила і норми охорони праці, протипожежного захисту, виробничої санітарії та особистої гігієни.

У своїй діяльності податковий менеджер — керівник податкового відділу керується законами України, наказами та інструкціями керівництва підприємства, чинною посадовою інструкцією.

2. Посадові обов'язки

Керування податковим відділом підприємства.

Підбір та призначення на посаду працівників податкового відділу.

Розроблення та впровадження документообігу в рамках податкового обліку.

Забезпечення координації та взаємодії роботи всіх працівників податкового відділу.

Забезпечення координації податкових планів з бюджетами та іншими планами підприємства.

Забезпечення своєчасного отримання інформації про заходи податкового обліку.

Забезпечення своєчасного розроблення, узгодження, практичної реалізації та моніторингу податкових планів підприємства.

Участь у вирішенні конфліктних ситуацій з працівниками, органами контролю та контрагентами підприємства щодо заходів податкового обліку.

Забезпечення контролю виконання показників податкових планів, оперативного реагування на негативні відхилення від розроблених стандартів та аналізу ефективності результатів податкового обліку.

Участь у прийнятті рішень щодо ведення господарської діяльності підприємства.

3. Права

Податковий менеджер — керівник податкового відділу має право:

3.1. Вирішувати з керівництвом підприємства, структурних підрозділів, працівниками податкового відділу питання, необхідні для виконання функцій (завдань), вимагати від них інформацію та матеріали, які стосуються питань податкового обліку.

3.2. Вносити пропозиції щодо змін правової форми відносин підприємства з працівниками та контрагентами з метою оптимізації оподаткування.

3.3. Вносити пропозиції щодо заохочення та стягнення з працівників податкового відділу.

4. Відповідальність

Податковий менеджер — керівник податкового відділу несе відповідальність за:

4.1. Неякісне та несвоєчасне виконання покладених на нього завдань (функцій).

4.2. Недостовірність даних, наданих керівництву підприємства та офіційним органам.

4.3. Невиконання трудової дисципліни.

Додаток В

Середні значення показника податкового тягара в розрізі систем оподаткування за видами економічної діяльності, %

Вид економічної діяльності	Загальна система оподаткування		Спрощена система оподаткування	
	зі сплатою ПДВ	без сплати ПДВ	зі сплатою 10 % єдиного податку	зі сплатою 6 % єдиного податку
Промисловість	52,24	42,69	53,85	56,84
Будівництво	49,06	38,87	43,00	48,18
Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту	47,34	36,81	31,57	40,07
Готелі та ресторани	49,21	39,04	42,49	47,86
Транспорт та зв'язок	46,52	35,82	34,19	41,44
Освіта	43,07	31,68	22,16	32,26
Охорона здоров'я та соціальна допомога	47,57	37,08	38,01	44,30

Перелік конвенцій із запобігання подвійному оподаткуванню, які діють в Україні

№ з/п	Країна	Дата набуття чинності Конвенцією	Ставка оподаткування		
			Дивіденди	Проценти	Роялті
1	Австрія	20.05.1999 р.	10	5	5
2	Азербайджан	03.07.2000 р.	10	10	10
3	Алжир	01.07.2004 р.	15	10	10
4	Бельгія	25.02.1999 р.	15	5	5
5	Білорусь	30.01.1995 р.	15	10	15
6	Болгарія	03.10.1997 р.	15	10	10
7	Бразилія	26.04.2006 р.	15	15	15
8	Велика Британія	11.08.1993 р.	10	*	*
9	В'єтнам	19.11.1996 р.	15	10	10
10	Вірменія	19.11.1996 р.	15	10	*
11	Греція	26.09.2003 р.	10	10	10
12	Грузія	01.04.1999 р.	10	10	10
13	Данія	21.08.1996 р.	15	10	10
14	Єгипет	27.02.2002 р.	12	12	12
15	Естонія	24.12.1996 р.	15	10	10
16	Ізраїль	20.04.2006 р.	15	10	10

