

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2018

УДК 336.221.4(075.034)

П44

Авторський колектив: д-р екон. наук, професор Ю. Б. Іванов – вступ, п. 2; д-р екон. наук, доцент В. Ф. Тищенко – пп. 11.2 – 11.6; канд. екон. наук, доцент О. Є. Найдено – п. 6; канд. екон. наук, доцент А. О. Єніна – п. 4, 16; канд. екон. наук, доцент Є. І. Котляров – п. 12, 13; канд. екон. наук, доцент К. В. Давискіба – п. 3, 14; канд. екон. наук, доцент В. В. Карпова – п. 10; канд. екон. наук, доцент В. М. Остапенко – пп. 11.1; канд. екон. наук, доцент О. В. Ревенко – п. 14; канд. екон. наук, доцент О. В. Костяна – п. 7, 8; канд. екон. наук, доцент Г. В. Назаренко – п. 1, 9; канд. екон. наук, викладач Ю. М. Малишко – п. 5, 15.

Рецензенти: завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка», д-р екон. наук, професор, заслужений працівник освіти України *І. В. Алексєєв*; завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування Херсонського національного технічного університету, д-р екон. наук, професор *Л. П. Сидельникова*.

Рекомендовано до видання рішенням ученої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 8 від 03.05.2018 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Податкова система [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найдено та ін. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. – 408 с.
ISBN 978-966-676-797-7

Подано сукупність необхідних знань як цілісну навчальну дисципліну економічного профілю. Розглянуто сутність і види податків, податкову політику, контролюючі органи в сфері оподаткування, податковий менеджмент, податок на додану вартість, акцизний податок, мито, перекладання податків, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плату за ресурси та послуги, майнові податки та збори, місцеві податки та збори, спрощену систему оподаткування, ухилення від податків. До кожної теми подано практикум, який містить запитання для самоперевірки, тестові та практичні завдання. Складено на основі робочої програми навчальної дисципліни.

Рекомендовано для студентів економічних закладів вищої освіти.

УДК 336.221.4(075.034)

© Іванов Ю. Б., Тищенко В. Ф.,
Найдено О. Є. та ін., 2018

© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2018

ISBN 978-966-676-797-7

Вступ

Податкова система України складається з сукупності податків і зборів, завдяки яким формується дохідна частина Зведеного бюджету України.

Вивчення дисципліни «Податкова система» особливо актуальне в умовах постійних до податкового законодавства, імплементації норм законодавства ЄС до українського податкового законодавства, недопущення подвійного оподаткування суб'єктів підприємництва, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, підтримки пріоритетних сфер економіки тощо. Важливим в цій ситуації є постійний моніторинг змін, які відбуваються в податковій сфері, оскільки від цього багато в чому залежить податкова політика, яку буде здійснювати суб'єкт підприємництва. Більше того, від правильності визначення податкових зобов'язань і своєчасності виконання податкового обов'язку залежать відносини суб'єктів підприємництва з контролюючими органами.

Формування кваліфікованих фахівців для контролюючих органів і працівників сфери податкового консалтингу та планування має стати одним із пріоритетних завдань держави, оскільки вона має піклуватися про підготовку працівників, які будуть контролювати сплату податків та зборів, а також про формування компетентностей щодо податкового консалтингу та планування з метою якісного ведення податкового обліку та складання звітності суб'єктами підприємництва.

Дисципліна «Податкова система» є базовою навчальною дисципліною професійного циклу для підготовки бакалаврів. Її вивчення ґрунтується на засвоєнні економічних дисциплін та оволодінні загальною теорією фінансів. Об'єктом вивчення є податкова система держави. Предметом – економічні відносини щодо перерозподілу валового внутрішнього продукту та національного доходу з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів.

Навчальна дисципліна «Податкова система» вивчається згідно з навчальним планом підготовки фахівців освітнього ступеня «бакалавр» спеціальностей 071 «Облік і оподаткування».

На вивчення навчальної дисципліни відводиться 150 години, 5 кредитів ЄКТС.

Навчальний посібник «Податкова система» дозволяє сформувати систему знань і вмінь, які дозволяють засвоїти: принципи податкового

законодавства; економічну сутність оподаткування; функції та елементи податків; особливості реалізації державного та корпоративного податкового менеджменту; організацію роботи контролюючих органів в Україні; основні види податків і зборів; порядок визначення податкових зобов'язань і виконання податкового обов'язку платниками податку; види відповідальності платників податку за порушення податкового законодавства; способи перекладання податків.

Навчальний посібник «Податкова система» базується не тільки на описуванні теоретичних положень податкового законодавства, але й висвітлює реальні проблеми в ньому. Неузгодженості в податковому законодавстві спричиняють помилки у веденні суб'єктами підприємництва податкового обліку, через що збільшується кількість податкових перевірок і нарахованих штрафних санкцій контролюючими органами.

Кожний розділ навчального посібника «Податкова система» містить: мету, основні питання, компетентності, що формуються за темою, ключові терміни, викладення теоретичної частини, посилання на літературні джерела, практичну частину.

Практична частина навчального посібника включає запитання і завдання для самоконтролю, тестові та практичні завдання.

Завдяки практичній частині навчального посібника студенти здатні перевірити якість засвоєних знань та опанованих вмінь з кожного розділу навчального посібника. У перспективі це допоможе майбутнім фахівцям швидше вирішувати реальні ситуації, пов'язані з оподаткуванням.

У початковому посібнику «Податкова система» застосовано норми законодавчих і нормативно-правових актів зі сфери оподаткування, валютного та кримінального законодавства станом на 1.01.2018 р.

Структура навчального посібника «Податкова система» відповідає Стандарту вищої освіти МОН і робочій програмі навчальної дисципліни «Податкова система».

Автори висловлюють щире подяку за допомогу у підготовці початкового посібника «Податкова система» науковим рецензентам: д-ру екон. наук, професору кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка» Алексєєву І. В.; д-ру екон. наук, професору, завідувачу кафедри фінансів, банківської справи та страхування Херсонського національного технічного університету Сідельниковій Л. П.

Розділ 1. Теоретичні основи податкової системи України та основні непрямі податки

1. Сутність і види податків

Мета – вивчення сутності й ознак податків і зборів, з'ясування їх ролі у формуванні дохідної частини бюджету держави, ознайомлення з історією становлення і розвитку податків, дослідження функцій та елементів податків, аналіз класифікації податків за різними ознаками.

Основні питання

- 1.1. Сутність податків та їх ознаки.
- 1.2. Історичні аспекти виникнення та розвитку податків.
- 1.3. Функції податків.
- 1.4. Елементи податків.
- 1.5. Класифікація податків і зборів.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: основних характеристик податків, функцій та елементів податків, видів податків;

уміння: застосовувати теоретичні знання на практиці;

комунікації: обґрунтування рішень щодо класифікації податків;

автономність і відповідальність: ухвалення рішень щодо визначення переліку податків до сплати залежно від правового статусу платника.

Ключові терміни: податок, збір, ознаки податку, еволюція податків, функції податків, фіскальна функція податків, регулятивна функція податків, елементи податку, види податків.

1.1. Сутність податків та їх ознаки

Сьогодні податки є невід'ємною частиною функціонування будь-якої держави, оскільки вони є необхідним джерелом фінансування державних витрат на виконання нею своїх функцій. Як слушно зазначають автори роботи [4], відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її недієздатною і в кінцевому підсумку – позбавленою будь-якого сенсу.

Водночас податки є потужним інструментом регулювання соціально-економічних процесів, що відбуваються в державі. Сучасне податкове регулювання охоплює всі сфери національної економіки, тобто здатне здійснювати вплив на умови діяльності юридичних і фізичних осіб, стан окремих галузей і сфер господарювання, економіку країни в цілому і соціальні процеси [53; 63].

В економічній теорії податок розглядається як специфічна форма економічних відносин між державою, з одного боку, та суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства – з іншого, з приводу формування державних фінансів у яких:

держава є визначальною дійовою особою, а платник податку – виконавцем вимог держави;

права й обов'язки сторін побудовані на відповідному правовому підґрунті, однак не скріплені у формі певного договору чи контракту;

справляння податку відбувається в односторонньому порядку (від платника до держави) та має обов'язковий і безвідплатний характер для кожного платника [5].

Джерелом податкових надходжень є ВВП (тобто створена нова вартість), що формує первинні грошові доходи учасників суспільного виробництва. Ці первинні доходи, в свою чергу, розподілені на користь держави: від працівників – у формі прибуткового податку та відрахувань у пенсійний фонд, від господарюючих суб'єктів – у формі податку на прибуток та інших податкових платежів [5].

Саме через перерозподіл ВВП податки забезпечують державу частиною нової вартості в грошовій формі, яка стає централізованим фондом державних ресурсів [40] (рис. 1.1). Тобто за своєю економічною змістовністю податки є основним інструментом державного розподілу та перерозподілу доходів і фінансових ресурсів. А стягнення державою на користь суспільства певної частки вартості ВВП у вигляді обов'язкового внеску складає сутність податку.

Під **зборами** розуміють обов'язковий внесок (зазвичай цільового призначення) до бюджетів різних рівнів або до державних цільових фондів, що справляється з юридичних або фізичних осіб. Сплата збору є однією з умов виконання визначених дій державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими органами та їх посадовими особами [104].

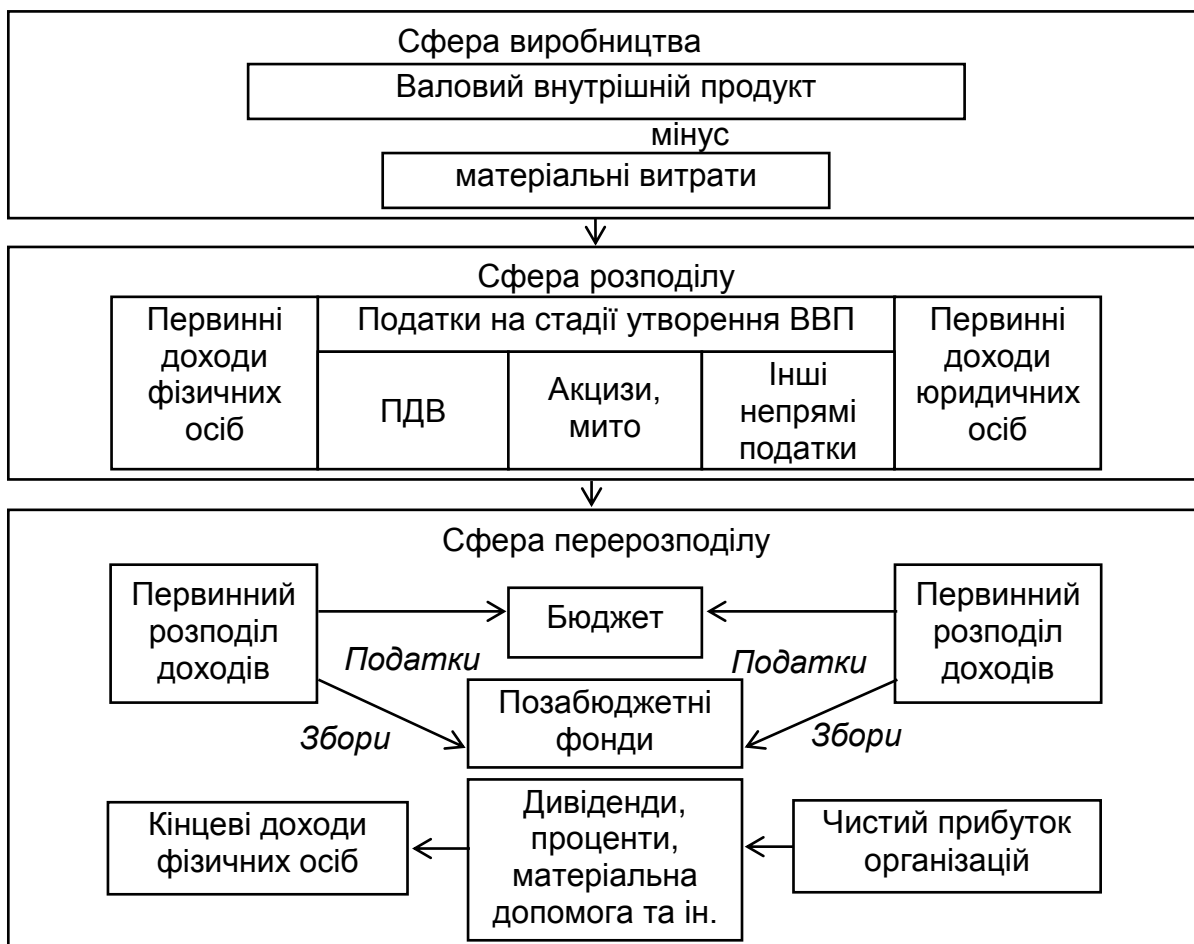


Рис. 1.1. Податки в розподілі та перерозподілі ВВП [46]

Відіграючи головну роль у формуванні бюджету, податки, разом з тим, не є єдиним джерелом його наповнення. Акумулявання грошових коштів у Зведеному бюджеті відбувається також за рахунок зборів, плат, відрахувань, внесків та інших платежів обов'язкового та необов'язкового характеру (рис. 1.2).

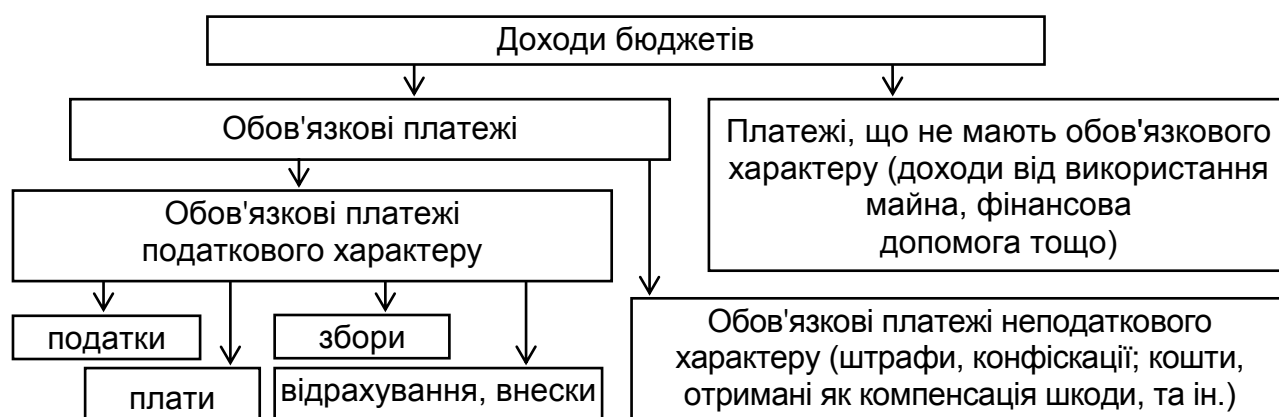


Рис. 1.2. Структура доходів бюджетів [80]

Плати – обов'язкові платежі, які справляються з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між ними та державою [15].

Відрахування, внески – обов'язкові платежі з юридичних і фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення [15].

З-поміж інших видів обов'язкових платежів податкового характеру податки вирізняються низкою ознак (рис. 1.3).

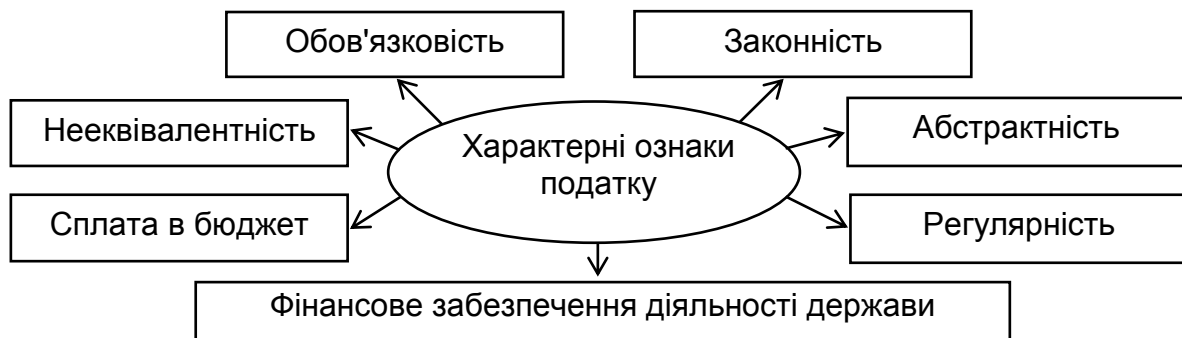


Рис. 1.3. **Характерні ознаки податку** (складено за [5; 23; 33; 62; 104])

Обов'язковість (імперативність, примусовість) свідчить про обов'язок платника в повному розмірі й у встановлені строки сплатити податок до бюджету. Причому платник не має права відмовитися від виконання цього обов'язку. Ця ознака вирізняє податок від різного роду благодійних пожертв, страхових платежів за договорами добровільного страхування тощо.

Законність (законодавча регламентованість) передбачає встановлення та справляння податку в порядку, визначеному законодавством. За цією ознакою податки відрізняються від такого виду обов'язкових платежів, як погашення кредиту та сплати відсотків за кредит.

Нееквівалентність (індивідуальна безвідплатність) податку полягає у відсутності у платника податку права на еквівалентну вигоду від держави щодо сплати податку. Тобто відбувається односторонній рух коштів від платника до держави без отримання індивідуальним платником конкретного еквівалентного відшкодування за перераховану суму податку (тому цю ознаку називають ознакою одностороннього характеру встановлення податку) та без виникнення конкретних зустрічних зобов'язань у держави. Зі сплатою податку відбувається перехід права власності на відповідні кошти; сплачена сума податку не повертається платнику (виняток становить повернення податку, яке відбувається в разі його переплати). Тому в певних

літературних джерелах автори окремо виділяють такі ознаки податків як, відповідно, «перехід права власності» та «неповоротність». За ознакою нееквівалентності податки відрізняються від різного роду внесків, які сплачуються відповідно до укладених угод і зборів, сплата яких пов'язана із отриманням платником певних послуг та/або здійсненням на їх користь юридично значущих дій (надання дозволів, ліцензій тощо). Зауважимо, що нееквівалентність податку є доволі умовною ознакою, адже в кінцевому підсумку все, сплачене платником податків, повертається йому як споживачу суспільних благ, фінансованих державою саме за рахунок раніше отриманих податкових надходжень.

Характерною ознакою податку є **абстрактність**, сутність якої полягає у акумулюванні податкових надходжень у централізованому фонді державних коштів (бюджеті) та їх подальший розподіл для фінансування видатків, визначених цілями, що стоять перед державною владою. Водночас надходження від конкретного податку та конкретного платника податку знеособлюються. Тобто невідомо, на фінансування яких саме витрат будуть використані надходження від певного податку. Ознаку відсутності за кожним з податків конкретного призначення іноді називають ознакою «нецільового характеру». За цією ознакою відрізняються передусім податки від зборів, надходження від яких спрямовуються до цільових фондів.

У характеристиці абстрактності, як ознаки податку, зазначалося, що податкові надходження спрямовуються саме до бюджету (а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду). Це становить таку характерну ознаку податку, як **сплата в бюджет** (причому можливе закріплення податку за певним бюджетом або його розподіл між бюджетами).

Регулярність (або відносна регулярність чи регулярність сплати) податку означає, що податки необхідно сплачувати у заздалегідь визначені строки, порушення яких призводить до застосування щодо платника податку різного роду санкцій.

Не менш важливою ознакою податку є **фінансове забезпечення діяльності держави**. Саме за рахунок податків формується лівова частина централізованого фонду державних коштів, з якого фінансуються витрати держави, пов'язані із виконанням нею публічних функцій та задоволення суспільних потреб: утримання державного апарату, армії, вирішення економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших завдань [5; 23; 33; 62; 104].

Наведені ознаки визначають сутність податків і дозволяють охарактеризувати їх як складну категорію:

як **економічна категорія податки** є сукупністю відносин між державою та платниками податків щодо відрахування частини створеного у суспільстві валового внутрішнього продукту на користь держави з метою задовільнення загальносуспільних потреб;

як **фінансова категорія** податки проявляють себе під час перерозподілу частини створеного валового внутрішнього продукту, що є складовою функціонального призначення державних фінансів;

як **правова категорія** податки виражають юридичні формалізовані відносини між державою і платниками податків у формі податкового законодавства;

як **суспільно-соціальна категорія** податки проявляють себе в їх обміні на суспільні блага та трансфертні платежі. Для конкретного платника це є нееквівалентний обмін, однак для всієї кількості платників податків уся сума сплачених податків повертається у вигляді суспільних благ і трансфертних платежів (за рахунок їх перерозподілу через бюджет) [5; 23; 70].

Насамкінець доцільно навести визначення поняття податку, встановлене ст. 6 Податкового кодексу України [17], яке характеризує **податок** як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України (надалі – ПКУ).

1.2. Історичні аспекти виникнення та розвитку податків

Податки з'явилися на дуже ранніх стадіях розвитку людського суспільства, коли формувалися передумови для виникнення перших цивілізацій, і, по суті, самі стали однією з таких передумов. Попри всю різноманітність існуючих давніх форм податків (жертвопринесення богам; участь членів громади в будівництві храмів, іригаційних та оборонних споруд; виділення з общинної території великих просторів землі на користь храмів і головних посадових осіб тощо), вони мали спільну основу: усупільнення частини створеного членами суспільства додаткового продукту для використання в інтересах суспільства в цілому [70]. Таким чином, виникнення та становлення податків пов'язане з соціально-економічним розвитком держави та суспільства.

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та виникнення держави. Серед значної кількості поглядів щодо визначення **періодів еволюції податків** найбільш поширені ті, що виділяють три етапи:

перший етап, що охоплює Стародавній світ і початок Середніх віків, характеризується нерозвиненістю і випадковим характером податків;

другий етап – XVI – XVIII ст. відрізняється появою нових податків, причому переважно непрямих;

третьої етап, який припадає на XIX ст. і продовжується до наших часів, в якості відмінної риси має суттєво меншу кількість податків, їх різноманітністю та більш досконалішими правилами адміністрування [12; 89; 98; 107; 111].

Оподаткування **першого етапу** розвитку має такі характерні особливості:

у період Давнього світу:

зародження оподаткування, за якого основним джерелом доходів держави були домени¹ та регалії². Другорядна роль податків на етапі становлення оподаткування зумовлена, по-перше, низьким рівнем державних потреб, які легко задовільнювалися без застосування податків; по-друге, нерозвиненістю грошового господарства (справляння податків у натуральній формі призводило до проблеми збуту відповідних продуктів); по-третє – слабкістю державної влади (в результаті примусового характеру податків лише сильна влада може змусити суспільство їх сплачувати);

існування значної кількості перехідних форм прямих податків (наприклад, громадянський трибут – прямий податок на майно античних полісів; дарунки від приватних осіб, які, будучі спочатку добровільними, поступово набули примусового характеру, перетворившись на приховану форму податку). Це пов'язано із тим, що податки ще не остаточно відділилися від приватноправових³ форм доходів, які переважали в структурі

¹ **Домени** – державне майно, землі, ліси, речові права на користування приватним майном, капітал, що належить уряду тощо, що має на меті формування доходу казни [89].

² **Регалії** – дохідні прерогативи казни, що полягали у вилученні із суспільного обороту, сфери діяльності населення певних галузей виробництва, видів діяльності та їх прийняття у виключне користування казни з метою, зокрема, реалізації продукції таких виробництв за монопольно високими цінами [81].

³ **Приватноправові доходи** держава отримує на підставі приватного права, тобто права власності на засоби виробництва. Вони є найбільшими для періоду нерозвинутих ринкових відносин, коли глава

державних доходів. Публічноправові доходи⁴ (до яких належать податки) існували у нерозвиненій і примітивній формі. Це зумовлено пануванням приватноправового характеру відносин між державою та індивідами, за яких піддані у своєму ставленні до держави визнавали за собою лише ті зобов'язання, виконання яких відповідало їх особистим інтересам; володар, у свою чергу, розглядав верховні права як вид своїх особистих, приватних прав;

переважання непрямого оподаткування торгівлі й імпорту [5; 70];

у період Середньовіччя:

упровадження нових податків вимагає від монарха отримання відповідної згоди станів. Неохоче надання зазначеної згоди стримувало розвиток оподаткування;

випадковий та тимчасовий характер існуючих форм податків, які часто впроваджуються у зв'язку із надзвичайними подіями (передусім війнами). Основними суб'єктами оподаткування були переможені, іноземці, пригноблені класи, що нерідко належали до іншої національності. Своєю чергою, вільні громадяни в мирні часи звільнялися від більшості податків у результаті неприйняття їх суспільною свідомістю;

нерівномірний розподіл податкового навантаження, зумовлений нерівністю в розподілі прав і зобов'язань, що зумовлено існуванням податних і неподатних класів;

відсутність чітких та єдиних правил оподаткування; орієнтація фінансового господарства лише на максимальну експлуатацію податкового потенціалу населення;

відсутність розвиненого фіскального апарату, що визначає та стягує податки. Центральною фігурою в оподаткуванні того часу були відкупники (приватні особи або їх компанії), які укладали угоду із державою або громадою на право відкupu податку. Вони заздалегідь сплачували необхідну суму коштів державі або громаді, яку пізніше із зиском утримували з населення. Діяльність відкупників належним чином не контролювалася;

панування розкладних видів податків, загальна сума справляння яких, визначена державою, розподілялася громадою між платниками. Це зу-

держави розглядав державну казну як свою особисту, набуваючи доходи як приватна особа від земель, копалень, лісів, мануфактур та інших видів власності, які йому належали [56].

⁴ **Публічноправові доходи** держава отримує на підставі публічного, або державного права (як верховна влада), згідно з яким у примусовому порядку вилучається певна частина доходів чи капіталу. З удосконаленням державного права та розвитком ринкових відносин державні доходи набувають переважно публічно правового характеру [56].

мовлено малою чисельністю державного фіскального апарату, низьким рівнем фіскальної техніки. Тобто держава вступала в податкові відносини не з індивідуальними платниками, а з громадами;

переважання найбільш простих форм прямих і непрямих податків (майнові, земельні, подушні податки; акцизи, мито), які не потребували складної системи обліку. Сума податку визначалася на основі заяви громадян про їх сімейний стан та обсяг майна (майновий податок), переписів населення (подушний податок), обмірювання земельних ділянок (земельний податок);

виникнення та поширення місцевих податків – у зв'язку з переважанням місцевого господарства над центральним (це зумовлено натуральним господарством, нерозвиненістю економічних зв'язків між окремими громадами, політичною роздробленістю), а також з фінансуванням основних потреб громадян сільською або міською громадами за рахунок надходжень саме від місцевих податків, що мають цільове призначення (податок на користь бідних, будівництво дамб, очищення рік, будівництво мостів тощо) [70].

Другий етап еволюції податків відрізняється:

закріпленням за податками ролі звичайного та постійного джерела державних доходів. Це зумовлено, по-перше, розвитком товарно-грошового господарства, внаслідок чого податки, які раніше справлялися в натуральній формі, стягуються у формі коштів; по-друге, зростанням потреб держави (передусім на утримання регулярної армії та адміністративного апарату), які фінансуються за рахунок державної казни; по-третє, посиленням центральної державної влади в результаті становлення абсолютних монархій;

збільшенням кількості податків унаслідок зростання потреб держави у фінансових ресурсах;

переважанням непрямих податків у забезпеченні фінансових потреб держави;

справлянням прямих податків переважно у формі реальних податків, що передбачають оподаткування за зовнішніми ознаками та справляються з різних видів майна. Це передусім поземельний податок, а пізніше – домовий, що справляється за кількістю вікон і дверей, труб, поверхів і кімнат. Поширений також подушний податок;

використанням податків не лише як джерела державних доходів, але і як інструменту державного регулювання певних соціально-економічних

відносин. Наприклад, у Франції запроваджене посилене оподаткування предметів розкоші та пільгове оподаткування стратегічно важливих для держави виробництв; в Англії справлявся податок з холостяків, що мав на меті регулювання народжуваності; в Іспанії поширені були пільги, що надавалися іноземним торговцям, ремісникам і землеробам з метою заохочення їх переселення до цієї країни;

посиленням ролі загальнодержавного оподаткування над місцевим, що зумовлено розвитком за часів пізнього Середньовіччя національних держав і зростання їх витрат на загальнонаціональні цілі;

посиленням розвитку фінансових установ, хоча роль відкупників залишається вагомою [70].

На *третьому етапі* еволюції податків відбувається:

перетворення податків з постійного в основне джерело державних доходів;

виникнення сучасних, більш довершених форм оподаткування. Наприкінці XVIII ст. у Англії починає справлятися особистий прибутковий податок, який пізніше запроваджено у Німеччині, Франції, США та Росії. Розвивається оподаткування промислових, транспортних і торговельних підприємств. У 20-х рр. XX ст. запроваджено податок з обороту, що зайняв місце акцизів на товари масового попиту. Із середини XX ст. поширюється справляння податку на додану вартість;

поява різних форм соціальних податків, що пов'язане із розвитком соціального страхування;

суттєве зменшення кількості податків. Сформовані основні види податкових платежів, що справляються у більшості країн: корпоративний та індивідуальний прибутковий податки, соціальні податки, специфічні акцизи, мито, податок на додану вартість;

переважне справляння податків на принципах загальності (що реалізовано шляхом запровадження всезагального прогресивного прибуткового оподаткування доходів громадян і скасування розподілу класів на податні та неподатні) та справедливості (яка досягається за рахунок упровадження механізму неоподаткованого мінімуму доходів);

посилення ролі місцевого оподаткування у зв'язку із розширенням функцій місцевих органів влади, а також законодавче розподілення доходів державного та місцевих бюджетів. Системи місцевого оподаткування включають майнові податки, податки на спадщину, на землю, дохід, транспортні засоби, на продаж, екологічні податки тощо;

побудова податкових відносин між державою та платниками податків на таких засадах:

- запровадження податків виключно органами законодавчої влади;
- регулювання податкових відносин між громадянами та державою чітко визначеними правовими нормами;
- гласності;
- контролю;

перехід від реальних податків до особистих, у справлянні яких первинним стає платник, а не об'єкт оподаткування (що характерне для реальних податків). Це зумовлює посилення контролю щодо правильності декларування доходів і майна громадян;

затвердження бюрократичного способу справляння податків, тобто справляння їх державними службовцями, вимоги до професійних якостей які поступово посилюються. Водночас створюються інституційні умови щодо контролю за діяльністю податкової служби та захисту прав платників податків (функціонують комісії для розгляду скарг платників податків, апеляційні суди тощо);

уніфікація основних форм податків, гармонізація податкового законодавства різних країн тощо [5; 70].

Таким чином, на першому етапі розвиток оподаткування стримувався за рахунок нерозвинених грошових відносин і панування приватно-правової форми відносин між державою та її підданими. Однак із посиленням державної влади відбувається закріплення за податками ролі постійного, а пізніше – основного джерела державних доходів. Податки починають використовуватися і як інструмент регулювання соціально-економічних процесів. Із розвитком держави та суспільства формуються зрілі, сучасні форми оподаткування; все більша увага приділяється пошуку шляхів ефективної взаємодії між державою та платниками податків у справлянні податкових платежів; відбувається уніфікація та гармонізація правил оподаткування в різних країнах.

1.3. Функції податків

Сутність податків та їх властивості проявляються у їх функціях. Надбання сучасної економічної науки дозволяють виділити дві основні функції податків – фіскальну і регулятивну (рис. 1.4).

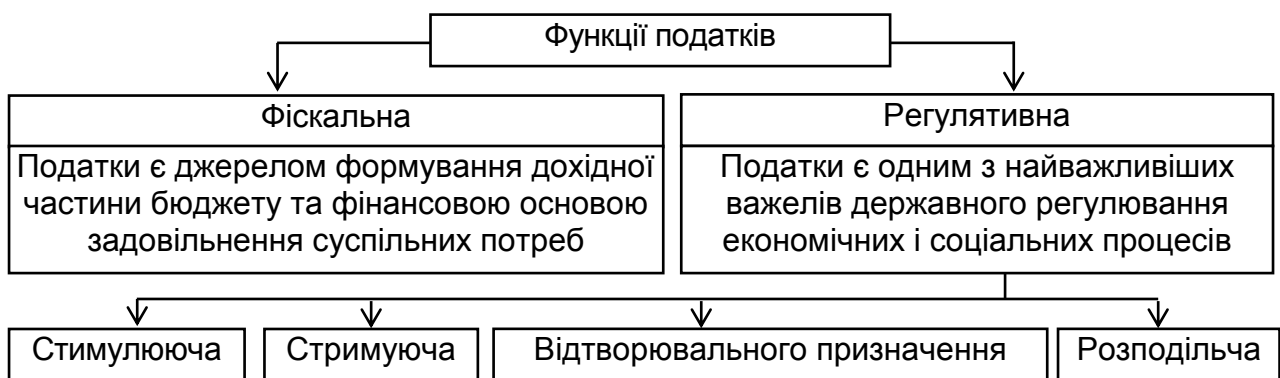


Рис. 1.4. **Основні функції податків** (складено за [5; 15; 21; 23])

Паралельно із сприйняттям податків від «внесення плати підданих державі» та «джерела державних доходів» до «інструменту регулювання економічних і соціальних процесів» відбувалося становлення їх функцій та формування поряд із фіскальною і регулятивною функціями податків. Безумовно, основною функцією податків є фіскальна, яка відображає фундаментальне їх призначення – формування фінансових ресурсів держави. Вона властива абсолютно всім податкам будь-якої податкової системи. Однак численні «побічні» ефекти, зумовлені грамотно побудованою податковою системою, свідчать про можливість виконання податками інших функцій.

Фіскальна функція податків передбачає вилучення за рахунок податків частини створеного доходу фізичних і юридичних осіб на користь державного бюджету з метою створення матеріальної основи для реалізації державою своїх функцій. Кількісно виконання податками фіскальної функції вимірюється за допомогою показника податкового тиску (податкового навантаження, податкового коефіцієнту), що становить частку податків у ВВП і характеризує ту частину створеної у суспільстві вартості, яка перерозподіляється через бюджетну систему країни за допомогою податків:

$$П_n = \frac{П_n}{ВВП} \times 100\%, \quad (1.1)$$

де $П_n$ – податкове навантаження, %;

$П_n$ – загальна сума податків і зборів, що надійшли з бюджету та державних цільових фондів, грн;

ВВП – сума валового внутрішнього продукту, грн.

Чим вищим є значення податкового навантаження, тим більш фіскальний характер має податкова система країни [5; 15; 23].

Регулятивна функція податків спрямована на досягнення певних завдань державної політики країни за допомогою податкових інструментів. Вона передбачає вплив як на макропоказники, так і на економічну поведінку окремих платників податків. Змістовність регулятивної функції поєднує в собі стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії чи до певних змін процесів, явищ, а також – стримування, сповільнення, послаблення, обмеження. Тому розділяють кілька підфункцій регулятивної функції податків [15; 23].