№ з/п	Країна	Дата набуття чинності Конвенцією	Ставка оподаткування		
			Дивіденди	Проценти	Роялті
17	Індія	31.10.2001 р.	15	10	10
18	Індонезія	09.11.1998 р.	15	10	10
19	Іран	21.07.2001 р.	10	10	10
20	Іспанія	**	18	*	5
21	Італія	25.02.2003 р.	15	10	7
22	Казахстан	14.04.1997 р.	15	10	10
23	Канада	22.08.1996 р.	15	10	10
24	Кіпр	**	*	*	*
25	Киргизстан	01.05.1999 р.	15	10	10
26	Китай	18.10.1996 р.	10	10	10
27	Кувейт	22.02.2004 р.	5	0	10
28	Латвія	21.11.1996 р.	15	10	10
29	Ліван	06.09.2003 р.	15	10	10
30	Литва	25.12.1997 р.	15	10	10
31	Македонія	23.11.1998 р.	15	10	10
32	Малайзія	**	15	15	15
33	Молдова	27.05.1996 р.	15	10	10
34	Монголія	**	10	10	10
35	Нідерланди	02.11.1996 р.	15	10	10
36	Норвегія	18.09.1996 р.	15	10	10
37	ОАЕ	09.03.2004 р.	5	3	10
38	ПАР	23.12.2004 р.	15	10	10
39	Польща	11.03.1993 р.	25	10	10
40	Португалія	11.03.2002 р.	10	10	10
41	Республіка Корея	19.03.2002 р.	15	5	5
42	Російська Федерація	03.08.1999 р.	15	10	10
43	Румунія	17.11.1997 р.	15	10	15

№ з/п	Країна	Дата набуття чинності Конвенцією	Ставка оподаткування		
			Дивіденди	Проценти	Роялті
44	Сербія і Чорногорія	29.11.2001 р.	10	10	10
45	Сирія	04.05.2004 р.	10	10	18
46	Словаччина	22.11.1996 р.	10	10	10
47	СПД	05.06.2000 р.	15	*	10
48	Таджикистан	01.06.2003 р.	10	10	10
49	Таїланд	24.11.2004 р.	15	15	15
50	Туреччина	29.04.1998 р.	15	10	10
51	Туркменистан	21.10.1999 р.	10	10	10
52	Угорщина	24.06.1996 р.	15	10	5
53	Узбекистан	25.07.1995 р.	10	10	10
54	Фінляндія	14.02.1998 р.	15	10	10
55	Франція	01.11.1999 р.	15	10	10
56	ФРН	04.10.1996 р.	10	5	5
57	Хорватія	01.06.1999 р.	10	10	10
58	Чехія	20.04.1999 р.	15	5	10
59	Швейцарія	26.02.2002 р.	15	10	10
60	Швеція	04.06.1996 р.	10	10	10
61	Югославія	29.11.2001 р.	10	10	10
62	Японія	**	15	10	10

Примітки.

* Гранична ставка не встановлена, однак доходи оподатковуються тільки в одній державі за місцем реєстрації (тобто, із застосуванням принципу резиденства).

**Ці угоди укладено СРСР і відповідно до ст. 7 Закону України “Про правонаступництво в Україні” вони застосовуються в Україні до набуття чинності нових договорів.

Навчальне видання

*ІВАНОВ Юрій Борисович, КРИСОВАТИЙ Андрій
Ігорович, КІЗИМА Андрій Ярославович, КАРПОВА Влада
Вікторівна*

ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ

Підручник

Підп. до друку 17.06.2008. Формат 60х90 1/16.
Папір офс. Друк офс. Гарнітура SchoolBook.
Ум. друк. арк. 33. Обл. вид. арк. 32,2. Зам. № 8-369.

Видавництво “Знання”. 01034, м. Київ, вул. Стрілецька, 28.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 1591 від 03.12.2003.

Тел.: (044) 234 80 43, 234-23 36.

E-mail: sales@znannia.com.ua <http://www.znannia.com.ua>



Віддруковано на ВАТ „Білоцерківська книжкова фабрика”,
09117, м. Біла Церква, вул. Леся Курбаса, 4.
Впроваджена система управління якістю згідно з міжнародним
стандартом DIN EN ISO 9001:2000.