Стимуляційна підфункція податків полягає у формуванні за допомогою оподаткування стимулів для розвитку цільових категорій суб'єктів оподаткування (малі підприємства, підприємства інвалідів тощо), видів діяльності (сільське господарство, окремі види промислового виробництва, освіта, охорона здоров'я тощо), окремих територій або проектів загальнонаціонального чи регіонального значення. Реалізується ця підфункція через систему податкових пільг і преференцій, що встановлюються щодо зазначених суб'єктів оподаткування, видів діяльності чи територій [16]. Прикладом стимуляційної функції податків можна назвати можливість переходу малих підприємств із загальної на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку; «податкові канікули» з податку на прибуток для новостворених малих підприємств⁵; тимчасове звільнення (до 01.01.2025 р.) від оподаткування податком на прибуток і податку на додану вартість (надалі – ПДВ) певних суб'єктів літакобудування; оподаткування за нульовою відсотковою ставкою ПДВ операцій з експорту технічних культур (соєвих бобів, насіння свиріпи або ріпаку); встановлення семивідсоткової ставки ПДВ щодо операцій з постачання лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання.

Стримувальна (або дестимуляційна) підфункція податків полягає у формуванні за допомогою оподаткування бар'єрів для розвитку небажаних економічних процесів. Податки вже за своєю сутністю дестимулюють розвиток будь-якого виробництва. Разом з тим, підвищення податкових ставок щодо окремих видів діяльності забезпечує цілеспрямоване обмеження їх розповсюдження. Проте використанням і стримувальної

⁵ Пільга передбачена п. 44 підрозд. 4 розділу XX ПКУ та застосовується щодо підприємств з різним доходом до 3 млн грн, на яких кожному працівнику нараховується заробітна плата не менше двох розмірів законодавчо встановленої мінімальної заробітної плати.

підфункції не можна допустити підірвання основ оподаткування, пригнічення та ліквідації об'єкта оподаткування, адже в такому випадку щезне само джерело податку [23; 69]. Найбільш яскравим прикладом стимульованої підфункції податків є запровадження акцизного податку на шкідливі для здоров'я людини товари (алкогольні напої та тютюнові вироби) та підвищені ставки цього податку на вже використовувані транспортні засоби (не нові).

Підфункція податків відтворювального призначення проявляється у спрямуванні закумуляованих за рахунок відповідних податків у бюджеті коштів на відновлення ресурсів, що експлуатуються [69]. У вітчизняній системі оподаткування через підфункцію відтворювального призначення реалізують екологічний податок, що справляється за викиди шкідливих речовин у повітря, водні об'єкти, за розміщення побутових відходів, утворення і зберігання радіоактивних відходів, а також рентна плата, що справляється за використання різних видів природних ресурсів (за користування надрами, радіочастотним ресурсом, спеціальне використання води та лісових ресурсів).

Сучасні податки важливу роль відіграють у підтримці соціально вразливих, незахищених і малозабезпечених верств населення, що реалізується за допомогою **розподільчої підфункції податків** (у деяких джерелах – розподільчо-регулятивна). Її сутність полягає у перерозподілі за допомогою податків суспільних доходів між окремими категоріями громадян, у результаті якого здійснюється передання коштів на користь слабких і незахищених шарів. Тобто головною метою розподільчої функції є обмеження соціальної нерівності за рівнем доходів, що забезпечується:

- використанням прогресивного оподаткування доходів громадян;
- упровадженням специфічних акцизів з предметів розкоші;
- застосуванням в оподаткуванні доходів громадян соціально орієнтованих податкових пільг, неоподатковуваних мінімумів тощо [23].

Українська податкова система в якості важелів, за допомогою яких реалізується розподільча підфункція податків, використовує, наприклад, податкову соціальну пільгу, яка дозволяє: зменшити базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО); звільнити аліменти від оподаткування ПДФО; запровадити податкову знижку з ПДФО, яка дає змогу повернути частину вже утриманого податку із заробітної плати у зв'язку із здійсненням певних витрат (на навчання, лікування, недержав-

не пенсійне страхування, усиновлення дитини, сплату відсотків за іпотечним кредитом, придбання доступного житла, переобладнання транспортного засобу тощо).

У науковій літературі інколи синонімом розподільчої підфункції вважають соціальну. Однак така позиція видається недостатньо коректною, адже соціальні властивості податкового регулювання не обмежуються лише регулюванням рівня доходів громадян. Окремими складовими податкового регулювання є: підтримка виробництва соціально значущої продукції; стимулювання розвитку людського капіталу; забезпечення населення житлом; сприяння функціонуванню неприбуткових організацій та організацій інвалідів; забезпечення охорони здоров'я та довкілля; формування об'єктів інфраструктури тощо [21]. І досягаються ці завдання не лише за рахунок інструментів, які забезпечують перерозподіл доходів між окремими верствами населення, але і шляхом використання тих, що забезпечують реалізацію вже розглянутих стимулюючої, стримуючої підфункцій та підфункції відтворювального призначення. Так, справляння екологічного податку, що втілює підфункцію відтворювального призначення, водночас має на меті підтримку придатного для життя людини стану навколишнього природного середовища. Звільнення від оподаткування податком на прибуток прибутку підприємств та організацій, що засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, стимулює працевлаштування інвалідів. Упровадження зниженої семивідсоткової ставки ПДВ (порівняно із базовою двадцятивідсотковою), реалізуючи стимулюючу підфункцію податків, забезпечує підтримку здоров'я громадян через посилення доступності вартості ліків. Аналогічне призначення має «стримувальний» акциз на алкогольні напої та тютюнові вироби.

Зазначене свідчить не про ізолюваність, а навпаки – органічну поєднаність функцій та підфункцій податків, єдністю яких забезпечується реалізацією призначення сучасної держави.

1.4. Елементи податків

Пізнання природи податку вимагає чіткого з'ясування основних елементів, які визначають внутрішню змістовність цього поняття. Ці елементи є взаємопов'язаними та водночас кожен з них має самостійне юридичне значення і економічний сенс. **Елементи податку** мають

визначені податковим законодавством конструктивні особливості, принципи побудови й організації справляння, що визначають його специфіку як обов'язкового платежу, здійснюваного на користь держави [15; 23]. У теорії оподаткування прийнятий розподіл елементів податків за ступенем їх значущості й обов'язковості законодавчого врегулювання на три групи: основні, додаткові та факультативні:

до **основних (істотних) елементів** відносять ті, які виражають сутність конкретного податку або збору й в обов'язковому порядку встановлені відповідним законодавчим актом. Ця група включає суб'єкт, об'єкт оподаткування, а також ставку податку або збору;

додаткові елементи податку більш повно характеризують податкове зобов'язання, конкретизують основні елементи або мають самостійне значення. Це – податкова база, предмет і одиниця оподаткування, податкові пільги, джерело сплати податку або збору, особливості складання та подання податкової звітності, особливості податкового режиму, порядок (методи, строки та засоби) сплати податку а також бюджет або фонд надходження податку або збору;

факультативні елементи, як правило, пов'язані зі своєрідністю і специфікою конкретного податку або збору, тому їх законодавче врегулювання є обов'язковим не для всіх податків. Прикладом факультативних елементів може бути необхідність ведення специфічних реєстрів або отримання спеціального свідоцтва [34] (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Система елементів податку [15]

Водночас відповідно до ст. 7 ПКУ під час встановлення податку визначаються такі **елементи податку**, як: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку; податкові пільги та порядок їх застосування (у випадку їх наявності).

Чи не основним елементом податку є **суб'єкт оподаткування**, тобто учасник процесу справляння податку. Суб'єкт оподаткування є найскладнішим елементом і в широкому сенсі включає в себе не тільки платників податку, а й інших учасників процесу оподаткування щодо конкретного податку та збору (рис. 1.6).

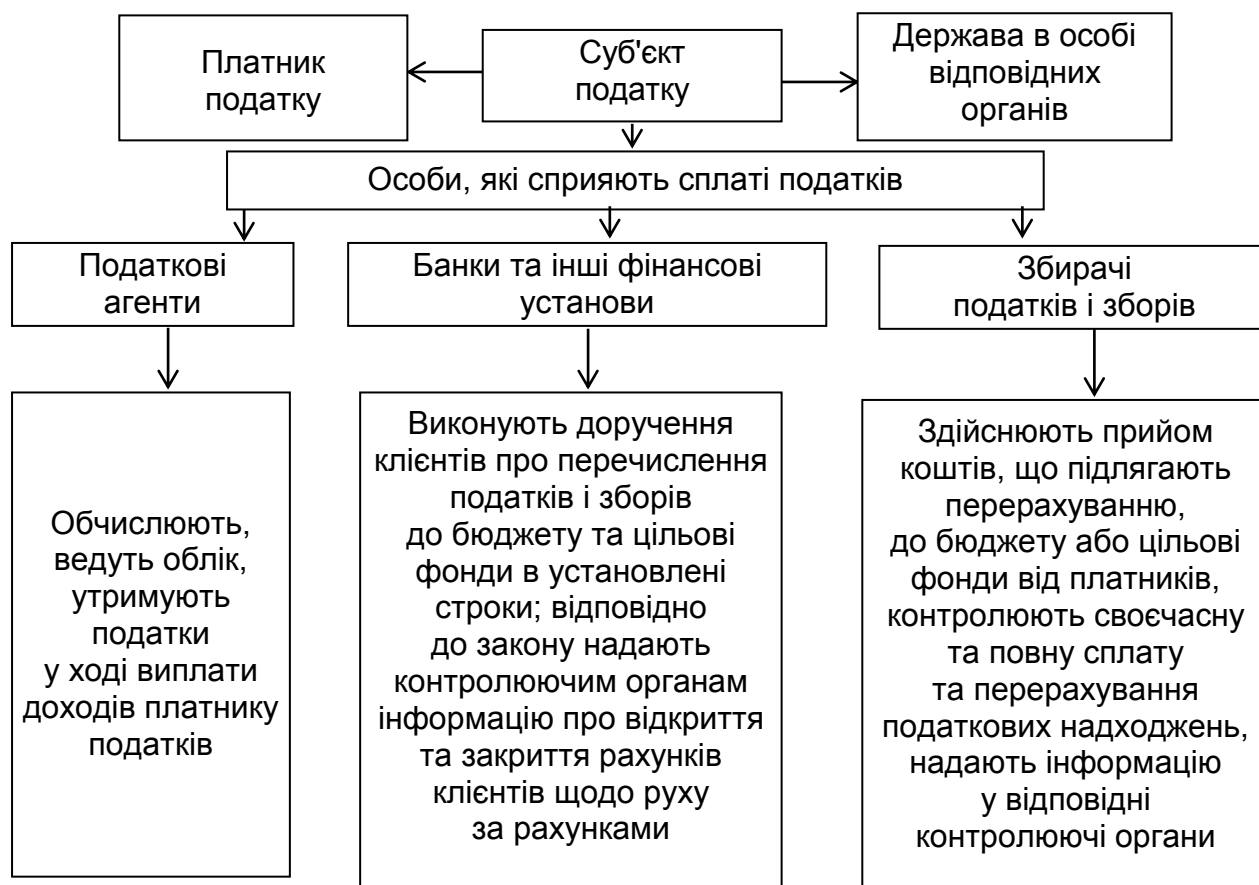


Рис. 1.6. Суб'єкти податку [15]

Відповідно до ст. 15 ПКУ **платниками податків** визнаються фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), юридичні особи (резиденти та нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають,

отримують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції); які є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ або податковими законами та на яких покладено обов'язок із сплати податків і зборів згідно з ПКУ (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Класифікація платників податків [5]

Особливу роль у процесі оподаткування відіграють **податкові агенти**, які прирівнюються до платника податку та здійснюють: обчислення податкових зобов'язань; нарахування податків; утримання сум, нарахованих податків з доходів, виплачуваних на користь платника; перерахування утриманих сум податків до бюджету; подання податкової звітності до контролюючих органів. Найбільш яскравим прикладом використання інституту податкового агента в українському податковому законодавстві є ПДФО. У цьому випадку податковим агентом є роботодавець – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи.

Не менш важливим елементом податку є **об'єкт оподаткування**, тобто явище, предмет чи процес, унаслідок наявності яких сплачується податок. Ним можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку⁶ [5; 17] (рис. 1.8).

⁶ Згідно зі ст. 36 ПКУ **податковим обов'язком** визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку та строки, визначені цим Кодексом і законами з питань митної справи [17].

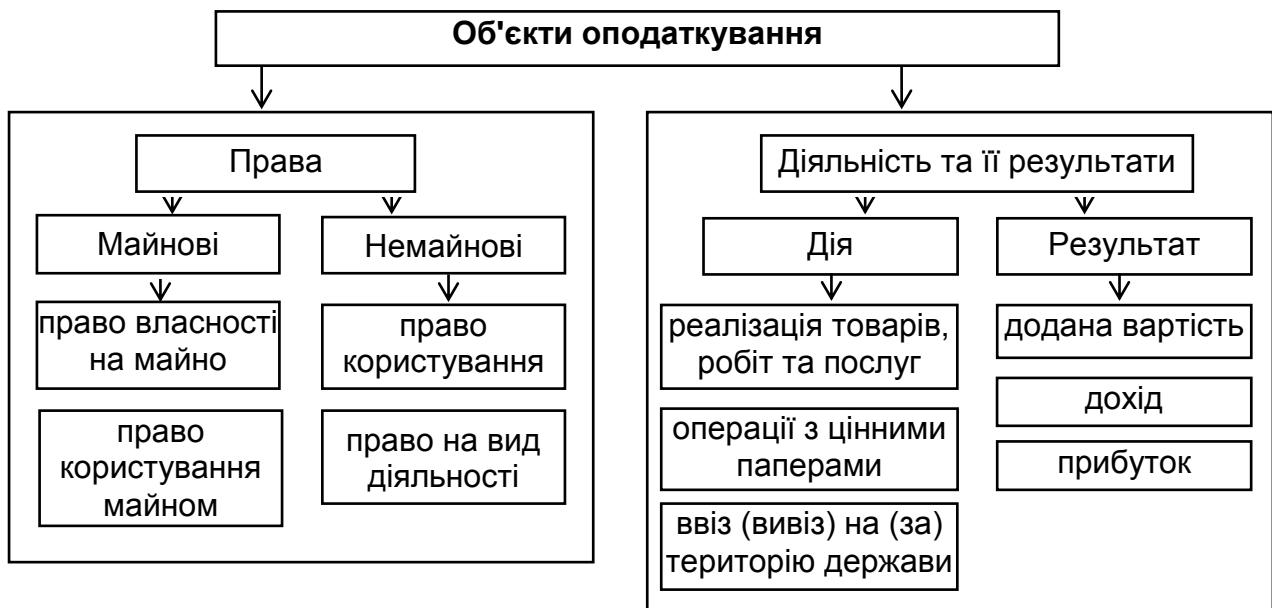


Рис. 1.8. Види об'єктів оподаткування [5]

Поряд з об'єктом оподаткування виділяють **предмет оподаткування**, наявність якого є необхідною умовою виникнення податкового обов'язку. Однак предмет оподаткування обумовлює тільки можливість виникнення податкового зобов'язання і сам не породжує жодних податкових наслідків. Для виникнення податкового зобов'язання необхідна наявність взаємозв'язку між предметом і суб'єктом оподаткування (як правило, юридичний факт володіння або користування чимось – майном, правами тощо) (рис. 1.9).

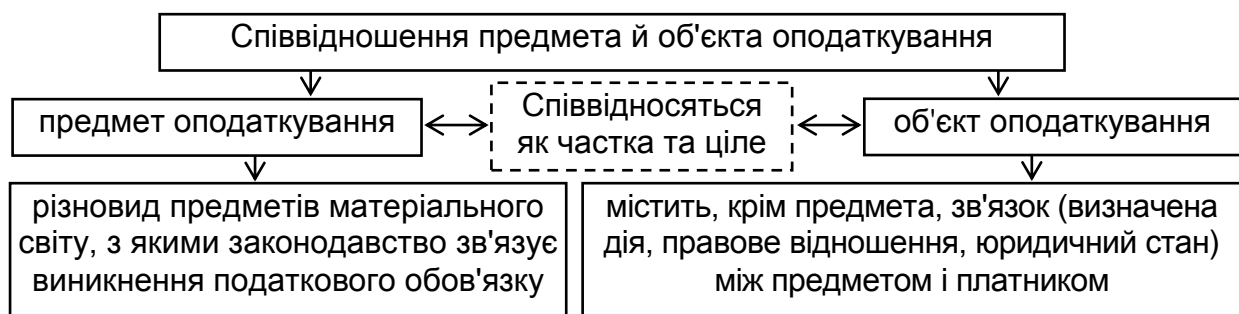


Рис. 1.9. Співвідношення між предметом і об'єктом оподаткування [5]

Отже, об'єкт оподаткування є ширшим поняттям порівняно із предметом оподаткування. Найбільш наочно межа відмінності між предметом і об'єктом оподаткування проявляється в сфері майнового оподаткування. Майно, що оподатковується, є предметом оподаткування; його наявність є необхідною умовою виникнення зобов'язання зі сплати податків. Однак

сам факт існування майна не тягне виникнення податкового обов'язку, оскільки залишається невідомим, хто є платником податку. А от право володіння ним породжує юридичний факт, який встановлює відношення платника податку до предмета оподаткування, внаслідок чого виникає обов'язок платника зі сплати податку, формуючи об'єкт оподаткування [69].

Із предметом оподаткування пов'язані масштаб та одиниця оподаткування, які, по суті, є засобами його вимірювання і оцінювання. **Масштаб оподаткування** становить визначену законом фізичну характеристику або параметр вимірювання об'єкта оподаткування. **Одиниця оподаткування** – кількісна одиниця масштабу оподаткування, що використовується для кількісного вираження податкової бази, в якості якої обирають одиницю вимірювання, прийняту в країні (рис. 1.10) [21; 62].

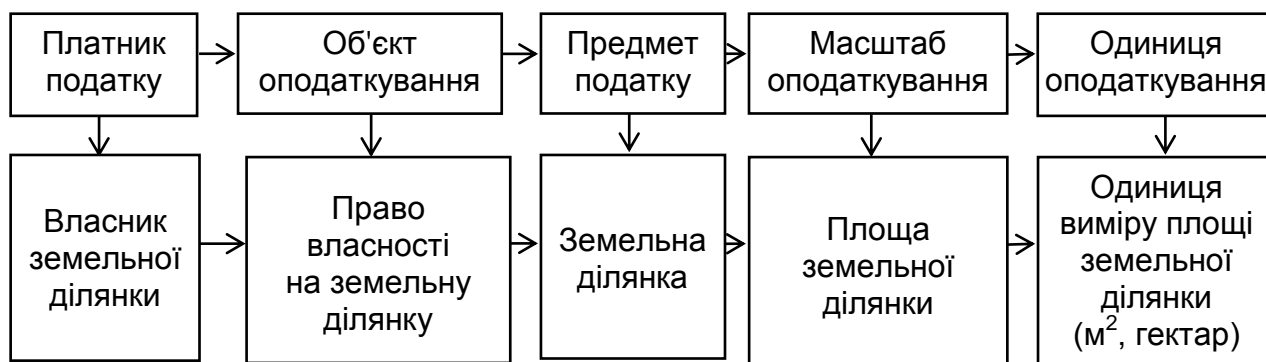


Рис. 1.10. **Взаємозв'язок між платником, об'єктом, предметом, масштабом та одиницею оподаткування (на прикладі плати за землею)** (складено за [62])

Конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування становлять собою **базу оподаткування**, тобто фізичний, чи вартісний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [17]. База оподаткування може бути виражена як у вартісному (грошовому) вимірнику (в обчисленні, наприклад, податку на прибуток підприємств; ПДВ; ПДФО тощо), так і у натуральних (фізичних) показниках; зокрема: в обчисленні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – площа m^2 , плати за землею – площа у гектарах – щодо ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, акцизного податку з алкогольних напоїв (об'єм у літрах) чи транспортних засобів (об'єм циліндрів двигуна у cm^3). Попри те, що відповідно до ПКУ база оподаткування є обов'язковим елементом податку, серед передбачених чинною системою оподаткування податків і зборів існують і такі, у яких вона

не обчислюється. Наприклад, таким є єдиний податок для платників податку першої та другої груп, розмір податку для яких встановлюється у відсотках від прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, відповідно.

Важливим елементом податку є **податковий період**, тобто період часу, протягом якого формується база оподаткування, а після його закінчення – остаточно визначається сума податкових зобов'язань [104]. Статтею 33 ПКУ податковий період визначений як період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків і зборів [17]. Слід відрізнити податковий період від **звітнього періоду**, тобто періоду, за який здійснюється складання та надання податкової звітності до органу державної податкової служби [104].

За більшістю податків і зборів податкові та звітні періоди збігаються, однак існують винятки. Наприклад, звітний період за єдиним податком для платників першої та другої груп дорівнює календарному року (пп. 296.2 ПКУ), однак сплачують податок вони шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця (пп. 295.1 ПКУ). Крім того, податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

В окремих випадках податковий період може не встановлюватися. Це характерне для тих податків, зобов'язання зі сплати яких виникають не систематично, а єдиноразово – у зв'язку із настанням певної події (наприклад, ПДФО, що сплачується у разі отримання спадщини або дарунків) [23].

У теорії та практиці оподаткування податкові періоди групуються за двома ознаками: за тривалістю та особливостями формування податкового обов'язку (рис. 1.11).

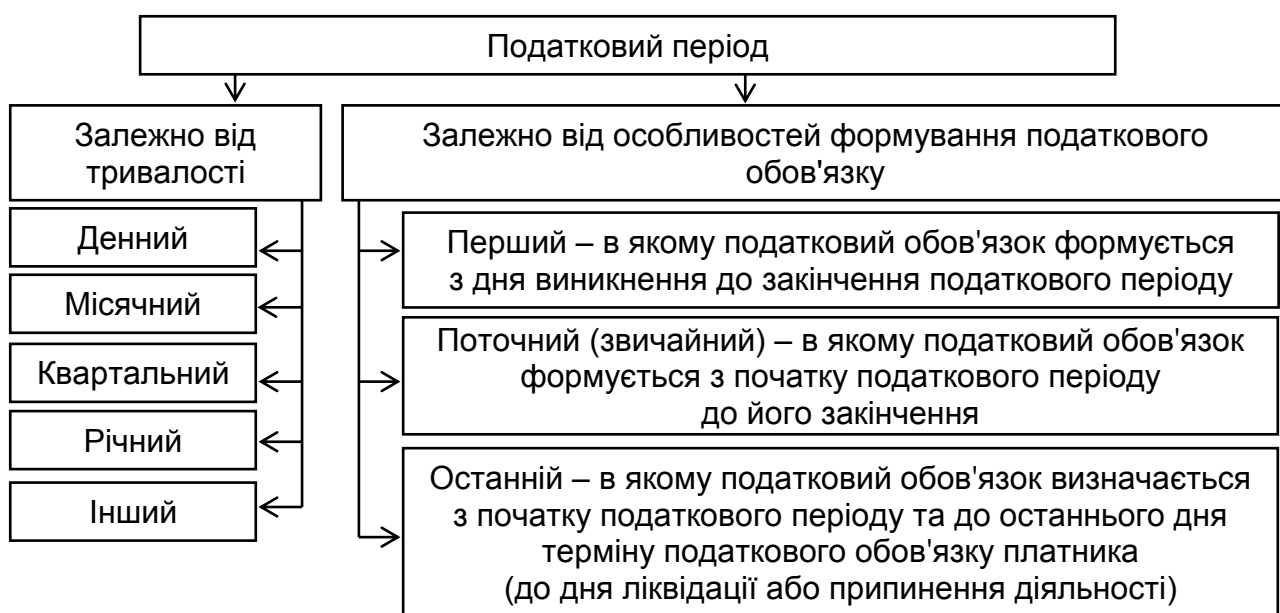


Рис. 1.11. Класифікація податкових періодів (складено за [17; 104])

Оптимальна тривалість податкового періоду повинна визначатися з урахуванням інтересів як платників податків, так і держави. У загальному випадку більш рівномірні надходження податків до бюджету вимагають скорочення тривалості податкового періоду. Проте це призводить до збільшення витрат часу платника податку, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, ускладнює можливості планування його діяльності та призводить до небажаного відволікання оборотних коштів у зв'язку із необхідністю погашення податкового зобов'язання. Саме тому загальною тенденцією у світовому оподаткуванні ХХ ст. було збільшення тривалості податкового періоду [23; 104].

ПКУ встановлює також поняття **базового податкового (звітного) періоду**, який визначається як період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків і зборів, крім випадків, передбачених ПКУ, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку [17]. Тривалість базового податкового звітного періоду визначає строки подання звітності до контролюючих органів.

Обов'язковим елементом податку є **податкова ставка**, тобто розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) вимірювання бази оподаткування [17]. Вона є однією з основних характеристик податку, що втілює його як фіскальні, так і регулятивні властивості.

Податкові ставки класифікуються за різними ознаками (рис. 1.12).

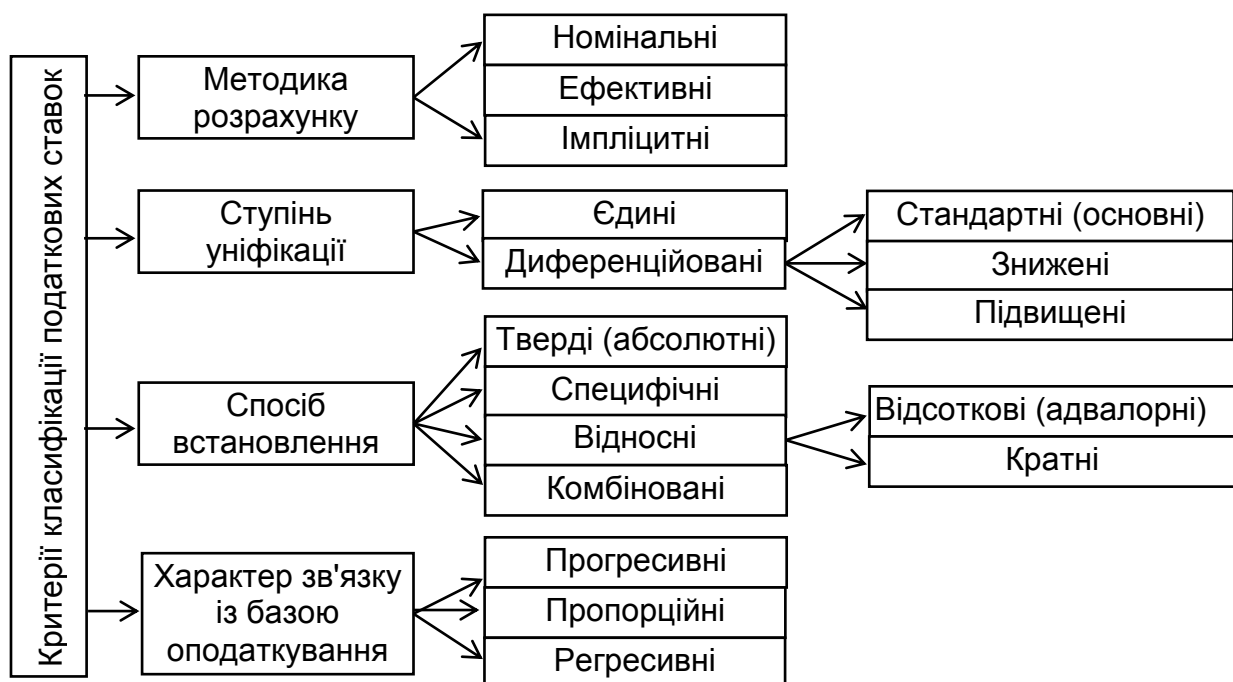


Рис. 1.12. Види податкових ставок [23]

Залежно від методики розрахунку розрізняють номінальні, ефективні та імпліцитні ставки. **Номінальні податкові ставки** – це ставки, визначені чинними нормативно-правовими актами з питань оподаткування. **Ефективні податкові ставки** втілюють податкове навантаження з певного податку з урахуванням пільг і вилучень. **Імпліцитні ставки** відображають податкове навантаження на відповідний фактор виробництва або споживання [16].

За ступенем уніфікації ставки поділяють на **єдині**, які встановлюються на однаковому рівні для всіх категорій платників і всіх елементів податкових баз, а також **диференційовані**. Останні передбачають одночасне застосування не однакових за величиною (стандартних, знижених і підвищених) податкових вилучень з різних категорій платників або різних складових об'єкта оподаткування [23].

За способом установаження ставки розрізняють на тверді, специфічні, відносні та комбіновані. **Тверді ставки** встановлюються в абсолютній сумі в розрахунку на одного платника податку. **Специфічні** – у певній сумі в розрахунку на одиницю оподаткування в натурі (вимірюються у вартісному вираженні, але прив'язані до натуральних вимірників бази оподаткування). **Відносні ставки** встановлюються у певній пропорції до одиниці оподаткування або іншого показника та розподіляються на **відсоткові** (встановлюються у відсотках від вираженої у вартісному вимірюванні податкової бази) та **кратні** (встановлюються у величині, кратній певному показнику – неоподаткованому мінімуму доходів громадян, мінімальній заробітній платі, прожитковому мінімуму тощо). **Комбіновані** ставки поєднують риси специфічних і комбінованих (як правило, базовою є відсоткова ставка, а специфічна використовується як обмеження) [23].

Залежно від зв'язку із базою оподаткування розрізняють **пропорційні** (коли розмір податкової ставки залишається незмінним незалежно від розміру бази оподаткування), **прогресивні** (що передбачають збільшення податкових ставок із зростанням бази оподаткування) та **регресивні** (які передбачають зменшення податкової ставки із зростанням бази оподаткування) [23].

Не менш важливим елементом є **джерело податку**, тобто конкретний вид (фонд або резерв) коштів платника, які використовуються ним для погашення податкових зобов'язань. Джерелом податку може бути

прибуток юридичної особи, дохід громадянина, виручка від реалізації (доходу).

Сукупність способів і прийомів, на основі яких здійснюється облікова політика у сфері оподаткування, визначається база оподаткування та податкове зобов'язання, складає **метод податкового обліку**. Залежно від об'єкта оподаткування розрізняють чотири методи податкового обліку (рис. 1.13) [23; 104].

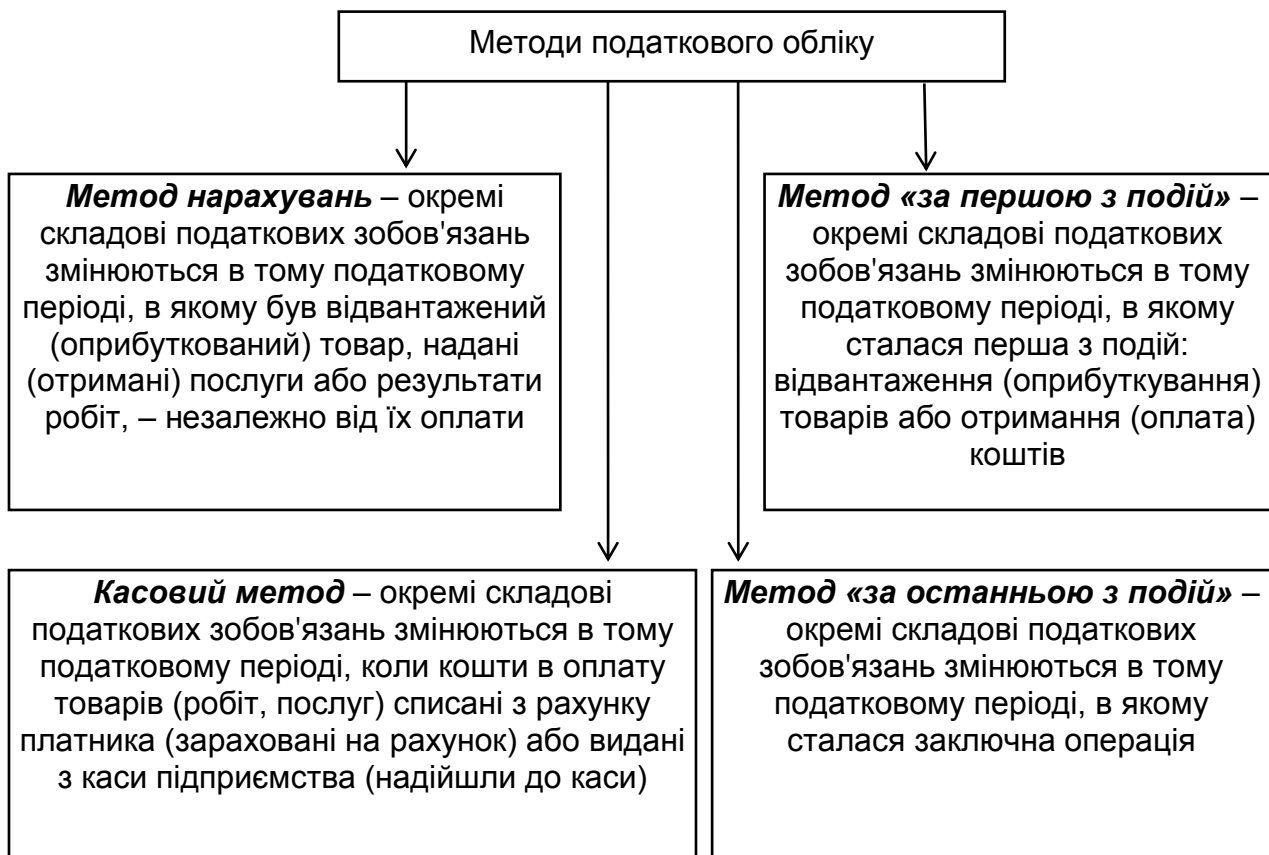


Рис. 1.13. **Методи податкового обліку** [5]

Одним із основних елементів податків, що забезпечує виконання ними регулятивної функції, є **податкова пільга**, що відповідно до ст. 30 ПКУ становить передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав (а саме особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат) [17]. ПКУ передбачає різні форми надання податкових пільг (рис. 1.14).

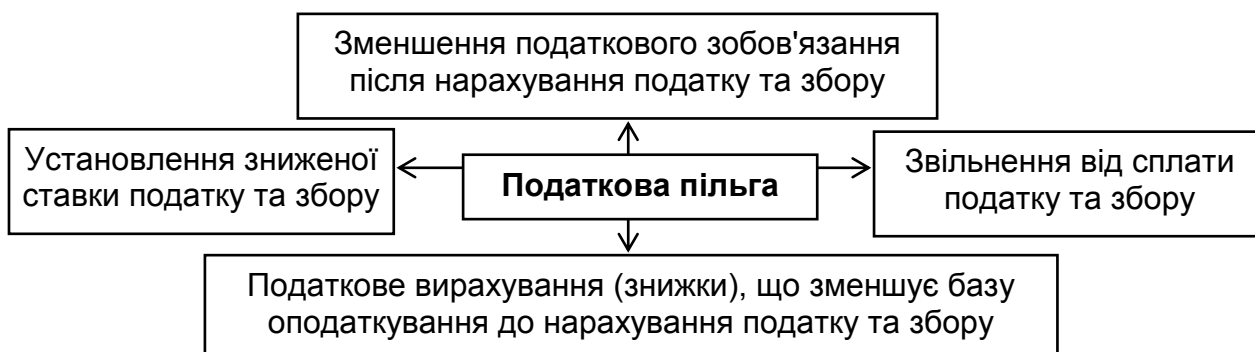


Рис. 1.14. **Форми надання податкових пільг** (складено за [17])

За кожним податком встановлюється **строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку**.