В Україні книгу можна придбати за адресами:

- м. Київ, вул. М. Грушевського, 4, маг. “Наукова думка”, тел. (044)278-06-96;
- м. Київ, вул. Хрещатик, 44, маг. “Знання”, тел. (044) 234-22-91;
- м. Київ, просп. Московський, 6, маг. “Будинок книги та медіа”, тел. (044) 464-49-70;
- м. Вінниця, вул. Привокзальна, 2/1, маг. “Кобзар”, тел. (0432) 61-77-44;
- м. Дніпропетровськ, Театральний б-р, 7, маг. “Світ книжок”, тел. (0562)33-77-85;
- м. Донецьк, вул. Артема, 147А, “Будинок книги”, тел. (062)343-89-00;
- м. Житомир, вул. Київська, 17/1, маг. “Знання”, тел. (0412)47-27-52;
- м. Запоріжжя, просп. Леніна, 142, маг. “Спеціальна книга”, тел. (0612) 13-85-53;
- м. Івано-Франківськ, Вічковий майдан, 3, маг. “Сучасна українська книга”, тел. (03422) 3-04-60;
- м. Кіровоград, вул. Набережна, 13, маг. “Книжковий світ”, тел. (0522) 24-94-64;
- м. Кривий Ріг, пл. Визволення, 1, маг. “Букініст”, тел. (0564) 92-37-32;
- м. Луганськ, вул. Радянська, 58, маг. “Глобус-книга”, тел. (0642) 53-62-30;
- м. Луцьк, просп. Волі, 41, маг. “Знання”, тел. (0332) 77-00-46;
- м. Львів, просп. Шевченка, 16, маг. “Ноти”, тел. (0322) 61-19-64;
- м. Львів, просп. Шевченка, 8, маг. “Українська книгарня”, тел. (0322) 72-16-30;
- м. Миколаїв, просп. Леніна, 122, маг. “Кобзар”, тел. (0512) 55-20-51;
- м. Одеса, вул. Буніна, 33, маг. “Будинок книги”, тел. (0482) 32-17-97;
- м. Одеса, вул. Дерибасівська, 27, маг. “Дім книги”, тел. (048) 728-40-13;
- м. Полтава, вул. Шевченка, 29, маг. “Будинок книги та медіа”, тел. (0532) 61-26-76;
- м. Рівне, вул. Соборна, 57, маг. “Слово”, тел. (0362) 26-94-17;
- м. Тернопіль, вул. Й. Сліпого, 1, маг. “Дім книги”, тел. (0352) 43-03-71;
- м. Тернопіль, вул. Чорновола, 14, маг. “Книжкова хата”, тел. (0352) 52-24-33;
- м. Ужгород, пл. Корятовича, 1, маг. “Кобзар”, тел. (03122) 3-35-16;
- м. Харків, вул. Пушкінська, 74, маг. “Лексика”, тел. (057) 717-60-16;
- м. Харків, вул. Сумська, 51, маг. “Books”, тел. (057) 714-04-70, 714-04-71;
- м. Херсон, вул. Леніна, 14/16, маг. “Книжковий ряд”, тел. (0552) 22-14-56;
- м. Хмельницький, вул. Подільська, 25, маг. “Книжковий світ”, тел. (0382) 79-25-59;
- м. Черкаси, вул. Б. Виш ненецького, 38, маг. “Світоч”, тел. (0472) 36-03-37;
- м. Чернівці, просп. Незалежності, 90, маг. “Будинок книги та медіа”, тел. (03722) 3-42-70;
- м. Чернігів, просп. Миру, 45, маг. “Будинок книги”, тел. (04626) 9-92-62.

Книготорговельним організаціям та оптовим покупцям звертатися за тел.: (044) 537-63-61, 537-63-62; факс: 235-00-44.

E-mail: sales@znannia.com.ua

ВИДАВНИЦТВО “ЗНАННЯ” пропонує”

Швец В.Г.

Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп.— К.: Знання, 2008. — 535 с. — Мова укр. — Формат 60 x 90 ¹/₁₆. — Пал. тв.

ІСВМ 978-966-346-348-3

Підручник написано відповідно до програми навчальної дисципліни “Теорія бухгалтерського обліку” для студентів економічних спеціальностей. У ньому розкриваються основи бухгалтерського обліку, знання яких необхідне для подальшого вивчення фінансового та управлінського обліку. Висвітлюються теоретичні положення предмета, методу, техніки та організації ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, питання історії розвитку, гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку.

Розраховано на студентів економічних спеціальностей та викладачів вищих навчальних закладів.

**Книготорговельним організаціям та оптовим покупцям
звертатися за тел.: (044) 537-03-61, 537-63-62, 234-80-43.
E-mail: sales@znannia.com.ua <http://www.znannia.com.ua>**

www.ZNANNIA.com.ua

**Широкий вибір навчальної та ділової літератури
Тел. для довідок: (044) 235-00-44, 234-80-43**