Податкова звітність (у формі податкової декларації, розрахунку чи звіту) – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим і митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку та збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [17]. **Строки подання** такої звітності визначаються, як правило, тривалістю податкового періоду та за більшістю податків є уніфікованими (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Строки подання звітності залежно від тривалості базового податкового (звітного) періоду згідно ПКУ [17]

Базовий податковий період	Період подання податкової звітності
1	2
Календарний місяць (у тому числі для сплати місячних авансових внесків)	Протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
Календарний квартал (у тому числі для сплати квартальних авансових внесків)	Протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя)
Календарне півріччя (у тому числі для сплати піврічних авансових внесків)	

1	2
Календарний рік	Протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року
Календарний рік для платників ПДФО	До 1 травня року, наступного за звітним

Податкова звітність подається контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків, в один із таких **способів**: особисто платником податків або уповноваженою на це особою; надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [17].

Порядок і строки сплати податку становить законодавчо встановлений механізм внесення узгодженого податкового зобов'язання платником податків до бюджетів і державних цільових фондів [104]. У загальному випадку сплата податків і зборів здійснюється в грошовій формі (готівковій або безготівковій) у національній валюті України. За більшістю податків і зборів сплатити суму податкового зобов'язання платники зобов'язані протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання податкової звітності [17].

Розглянуті елементи податків і зборів визначають порядок їх нарахування і сплати до бюджетів чи цільових фондів. А тому законодавче їх закріплення та чітке визначення є необхідною передумовою виконання податками як свого фундаментального призначення – формування дохідної бази бюджету держави, так і притаманних їм регулятивних властивостей.

1.5. Класифікація податків і зборів

Еволюція податкових відносин зумовила появу різних видів податків і зборів, що можуть бути класифіковані за різними ознаками (рис. 1.15).

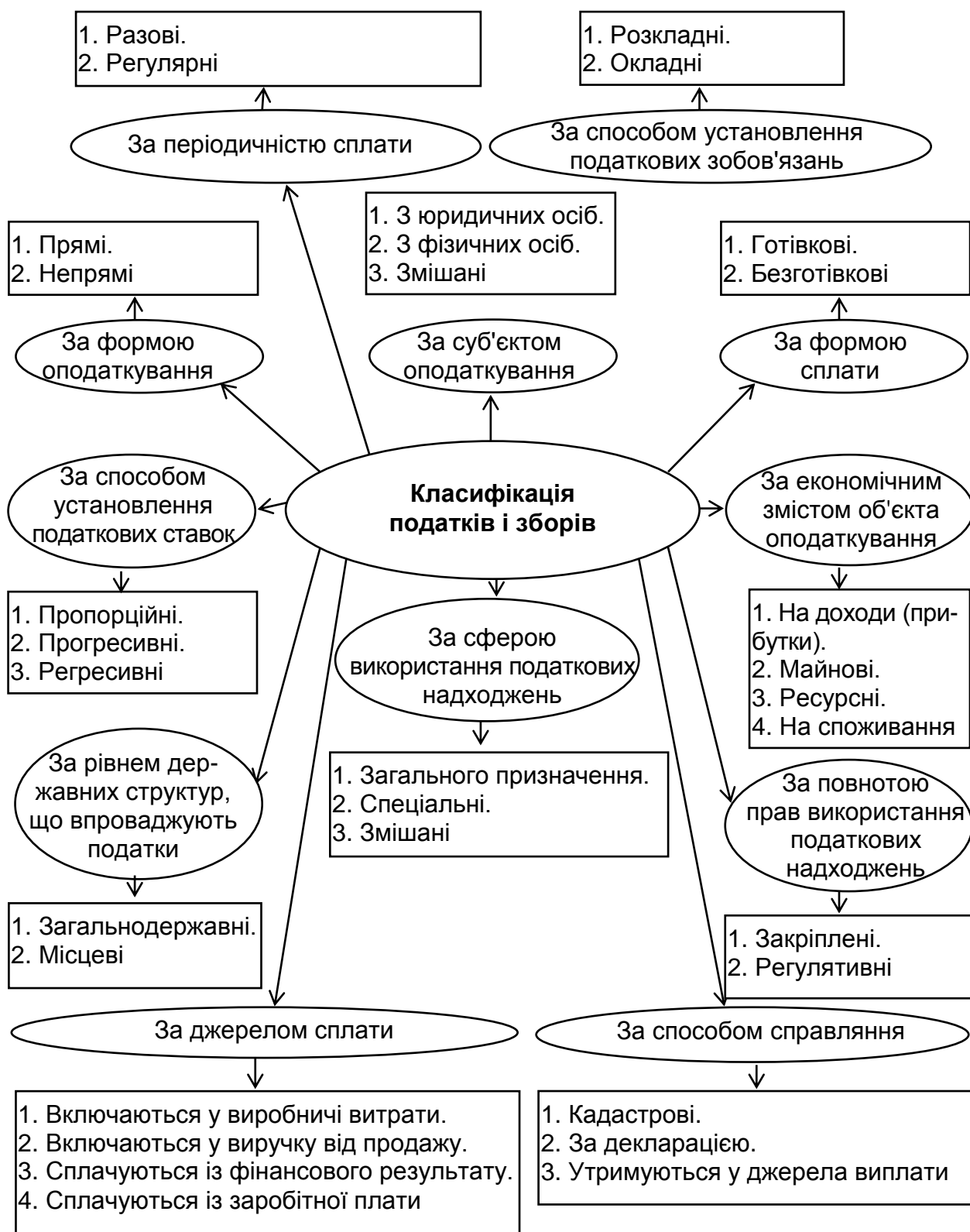


Рис. 1.15. **Види податків і зборів** (складено за [5])

За формою оподаткування розрізняють:

прямі податки, які сплачуються платником до бюджету держави за рахунок його доходів. Їх сума залежить від розміру об'єкта оподаткування;

сплата податку зумовлює вартісне зменшення об'єкта оподаткування (податок на прибуток підприємств, ПДФО, податок на майно);

непрямі податки сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми. Сума податку не зменшує об'єкта оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито); вони визначаються розміром споживання і не залежать від величини доходу чи майна платника [5; 104].

За суб'єктом оподаткування податки розподіляють на:

податки з юридичних осіб (податок на прибуток підприємств);

податки з фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);

змішані, які справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб (податок на майно, єдиний податок) [5].

За економічним змістом об'єкта оподаткування виділяють:

податки на доходи (прибутки), які стягуються з доходів (прибутків) фізичних та юридичних осіб (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток);

податки на споживання, які справляються в процесі споживання товарів і послуг; причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а визначається розміром споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків (ПДВ, акцизний податок);

майнові податки застосовуються в оподаткуванні рухомого та нерухомого майна (податок на майно у формі податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку; плати за землю);

ресурсні платежі або платежі рентного характеру, що справляються в процесі використання ресурсних платежів, які перебувають у державній формі власності (рентна плата) [5; 17; 104].

За джерелом сплати розрізняють:

податки, що включаються у виробничі витрати (плата за землю, рентна плата);

податки, що включаються у виручку від продажу (ПДВ);

податки, що сплачуються із фінансового результату (податок на прибуток підприємств);

податки, що сплачуються із заробітної плати (податок на доходи фізичних осіб, військовий збір).

За способом справляння виділяють:

кадастрові податки, що передбачають обов'язок контролюючих органів щодо розрахунку суми податкового зобов'язання та повідомлення про це суб'єктів оподаткування на основі створеного державними органами реєстру (кадастру) об'єктів оподаткування (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що сплачується фізичними особами);

податки, що справляються *за декларацією*, передбачають самостійне визначення платником податку суми податкового зобов'язання та його декларування (податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість);

податки, які *утримуються у джерела виплати*, тобто утримуються до або в момент отримання платником податку доходу та передбачають застосування інституту податкового агента (податок на доходи фізичних осіб і військовий збір, що утримуються із заробітної плати найманих працівників) [5; 23].

За способом устанавлення податкових зобов'язань виокремлюють:

розкладні (розкладкові) податки, які визначаються як розподілення загальної суми податку на певну кількість платників (подушні податки). Такі податки широко використовувались на ранній стадії розвитку оподаткування. Сьогодні розкладні податки використовуються рідко, в основному в місцевому оподаткуванні;

окладні (квотарні, часткові, кількісні) податки справляються за певними ставками від чітко визначеного об'єкта оподаткування та прямо або опосередковано враховують майновий стан платника податку [51].

За повнотою прав використання податкових надходжень, податки розподіляють на:

закріплені, надходження від яких на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів). В Україні в якості джерел доходів місцевих бюджетів визначена частина надходжень від ПДФО, рентної плати, податку на прибуток підприємств, а також місцеві податки та збори;

регулятивні, які можуть надходити до різних бюджетів (наприклад, акцизний податок у частині податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизними товарами є джерелом доходів місцевих бюджетів) [1; 104].

За сферою використання податкових надходжень розрізняють податки та збори:

загального призначення, надходження від яких акумулюються у бюджеті певного рівня, знеособлюються та використовуються для фінансування завдань, визначених відповідним бюджетом;

спеціальні, які заздалегідь мають цільове призначення та суворо закріплені як джерело фінансування певного виду витрат;

змішані, які поєднують в собі риси податків загального призначення та спеціальних [23].

За рівнем державних структур, що впроваджують податки, розрізняють:

загальнодержавні податки, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками на всій території країни. Вони формують дохідну частину як Державного, так і місцевих бюджетів (в Україні загальнодержавними є: податок на прибуток підприємств; ПДФО; ПДВ; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито);

місцеві податки та збори, які встановлюються місцевими органами влади і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів (в Україні до місцевих належать податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір) [5; 17].

Зрозуміла та не потребує додаткових пояснень класифікація податків за формою сплати (згідно з якою податкові платежі розподіляють на готівкові та безготівкові), а також за періодичністю сплати (що розрізняє разові та регулярні податки та збори). Розподіл податків за способом установлення податкових ставок розглянутий у характеристиці відповідного елемента податку (див. підрозділ 1.4).

Таким чином, у сучасному світі податки, втілюючи складні економічні відносини між державою та платниками податків, перебувають на перетині інтересів зазначених сторін, а тому вимагають обґрунтованої побудови, адекватної економічним реаліям сьогодення, щоб ефективно виконувати не лише фіскальне призначення, але й бути потужним засобом регулювання соціально-економічних процесів.

Література: [1; 5; 11; 12; 15; 17; 21; 23; 33; 46; 53; 56; 62; 63; 68; 69; 80; 81; 89; 98; 104; 106; 107; 111].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Обґрунтуйте сутність податку.
2. Назвіть характерні ознаки податку.
3. Обґрунтуйте, за якими ознаками у теорії оподаткування розмежуються поняття «податок» і «збір».
4. Назвіть основні етапи еволюції податків.
5. Обґрунтуйте сутність фіскальної функції податків.
6. Поясніть, у чому полягає сутність регулятивної функції податків.
7. Обґрунтуйте сутність об'єкта та бази оподаткування.
8. Наведіть визначення податкових ставок, назвіть їх види.
9. Надайте визначення податкових пільг.
10. Обґрунтуйте види податків залежно від способу справляння.

Тестові завдання

1. Податковий кодекс України визначає податок як:

- а) обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку;
- б) обов'язковий платіж, що справляється з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між ними та державою;
- в) плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій;
- г) платіж у грошовій формі.

2. Визначальною ознакою податків є те, що вони:

- а) сплачуються у зв'язку з отриманою послугою (послугами);
- б) справляються на умовах безповоротності;
- в) необхідні для фінансування визначених дій;
- г) в основному формують цільові фонди.

3. Яка з ознак не властива податкам:

- а) без чіткого цільового напрямку;
- б) є платежами безумовного характеру;
- в) мають цільовий характер;
- г) мають безоплатний характер.

4. *Формування за допомогою податків фінансових ресурсів держави є проявом:*

- а) економічної функції податків;
- б) перерозподільчої функції податків;
- в) регулятивної функції податків;
- г) фіскальної функції податків.

5. *Підвищення загального рівня податкових ставок є проявом:*

- а) економічної функції податків;
- б) перерозподільчої функції податків;
- в) регулятивної функції податків;
- г) фіскальної функції податків.

6. *Підвищення податкових ставок екологічного податку є проявом:*

- а) фіскальної функції податків;
- б) перерозподільчої підфункції податків;
- в) стимулюючої підфункції податків;
- г) стримуючої підфункції податків.

7. *Розмір податкових нарахувань на одиницю вимірювання бази оподаткування – це:*

- а) база оподаткування;
- б) одиниця оподаткування;
- в) ставка податку;
- г) об'єкт оподаткування.

8. *Конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування – це:*

- а) база оподаткування;
- б) ставка податку;
- в) об'єкт оподаткування.

Практичні завдання

Завдання 1.1. Наведіть приклади використання інституту податкового агента в чинному законодавстві України.

Завдання 1.2. Поясніть на прикладі окремого податку або збору, передбаченого чинною системою оподаткування, взаємозв'язок між платником, об'єктом, предметом, масштабом та одиницею оподаткування.

Завдання 1.3. Обґрунтуйте, до яких класифікаційних груп належить ПДВ (податок на прибуток підприємств, ПДФО тощо).

2. Податкова політика в системі державного регулювання економіки

Мета – формування системного уявлення про теоретичні основи податкової політики та прикладних навичок щодо механізму дії податкового регулювання.

Основні питання

2.1. Сутність, мета та завдання податкової політики.

2.2. Принципи податкової політики.

2.3. Типи та методи податкової політики.

2.4. Податкова політика в системі державного регулювання економіки.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: сутності, мети та завдань податкової політики, особливостей та сфери застосування окремих типів податкової політики; еволюції поглядів на податкову політику в контексті розвитку теорії оподаткування;

уміння: ідентифікувати тип податкової політики; аналізувати тенденції розвитку податкової політики України та розвинених країн світу;

комунікації: формулювати проблеми в реалізації податкової політики; передбачати напрям зміни господарської поведінки платників у ході застосування різних моделей економічної політики;

автономність і відповідальність: самостійне виявлення можливостей адаптації запозичень із світової практики оподаткування до вітчизняних умов.

Ключові терміни: податкова політика, податкове регулювання, принципи податкової політики, інструментарій реалізації податкової політики.

2.1. Сутність, мета та завдання податкової політики

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

У загальному розумінні **податкова політика** – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики.

Усе різноманіття визначень терміну «податкова політика», умовно можна розподілити за трьома основними підходами (рис. 2.1) [16].

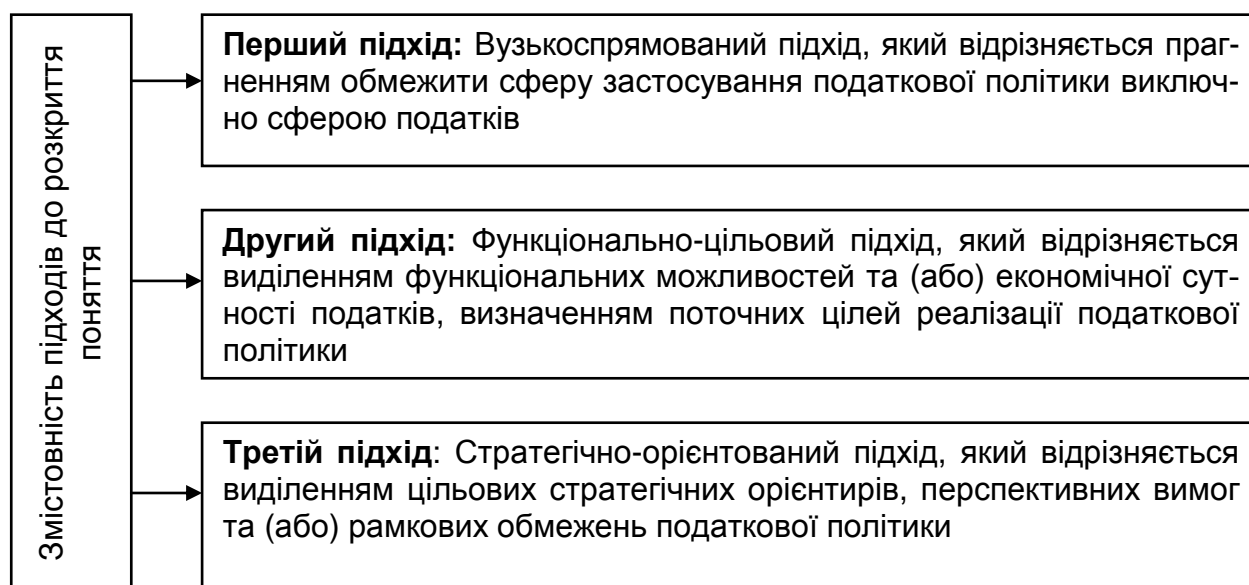


Рис. 2.1. Класифікація підходів до визначення поняття «податкова політика» [16]

Перший підхід (вузькоспрямований) відрізняється прагненням обмежити сферу застосування податкової політики виключно сферою податків. Визначення, сформульовані з таких позицій, легко відтворюються і добре запам'ятовуються. Даний підхід використовується в більшості словників, у тому числі авторитетних.

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою в сфері податків, складова фіскальної політики [102].

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою в сфері податків та оподаткування [28].

Податкова політика – комплекс заходів в сфері податків, спрямованих на досягнення будь-яких цілей. Податкові пільги, об'єкти та ставки податків є проявом податкової політики [77].

Другий підхід умовно можна назвати функціонально-цільовим. У визначеннях цієї групи підкреслюються функціональні можливості та (або) економічна сутність податків, зазначаються поточні цілі реалізації податкової політики. У рамках цього підходу формулюють визначення такі авторитетні знавці податків, як І. Александров, І. Кучеров, В. Пансков.

Податкова політика – комплекс заходів в сфері оподаткування, спрямованих на досягнення цілей поповнення бюджету держави [24].

Податкова політика – сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави з формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів [81].

Третій підхід характеризується визначенням податкової політики через розкриття її як сегмента або складової політики більш високого рівня. Явний його недолік – розкриття одного поняття за допомогою відсилання до модифікації аналога. Незважаючи на те, що вноситься спрощення сприйняття дефініції, методологічно це виглядає не досить коректним. Однак за своїм контекстом такі визначення є багатшими, ніж використані в попередніх підходах, – вони містять певні цільові стратегічні орієнтири, перспективні вимоги та (або) рамкові обмеження цієї політики.

Податкова політика – частина економічної політики держави, що є комплексом заходів (перш за все в частині формування нормативно-правової бази) щодо вдосконалення податкової системи країни на основі стратегічної концепції розвитку податкової системи [103].

Податкова політика – складова соціально-економічної політики держави, орієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення та раціональне використання національного багатства країни, сприяти гармонізації інтересів економіки та суспільства та тим самим забезпечувати соціально-економічний прогрес суспільства [69].

Для більш адекватного формулювання визначення кожної з політик виділимо їх основну мету, суб'єкти й об'єкт (табл. 2.1).

Деталізація рівнів податкової політики

Рівні	Мета	Суб'єкт	Об'єкт
<i>Загально-державний (федеральний)</i>	Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету країни	Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Податкова система країни
<i>Регіональний (для країн з федеративним устроєм), в Україні – АР Крим</i>	Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету регіону	Голова регіону, Законодавчі збори, Уряд регіону	Оподаткування регіональними податками
<i>Місцевий (муніципальний для країн з федеративним устроєм)</i>	Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету територіальної громади (муніципалітету)	Голова та представницькі органи муніципальних утворень (місцеві ради)	Оподаткування місцевими податками
<i>Корпоративний</i>	Забезпечення доходів суб'єкта господарювання і мінімізація його податкових зобов'язань	Власники та керівні органи суб'єктів господарювання	Оподаткування суб'єктів господарювання
<i>Індивідуальний (сімейний)</i>	Забезпечення доходів домогосподарства та мінімізація його податкових зобов'язань	Домогосподарство, фізична особа, які є платниками податків	Оподаткування фізичної особи (осіб)

Як бачимо, податкова політика реалізується на п'яти рівнях, кожен з яких має свої мету, суб'єкт та об'єкт.

Ключове значення для умов України мають загальнодержавний, місцевий та корпоративний рівні.

Державна податкова політика – діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування щодо вдосконалення податкової системи країни з метою сталого забезпечення дохідної частини всіх рівнів бюджетної системи та досягнення інших соціально-економічних ефектів.

Місцева податкова політика – діяльність місцевих органів самоврядування щодо сталого забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів і забезпечення впливу на соціально-економічний розвиток територіальної громади за рахунок податків та оподаткування.

Корпоративна податкова політика – діяльність економічних агентів з використання законодавчо встановлених варіативних способів (при-

йомів, методів, пільг тощо) податкового планування з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань і досягнення власних ефектів.

Усе різноманіття цілей державної податкової політики можна подати у вигляді переліку (рис. 2.2).

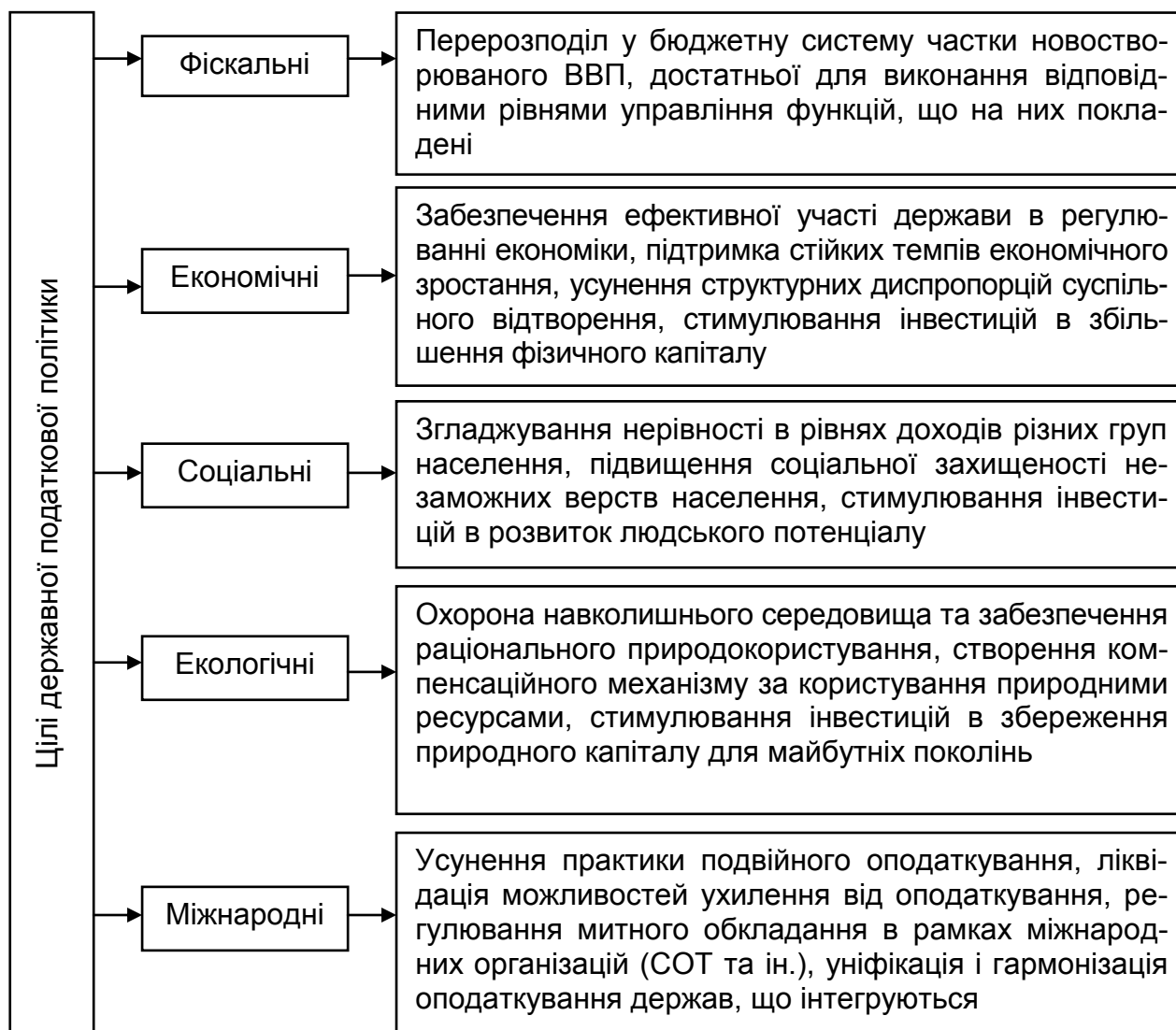


Рис. 2.2. Цілі державної податкової політики [16]

Фіскальні цілі завжди були та залишатимуться основними. Інші цілі, хоча і вкрай значущі для держави, мають відносно другорядний характер. Це пояснюється тим, що фіскальна функція є первинною в оподаткуванні, всі інші функції – вторинні. Зазначені другорядні цілі є основними у відповідних політиках держави: соціальній, економічній, екологічній, зовнішній, – для яких податкова політика є тільки одним із методів їх реалізації, причому методом непрямым.

Об'єктивність диференціації цілей на основну та другорядні нерідко призводить до прояву *подвійного характеру* податкової політики, коли форсована реалізація якої-небудь мети відбувається на шкоду іншим. Як правило, таке посилення другорядних цілей завжди відбувається за рахунок обмеження основних – фіскальних. Так, наприклад, пріоритетна реалізація економічних цілей податкової політики за рахунок відчутного зниження податкового тягаря на економіку призводить до обмеження фіскальних цілей.

Також стимулюючи застосування суб'єктами підприємництва екологічно безпечних технологій, держава може не доотримати податкові надходження.

2.2. Принципи податкової політики

Реалізація податкової політики здійснюється відповідно до певних правил, які можна кваліфікувати як принципи. Вони необхідні для надання податковій політиці наукової обґрунтованості, зниження впливу суб'єктивних чинників на характер політики, що формується, кращої її сприйнятності та більшої її зрозумілості платниками податків. Від цього у значній мірі залежить успішність реалізації податкової політики.

Принцип (від лат. *principium* – основа, початок) – 1) основне, вихідне положення будь-якої наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін.; 2) особливість, покладена в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб здійснення чогось; 3) переконання, норма, правило, яким керується хто-небудь у житті, поведінці [36].

У спеціальній літературі дефініція «принципи податкової політики» застосовуються поряд з іншими термінами: «принципи оподаткування» та «принципи побудови податкової системи». На нашу думку, принципи побудови податкової системи є вторинними, а первинними виступають принципи оподаткування та податкової політики.

Відокремлення принципів податкової політики від принципів оподаткування та побудови податкової системи обґрунтовується в роботах Ю. Іванова та О. Тищенка [4], С. Баруліна [29, 30], А. Аронова та В. Кашина [27].

Сформулюємо основні принципи формування сучасної податкової політики (рис. 2.3).

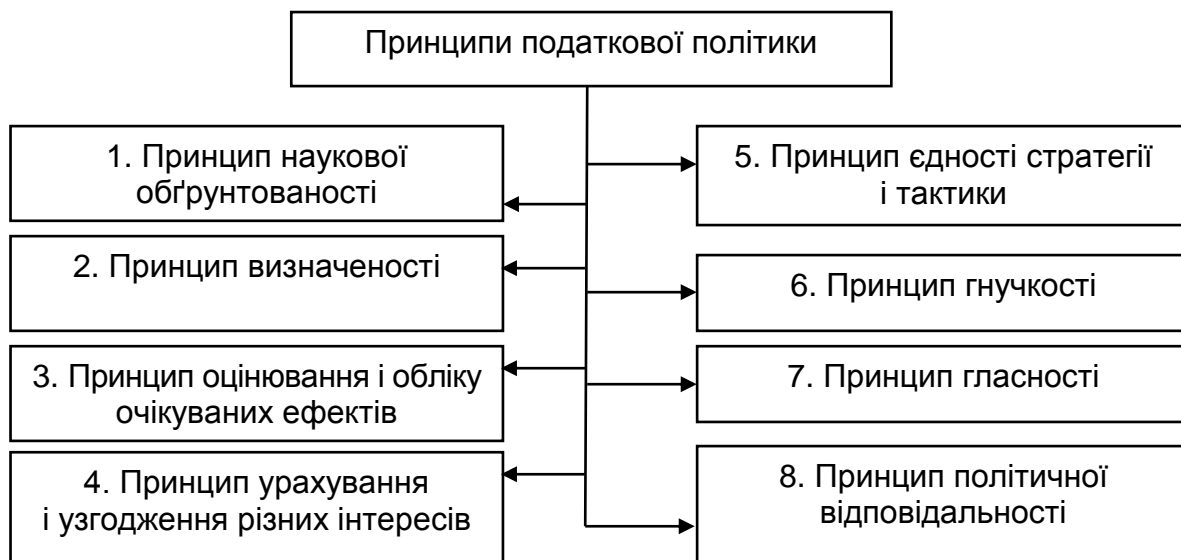


Рис. 2.3. Принципи формування державної податкової політики [16]

1. **Принцип наукової обґрунтованості.** Сучасна податкова політика має бути науково обґрунтованою і вивіреною, тобто виходити з достовірних, підтверджених логічно й емпірично відомостей, що дозволяють адекватно описувати суспільні процеси та прогнозувати їх розвиток. Її формуванням обов'язково повинні займатися професіонали з різних предметних областей (економісти, юристи, соціологи, філософи). Невід'ємним елементом наукової обґрунтованості має бути її ретельна наукова експертиза (що, нарешті, ми можемо спостерігати в Україні в процесі розроблення Податкового кодексу). Занадто велике значення податкової політики для держави, суспільства й економіки, щоб допустити її формування волюнтаристичним чином. Політики не повинні маніпулювати цими процесами як розмінною монетою. Цілі й основні засоби їх досягнення мають бути результатом ретельного наукового пошуку, а не втілення проголошених у запалі передвиборних баталій популістських обіцянок.

2. **Принцип визначеності.** Податкова політика в силу своєї значущості не може бути простою сукупністю програмних настанов керівників держави. Вона має визначатись програмним документом стратегічного (концептуального) характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативно-правовий характер та обов'язкову силу для органів виконавчої влади.

3. Принцип оцінювання і обліку очікуваних ефектів. Вибір цілей податкової політики й основних засобів їх досягнення повинен формуватися на основі прогнозування всіх можливих ефектів (результатів), обґрунтування якомога точної їх кількісної оцінки. Необхідно враховувати не тільки цільові позитивні, але й очікувані негативні ефекти, які завжди присутні у будь-якій податковій новації. Кількісна їх оцінка необхідна, щоб вибір цілей і засобів підтверджувався економічно – сума позитивних ефектів має перевищувати суму негативних.

4. Принцип урахування і узгодження різних інтересів. Вибір цілей податкової політики й основних засобів їх досягнення повинен формуватися не тільки на основі оцінювання і обліку ефектів. Такий вибір повинен супроводжуватися також обов'язковим урахуванням інтересів різних видів бюджетів і різних категорій платників податків. Різні інтереси необхідно погоджувати, оскільки різні ефекти мають різних адресатів – чиїсь інтереси будуть реалізовані, а чиїсь будуть порушені під час упровадження того чи іншого податкового інструменту.

5. Принцип єдності стратегії і тактики. Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції (доктрини) та розроблення стратегії її реалізації. А реалізація податкової політики має передбачати розроблення тактики. Причому тактика не повинна суперечити стратегії, а разом вони не повинні суперечити концепції податкової політики. У цьому реалізується їх єдність і ієрархічність.

Концепція (доктрина) податкової політики – це принципова система поглядів на архітектуру побудови податкової системи країни, на напрям її вдосконалення та (або) реформування.

Стратегія податкової політики – це сукупність основоположних перспективних цілей податкової політики та принципів способів вирішення довгострокових завдань, пов'язаних із побудовою або реформуванням податкової системи країни в руслі виробленої концепції.

Тактика податкової політики – це сукупність поточних цілей податкової політики та способів вирішення коротко- і середньострокових завдань, пов'язаних з управлінням податковою системою, вдосконаленням окремих її елементів у руслі виробленої стратегії.

6. Принцип гнучкості. Податкова політика має бути достатньо гнучкою і оперативно реагувати на зміну соціально-економічної ситуації не тільки в регіоні, країні, а й у світі. У загальному сенсі податкова політика повинна слідувати суворо в фарватері соціально-економічних змін,

але в деяких випадках вона повинна навіть передбачати та випереджати очікувані зміни. Сформована податкова політика – це не догма, а керівництво до дії, її безперервного вдосконалення та об'єктивної корекції. Водночас доктрина та стратегія повинні демонструвати найбільшу стабільність, а варіативність повинна забезпечуватися за рахунок зміни тактики податкової політики.

7. Принцип гласності (прозорості). Відповідно до цього принципу податкова політика, що формується, тобто програмні документи стратегічного (концептуального) характеру, так і податкова політика, що реалізується, тобто регулярні змістовні документи тактичного характеру, повинні бути відкритими до широкого використання та обговорення. Ці документи не повинні мати ніяких грифів, оскільки вони стосуються кожного громадянина – всіх нас. Держава зобов'язана завчасно інформувати загал про заплановані зміни, щоб платники податків встигли адаптувати свою діяльність до нових податкових умов. Але цим гласність не обмежується – повинна бути передбачена та регламентована сама процедура громадського обговорення. Платникам податків треба надати можливість висловити своє ставлення до податкових змін, вносити свої пропозиції щодо удосконалення норм законодавства.

8. Принцип політичної відповідальності. Відповідно до цього принципу держава повинна постійно звертатися до громадян за принциповою оцінкою вектора реалізації податкової політики, розміру та характеру витрат коштів, отриманих від платників податків. Таким чином, податкова політика має адекватно реагувати на переваги суспільного вибору, не дозволяючи використовувати інструменти оподаткування для перекрученої реалізації групових (у т. ч. корпоративних) інтересів. Політична відповідальність повинна реалізовуватися також через персональну ідентифікацію податкових змін, які вводяться, щоб біля кожної законодавчої поправки було позначене прізвище її ініціатора, а платники податків точно знали, кому адресувати її успіхи чи вади.

Таким чином, обґрунтованою слід вважати наявність різних груп принципів стосовно оподаткування, побудови податкової системи та головне – формування податкової політики. Останні хоча потребують ретельного теоретичного обґрунтування та емпіричної перевірки, але повинні стати в перспективі предметом законодавчого або нормативного закріплення.

2.3. Типи та методи податкової політики

Податкова політика в кожній країні та в кожний момент часу є оригінальною та неповторною. Неповторність полягає в тому, що не відтворюваним з абсолютною точністю буде результат застосування схожої політики. Невідтворюваність результатів обумовлюється національним колоритом кожної країни та податковими системами, які відрізняються і мають значну національну специфіку.

Податкова політика розрізняється за двома основними вимірами: у просторі та в часі. Різноманіття податкових політик обумовлює цілий комплекс об'єктивних і суб'єктивних чинників. Податкова політика України принциповим чином відрізняється, наприклад, від політики Швейцарії, Росії або Німеччини насамперед у силу різного федерального устрою. Крім того, податкова політика об'єктивно має контекст, що розрізняється на різних етапах соціально-економічного розвитку: наприклад, політика в постіндустріальному суспільстві буде мати зовсім інші завдання у порівнянні з політикою періоду форсованої індустріалізації. Але найчастіше політика розрізняється навіть на тому самому етапі соціально-економічного розвитку в рамках однієї країни: приходить новий президент або уряд і змінюють державну податкову політику.

З огляду на таке різноманіття і неповторність податкових політик різних країн важливо ідентифікувати типи, форми та моделі політики, яка застосовується. Дійсно, уважне порівняння різних політик у їх цільовій спрямованості виявляє певні кліше або зразки, що стійко відтворюються цілими групами країн.

Чим же відрізняються типи, форми та моделі податкової політики? У різних працях ці терміни настільки змішані між собою (ту ж саму характеристику, наприклад, політик максимальних податків називають і типом, і формою, і моделлю). Спробуємо, наскільки це можливо, внести ясність у розглядувані поняття. Логічна їх обумовленість схематизована на рис. 2.4.

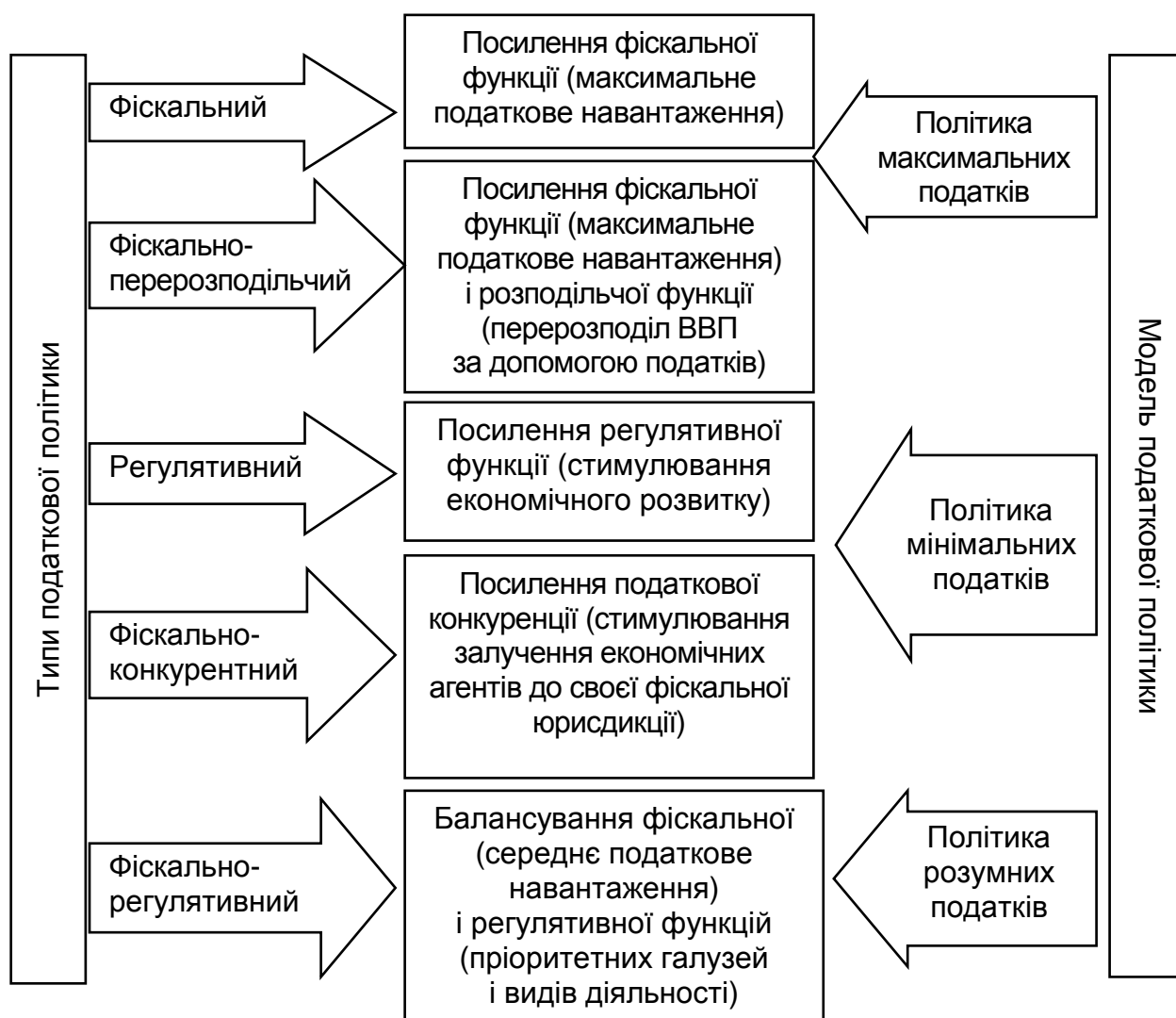


Рис. 2.4. Відповідність типів і моделей податкової політики

Тип податкової політики – це певний образ або зразок податкової політики, що має притаманні тільки йому характерні риси (ознаки), за об'єктивним проявом яких можна виразно відрізнити один зразок політики від іншого.

Модель податкової політики – це зразок, апробований в практиці ряду країн і який довів свою результативність; тип податкової політики, який може використовуватися іншими країнами як аналог.

Форма податкової політики – це сукупність розроблених прийомів, методів та інструментів податкової політики, тобто спосіб наповнення обраної моделі податкової політики конкретною реалізаційною змістовністю. Форма є результатом формування стратегії і тактики податкової політики.

Таким чином, тип – це певний теоретичний зразок податкової політики, а модель – тип політики, що має практичну відтворюваність.

Модель політики максимальних податків характеризується практикою встановлення максимального числа податків, високих прогресивних ставок, широких податкових баз, скорочення кількості пільг, що приводять в сукупності до збільшення податкового тягаря на економіку та населення. Цю модель формують два типи податкової політики [16].

По-перше, фіскальний тип, який характеризується поєднанням високого податкового тягаря, з високою часткою держави в економіці та високим рівнем державних інвестицій. Соціальні витрати, як правило, невисокі. Пріоритетом у цьому випадку є фіскальні цілі, інші – другорядні. Сутність фіскального типу податкової політики полягає в усупільненні значної частини коштів економічних агентів, які можна витратити на споживання, і переорієнтації цих коштів за допомогою бюджету в державні інвестиції.

Ефективність подібного мобілізаційного процесу обґрунтував свого часу ще Дж. Кейнс. Зокрема, на його думку [54], доцільно вилучати за допомогою підвищених податків надлишкові заощадження населення, які не трансформуються в приватні інвестиції, складаючи пасивне джерело доходу, у державні інвестиції, перетворюючи їх тим самим в активне джерело доходів. Фіскальний тип податкової політики найбільш затребуваний у надзвичайні періоди (наприклад, у періоди військових дій), коли необхідно суттєво підвищити мобілізацію фінансових ресурсів у державний бюджет, збільшити обсяг державних закупівель та інвестицій в певні сектори економіки (в т. ч. військового призначення), водночас зменшуючи соціальні витрати. В Україні, як і в Росії початку 1990-х рр. цей тип податкової політики використовувався не в умовах воєнного часу, але наближених до надзвичайних.

По-друге, фіскально-перерозподільчий тип, який також має підвищений податковий тягар, але відрізняється іншим поєднанням чинників: високим рівнем соціальних видатків і значними державними інвестиціями в економіку. У такій політиці в якості пріоритетних виступають вже фіскальні та соціально-перерозподільчі цілі. Сутність цього типу податкової політики полягає в усупільненні значної частки коштів за рахунок високопрогресивних прибуткових і майнових податків (причому коштів найбільш забезпеченої частини економічних агентів) і переорієнтації цих коштів за допомогою бюджетних механізмів у доходи найменш забезпеченої частини населення. Тим самим такий тип податкової політики забезпечує суттєву соціальну нерівність у суспільстві, тобто вирівнювання доходів найбільш

багатих і бідних верств населення після оподаткування. Даний тип податкової політики розробили основоположники фрайбурзької школи неолібералізму В. Ойкен [79] і Л. Ерхард [113]. Ця політика в найбільш яскравому вигляді застосовується в країнах Скандинавії, де високий рівень податкового навантаження супроводжується безпрецедентно високим рівнем соціальної відповідальності держави перед своїми громадянами.

Модель політики мінімальних податків характеризується практикою встановлення мінімального податкового навантаження на економіку. Зниження податкових доходів бюджету супроводжується скороченням державних інвестицій та значним зменшенням соціальних видатків. Цю модель формують також два типи податкової політики [16].

По-перше, регулятивний тип, що стимулює національний економічний розвиток у цілому. Саме тому даний тип часто називають політикою економічного розвитку.

Такий тип політики був розроблений в рамках теорії економіки пропозиції А. Лаффера [180]. На його думку, слід значно знижувати податкові ставки, насамперед щодо прямого оподаткування чинників виробництва: праці та капіталу. Зниження податків на заробітну плату працівників буде стимулювати їх зайнятість, у т.ч. вторинну. У результаті зростатиме пропозиція робочої сили. Зниження податків на підприємців приведе до збільшення їх доходів і накопичень. У результаті зростуть їх власні інвестиційні можливості. Загальним підсумком зниження податкових ставок буде значний стимуляційний вплив на економічну активність цих чинників. А через деякий час збільшиться і база оподаткування, яка компенсує тимчасові податкові втрати бюджету, обумовлені зниженням рівня податкового навантаження.

Таким чином, сутність цього типу податкової політики полягає в стимулюванні активності економічних агентів, у т.ч. через підвищення їх інвестиційних можливостей, за рахунок істотного послаблення податкового пресингу. Даний тип використовується для економічного пожвавлення, щоб всіляко сприяти збільшенню темпів економічного зростання. Подібної моделі дотримувалася Японія в період післявоєнного відновлення економіки. У 80-х рр. ХХ ст. ця модель податкової політики ефективно використовувалася в США адміністрацією Р. Рейгана і тому отримала назву «рейганоміки». В останнє десятиліття її успішно реалізують країни, що здійснюють експансію на світові ринки, зокрема Китай, Індія, Бразилія, Мексика та ін. Пріоритетними у цій політиці виступають економічні цілі.

По-друге, фіскально-конкурентний тип, що стимулює не стільки національний розвиток виробництва (хоча це має місце), скільки передислокацію юрисдикції органів управління зарубіжних економічних агентів. До таких агентів належать передусім транснаціональні компанії, за розміщення органів управління яких і за перетворення їх у кінцевому підсумку в національних податкових резидентів конкурує ряд фіскальних юрисдикцій. Вони конкурують за зміну статусу найбільш забезпечених людей, за залучення інвестицій нерезидентів як юридичних, так і фізичних осіб, за все, що не потребує державних витрат, але приносить податкові доходи.

Ці юрисдикції створюють украй привабливі преференційні податкові режими з низьким податковим та адміністративним навантаженням, що супроводжується, як правило, забезпеченням закритості будь-якої інформації про платників податків і характер проведених ними операцій. У цьому плані конкуренція точиться не за перенесення реальної виробничої діяльності на території конкуруючих юрисдикцій, а за експансію управління фінансовими потоками. Саме для такої фінансово-посередницької діяльності даний тип політики формує найбільш сприятливі умови та відповідну інфраструктуру. Глобалізація, що підвищує мобільність основних чинників виробництва (праці та капіталу), в цьому випадку є живильним середовищем і рушійною силою затребуваності фіскально-конкурентного типу політики.

Таким чином, сутність такого типу політики полягає в міжнародній податковій конкуренції окремих фіскальних юрисдикцій за глобальних платників податків за допомогою створення преференційних податкових режимів, податково-адміністративний тягар яких незрівнянно слабший самих пільгових податкових режимів інших юрисдикцій. Несумлінність подібної конкуренції ґрунтується на ігноруванні сформованих століттями принципів і норм оподаткування. На жаль, цей тип податкової політики в останні десятиліття дуже затребуваний серед країн – так званих офшорів або «податкових гаваней»; хоча фінансова криза 2008 – 2009 рр. суттєво змінила ставлення світових економічних центрів (передусім США та Європи) до таких країн.

Модель політики розумних податків втілює *фіскально-регулятивний тип* податкової політики, націлений на компромісну реалізацію фіскальної, регулятивної і розподільчої (соціальної) функцій [16]. Саме пошуком компромісу між реалізацією цих досить суперечливих функцій і ви-

значається сутність регулятивного типу політики. Як результат, сама модель такої політики на практиці є певним компромісом між двома моделями максимальних і мінімальних податків. Вона характеризується досить збалансованим рівнем податкового навантаження, що дозволяє не придушувати розвиток економіки, підтримуючи значний обсяг соціальних витрат.

Використання такої політики характерне в основному для високорозвинених країн (США, Великобританії, Канади та ін.), які вже досягли меж традиційного економічного зростання. Такі країни змушені підтримувати достатній рівень соціального забезпечення, тому прибуткові та майнові податки, страхові платежі тут досить високі. А розумні податки на виробництво та споживання їм необхідні переважно для збереження конкурентних позицій своїх товарів на існуючих світових ринках і захоплення пріоритетного становища на знову сформованих ринках високотехнологічної продукції. Підвищення адресності податкових преференцій та регулювання галузевого податкового навантаження дозволяє їм здійснювати структурну перебудову економіки відповідно до перспективних потреб світового ринку: дестимулювати подальший розвиток застарілих виробництв і стимулювати розвиток новітніх виробництв. Пріоритетність цілей цієї політики розосереджена між фіскальними, економічними та соціальними цілями.

Слід зазначити, що частіше дані типи та моделі податкової політики використовуються не в чистому вигляді, а в різному їх поєднанні, коли яка-небудь модель домінує. Залежно від цілей, обраних пріоритетними, типу та відповідної моделі використовують той чи інший метод податкової політики.

Метод податкової політики – прийом (спосіб), що використовується для практичного вирішення поставленої мети податкової політики. З арсеналу сучасної світової практики можна виділити такі методи [16]:

- регулювання співвідношення прямого та непрямого оподаткування;
- регулювання співвідношення загальнодержавних, регіональних і місцевих податків; регулювання податкових повноважень різних рівнів управління;
- регулювання галузевого податкового навантаження, перенесення навантаження з одних категорій платників податків на інші;
- регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків і ступеня їх прогресії;
- регулювання масштабу та спрямованості надання податкових пільг і преференцій, вирахувань, знижок і вилучень з податкової бази;

- регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку та термінів сплати податків;
- регулювання видів податкових правопорушень і розміру відповідальності за їх вчинення.

Отже, **форма податкової політики** – це сукупність розроблених прийомів, методів та інструментів податкової політики [16]. Тому постає цілком логічне питання, а що вважати інструментами?

Інструмент податкової політики – це знаряддя (засіб) здійснення цієї політики. До таких інструментів слід віднести: податки, їх кількісний і видовий склад, податкові режими; склад платників податків; об'єкти оподаткування; податкові бази; податкові ставки; податкові пільги; порядок і терміни сплати податків і подання звітності; податкові санкції.

Саме за допомогою інструментів податкової політики держава впливає на економічні інтереси платників податків.

2.4. Концепції податкової політики в системі державного регулювання економіки

Обрана модель і розроблена форма податкової політики є похідними від домінуючої в даному суспільстві ідеології державного регулювання економіки. Похідними в тому сенсі, що форма податкової політики змінюється і підганяється під мінливі засади такого регулювання, а не навпаки.

Панування тієї чи іншої ідеології держави в економіці визначає ту чи іншу роль, яка відводиться податковій політиці в системі державного регулювання. Природно, що роль ця істотно різниться: наприклад, у кейнсіанській концепції державного регулювання податковій (а точніше – фіскальній) політиці відводиться домінантне значення, тоді як у неокласичній концепції – другорядне, допоміжне значення. Якщо роль податкової політики мінлива, то місце її в сукупності інших видів державних політик нам видається більш-менш фіксованим.

Соціально-економічна політика держави реалізується за допомогою політик різних видів. Їх ієрархія та взаємозв'язок подані на рис. 2.5.

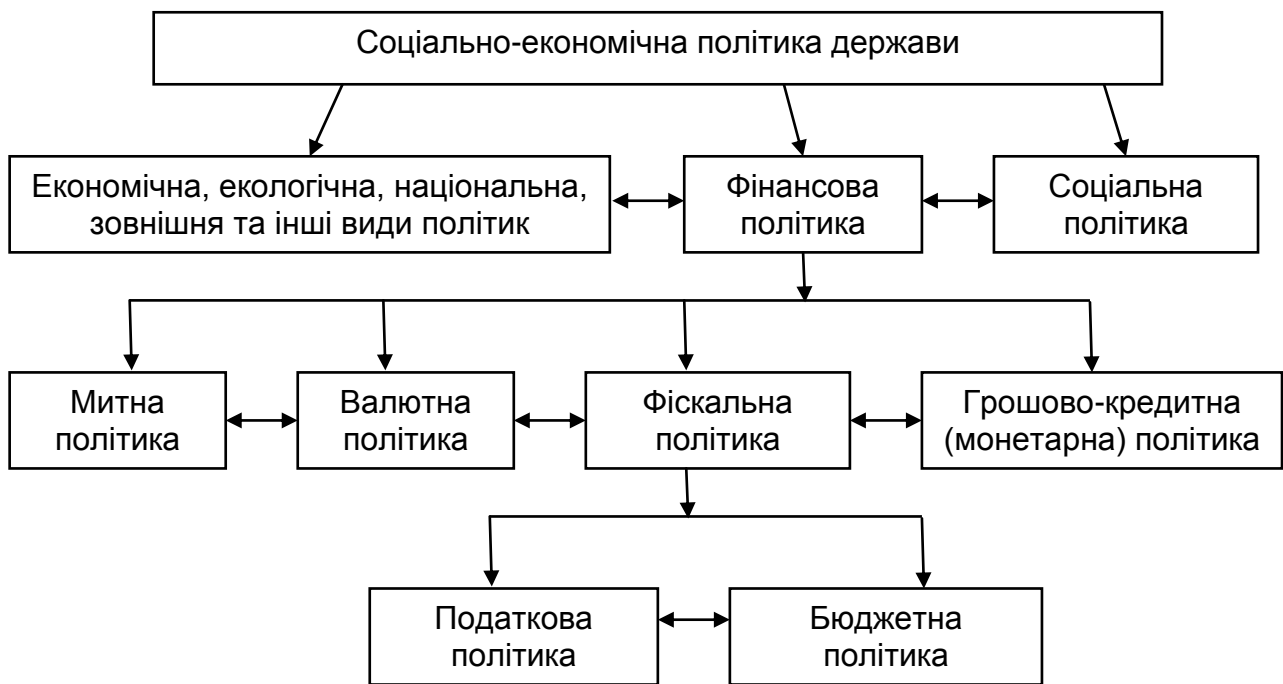


Рис. 2.5. Місце податкової політики в сукупності інших видів державних політик [16]

Податкова політика є частиною фіскальної, а та, в свою чергу, – складовою політики держави більш високого рівня – фінансової. А вже фінансова політика є частиною інтегральної соціально-економічної політики країни. Ряд політик реалізується одночасно в декількох сегментах. Наприклад, митна політика реалізується як у рамках фінансової, так і економічної політики країни. Демонстрацією такої співвідпорядкованості слугують взаємозв'язки.

Слід зазначити, що, крім вертикальних ієрархічних зв'язків між різними видами політики, важливі горизонтальні взаємозв'язки. Між податковою і бюджетною політиками ці взаємозв'язки настільки сильні, що у більшості випадків вони зумовлюють нерозривність їх сприйняття в єдиному контексті фіскальної (бюджетно-податкової) політики.

Для характеристики ролі податкової політики в системі державного регулювання необхідно спочатку визначити деякі поняття, в першу чергу термін «регулювання економіки». Звичайно, змістовність його буде мати відмінності в різних концептуальних підходах до регулювання, але правомірно дати таке визначення.

Державне регулювання економіки – це процес упорядкування і коригування дії природного ринкового механізму саморегулювання економіки,

що здійснюється державою (її органами) з метою мінімізації негативних наслідків неминучих провалів функціонування цього механізму.

Під *провалами (вадами, фіаско)* функціонування ринкового механізму саморегулювання розуміють ситуації, за яких цей механізм демонструє економічну та (або) соціальну неефективність. Це ситуації, коли механізм не в змозі забезпечити оптимальну алокацію (розподіл) ресурсів, ефективно та справедливе їх використання та (або) ефективний і справедливий розподіл доходів від використання ресурсів.

До ринкових провалів традиційно відносять: ігнорування ринком проблеми зовнішніх ефектів; незацікавленість ринку у виробництві суспільних благ; прагнення до надмірної концентрації та монополізації виробництва; безробіття та інфляцію, макроекономічну нестабільність; ігнорування ринком проблем соціальної справедливості та територіальної соціально-економічної поляризації тощо [52].

Як відомо, коректування ринкового механізму проводиться двома групами методів регулювання: прямими (адміністративними) та непрямими (економічними). Вони можуть бути і альтернативними (взаємовиключними), і сполученими в своєму застосуванні. У різних концепціях державного регулювання співвідношення цих методів істотно відрізняється. Але найбільшу затребуваність демонструють непрямі регулятори, оскільки вони мають природу аналогічну ринковому механізму, а тому іманентні до нього. У свою чергу, в числі непрямих методів, безумовно, домінують податки, яким притаманна найбільша адаптованість до ринкового механізму. Відповідно, податкова політика є важливим регулятором усієї системи державного втручання в економіку.

У. Петті [55, 83], А. Сміт [55], Д. Рикардо [55], Ж-Б. Сей [99], Д. С. Мілль [76] сформулювали концепцію державного невтручання в економіку. Методологічну платформу цієї концепції становить відома теорія економічного лібералізму, згідно з якою ринкові закони, як «невидима рука» ринку, найкращим чином можуть впливати на розвиток економіки. А. Сміт сподівається, що ринковий механізм саморегуляції функціонує стихійно й оптимально. Тим самим, економіст виступає проти регуляторного втручання держави в економіку, відводячи їй (державі) роль виключно «нічного сторожа», покликаною виконувати лише функції зовнішнього та внутрішнього захисту країни, відправлення правосуддя, створення і утримання громадських установ. Держава як «нічний сторож» наглядає тільки за тим, щоб ніхто не зазіхнув на ринкові свободи, сподіваючись на дію ринкових

саморегуляторів. До податків у класиків ставлення явно негативне; по суті, вони боролися за мінімізацію сфери їх застосування, вбачаючи в них виключно фіскальну функцію.

Наприкінці XIX – початку XX ст. усі теоретичні вчення в тій чи іншій мірі визнавали необхідність державного регулювання. Отже, тезисно висвітлимо основні концепції (моделі) державного регулювання економіки, спектр яких досить широкий: від самого мінімального до активного регулятивного втручання в усі економічні процеси.

Кейнсіанська концепція державного регулювання економіки. Її головне послання, за Дж. М. Кейнсом, полягало в тому, що система ринкових економічних відносин є аж ніяк не досконалою і саморегульованою [54, 55]. Найбільшу зайнятість і максимальне економічне зростання дозволяє забезпечити лише активне втручання держави в економіку. Ефективність цього втручання буде визначатися можливостями вишукування коштів для збільшення державних інвестицій, досягнення повної зайнятості населення, перспективами зниження відсоткової ставки за кредитними ресурсами, багатоплановою соціальною політикою. А в якості одного з основних заходів такого втручання Кейнс виділив маніпулювання податками. Відповідно, сформулював рецепти активної бюджетної та податкової політики для запобігання циклічності розвитку економіки та забезпечення більшої рівномірності її розвитку. На думку С. Капканщикова [52], визнання пріоритетності фіскальної (бюджетно-податкової) політики, націленої на регулювання бюджетного дефіциту (профіциту), є характерною ознакою цієї концепції.

Даній концепції відповідає модель регульованої ринкової економіки, в якій держава як «граючий тренер» не тільки скеровує, а й сама активно бере участь у всіх економічних процесах. Найбільш затребуваними є непрямі регулятори, в числі яких фіскальна політика має першорядне значення.

Неоліберальна концепція державного регулювання економіки. Неолібералізм (новий економічний лібералізм) виник як альтернативна кейнсіанству система поглядів на проблему державного регулювання економіки. Неоліберали відстоюють необхідність лібералізації економіки, відводячи провідну роль у ній приватній власності та недержавним господарським структурам. Відмінною рисою ринку, на їхню думку, є наявність «природного порядку», здатність ринкової системи до саморегулювання. І в цьому виявляється схожість їхніх поглядів з класиками політекономії. Але значні розбіжності, які є у кожній течії, наповнюють дану концепцію.

Засновник теорії соціального ринкового господарства Л. Ерхард [113] порівнює роль держави в економіці з функціями спортивного арбітра на футбольному полі. На його думку, держава «ідеального типу» вільного ринкового господарства має стежити за дотриманням правил вільної конкуренції («чесної гри»), контролювати умови ціноутворення, припиняючи спроби встановлення монопольних цін, гарантувати охорону та пріоритетне значення приватної власності.

Даній теорії відповідає модель *соціальної ринкової економіки*. Відмінною ознакою цієї моделі є активна соціальна політика, яку, на думку В. Ойкена, не слід розглядати як «безкоштовний» додаток до економічної політики [79]. Вона в повній мірі є політикою економічного порядку, спрямованою на забезпечення всіх громадян рівними правами та рівними можливостями в отриманні суспільних благ. Таким чином, модель ратує за відмову від активного втручання держави в економіку, передбачає її підвищену відповідальність у соціальній сфері та, як наслідок, досить активну податкову політику. Сутність цієї політики має зводитися до мінімального набору податкових пільг і досить високого рівня податкового навантаження – насамперед на капітал.

Неоконсервативна (неокласична) концепція державного регулювання економіки у значній мірі протилежна кейнсіанській, вона ближче до класичної політекономії. Але на відміну від останніх, неокласики (монетаристи – Ф. Найт, М. Фридмен, адепти економіки пропозиції – М. Фелдстайн, А. Лаффер) вже визнають [55, 180], що у ринкового механізму існують провали та державне коригування їх є необхідним. Найбільш прийнятним інструментом такої корекції вони вважають досить жорстку монетарну політику, що всіма силами протистоїть росту інфляції. Державне втручання повинно обмежуватися фінансовим сектором. А в реальному секторі економіки, на їхню думку, повинен царювати ринковий механізм саморегуляції. Соціальна політика в цій концепції розглядається як тягар для бюджету. Усі соціальні програми тільки дестимулюють пропозицію праці та збільшують податковий тягар на виробників, що заважає нормальному функціонуванню ринкового механізму. Винятково низькі податки будуть найбільш ефективно стримувати інфляцію витрат і стимулювати пропозицію.

Даній концепції відповідає модель вільної (ліберальної) ринкової економіки, у якій державне регулятивне втручання в реальний сектор економіки обмежується всіма можливими способами; крім того, соціальна відповідальність держави знижується до мінімуму. Держава як «цілодобовий сто-

рож» має наглядати за тим, щоб ринковий механізм охоплював якомога більшу сферу розповсюдження, ніхто б не додавав зайвого в «загальну камеру зберігання», але й ніхто б не претендував на «доступ до цієї камери».

Марксистське вчення про неминучість заміни капіталістичного способу виробництва соціалістичним. Центральна методологічна ідея К. Маркса [73] полягає в обґрунтуванні неминучості краху капіталізму в силу нерозв'язних суперечностей, що накопичуються. Держава в рамках існуючого ладу не в змозі усунути виниклі антагонізми між різними класами, між суспільним характером виробництва та приватною формою присвоєння і т.д. Логічний висновок: держава в умовах ринку не здатна усунути вади механізму саморегуляції. Перехід до соціалізму неминучий, тільки в рамках суспільної власності можна вирішити всі проблеми.

Розглядуваному вченню відповідає модель планово-адміністративної економіки, де присутні тільки дві форми власності – державна та колективна (колгоспна). У добре відомій понад 70 років моделі роль податкової політики є мінімальною, оскільки держава не робить ставку на ринковий спосіб перерозподілу створюваного суспільного продукту. У її руках інші – прямі адміністративні методи перерозподілу фінансових ресурсів. Податки активно використовувалися тільки у початковий етап формування моделі як засіб класової боротьби для вилучення надвисоких доходів. У 1960-х рр. Н. С. Хрущовим був проголошений курс на ліквідацію оподаткування громадян як явища, чужого комунізму, що будується. Можна помітити, що держава в такій моделі єдина у всіх особах: сама встановлює правила, сама грає за ними та сама контролює їх виконання.

Сукупність теоретичних розробок з проблем перехідної (транзитивної) економіки. До початку демонтажу планово-адміністративної моделі економіки подібних розробок не провадилось. Проте через понад 20 років перебування у перехідному стані накопичилися відповідні теоретичні напрацювання, які з упевненістю можна назвати сукупністю. Ними охоплене широке коло принципів проблем: як від однієї економічної моделі перейти до іншої, як змінити форму власності, до яких розмірів слід скоротити частку держави в економіці, як вмонтувати в нову модель економіки ринковий механізм саморегуляції і т. п. Зараз вже зрозуміло, що перехід від однієї економічної моделі до іншої – дуже тривалий процес, який не гарантує перехід до якої-небудь відомої моделі.

Цілком імовірно, що створена в процесі такого переходу *модель змішаної (транзитивної) економіки* буде відтворюватися досить стійко тривалий

час. Цю модель характеризує збереження значної частки державного сектора, наявність безлічі природних монополій, нерозвиненість більшості ринкових інститутів. Але головне, що відрізняє таку модель, – активна податкова політика. Активність цієї політики обумовлюється навіть не стільки масштабними завданнями формування відсутньої раніше податкової системи, архітектуру якої можна запозичити в інших країн, скільки необхідністю надання їй життєздатності, прищеплення широким масам населення і підприємцям не знайомої їм раніше податкової культури. Продовжуючи розпочату алегорію, можна сказати, що в такій моделі держава прагне встановлювати правила та контролювати гру, але половину своїх гравців вже вивела з поля, допустивши на їх місце нових гравців.

Література: [4; 5; 16; 24; 27; 28; 31; 36; 52; 55; 69; 73; 76; 77; 79; 83; 102; 103; 107; 112; 180].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Дайте характеристику основним підходам до визначення податкової політики.
2. Опишіть відмінності між загальнодержавною та корпоративною податковою політикою.
3. Охарактеризуйте цілі податкової політики. Визначте, чи є вони суперечливими. Поясніть механізм такої суперечливості.
4. Дайте характеристику моделей податкової політики. Знайдіть відмінності між різними моделями.
5. Наведіть основні складові державного регулювання економіки. Визначте місце податкової політики в державній економічній політиці.
6. Сформулюйте цілі індивідуальної податкової політики.
7. Обґрунтуйте змістовність принципу гнучкості податкової політики. Наведіть приклади його реалізації.
8. Визначте, яке місце належить податковій політиці в моделі соціально-орієнтованої ринкової економіки.
9. Назвіть рівні податкової політики та їх характерні ознаки.
10. Обґрунтуйте механізм впливу податкової політики на вирішення екологічних проблем суспільства.

Тестові завдання

1. До суб'єктів загальнодержавного рівня податкової політики не належать:

- а) Верховна Рада України;
- б) Кабінет Міністрів України;
- в) Національний банк України.

2. «Податкова політика – це комплекс заходів у сфері податків, спрямованих на досягнення будь-яких цілей». Який підхід до розкриття поняття податкової політики можна охарактеризувати цим визначенням:

- а) вузькоспрямований підхід;
- б) функціонально-цільовий підхід;
- в) стратегічно орієнтований підхід?

3. Діяльність органів законодавчої та виконавчої влади регіональних утворень щодо вдосконалення оподаткування регіональними податками з метою сталого забезпечення доходної частини бюджету регіону та досягнення інших регіональних соціально-економічних ефектів – це:

- а) регіональна податкова політика;
- б) місцева податкова політика;
- в) муніципальна податкова політика.

4. Сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави щодо формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів – це:

- а) податкова стратегія;
- б) податкова політика;
- в) податкова система.

5. До податкової політики мезорівня належить:

- а) муніципальна податкова політика;
- б) державна податкова політика;
- в) корпоративна податкова політика.

6. Складовою якої концепції державного регулювання економіки є активна податкова політика:

- а) кейнсіанської;
- б) неоліберальної;
- в) неокласичної?

7. Принцип визначеності податкової політики означає:

- а) необхідність установлення податкової політики виключно законодавчими актами;
- б) незмінність податкової політики протягом певного часу;
- в) необхідність її встановлення розробленим програмним документом стратегічного (концептуального) характеру.

8. Податкова політика є:

- а) головною складовою державного регулювання економіки;
- б) допоміжним засобом реалізації державної економічної політики;
- в) однією з рівноправних складових державного регулювання економіки.

9. Пріоритетними цілями державної податкової політики є:

- а) фінансові;
- б) економічні;
- в) соціальні.

10. Якому з типів податкової політики відповідає політика розумних податків:

- а) фінансовому;
- б) фінансово-регуляторному;
- в) фінансово-конкурентному?

Практичні завдання

Завдання 2.1. У 2017 р. в Україні з метою детінізації заробітної плати було проведене радикальне зменшення ставок єдиного соціального внеску. Обґрунтуйте, якому типу податкової політики відповідає цей захід. У рамках якої моделі податкової політики він може бути реалізований?

Завдання 2.2. Проаналізуйте принципи побудови податкового законодавства (ст. 4 Податкового кодексу України) та визначте, яким принципам податкової політики вони відповідають. Знайдіть принципи податкової політики, які не реалізовані в Податковому кодексі України або реалізовані в недостатній мірі.

Завдання 2.3. Обґрунтуйте, до яких макроекономічних наслідків на макrorівні в економічній, соціальній та екологічній сферах може призвести зменшення податкового навантаження на бізнес у нашій країні.

3. Організація податкової системи

Мета – формування системи теоретичних знань, прикладних умінь і навичок щодо поняття податкової системи як економічної категорії, принципів побудови податкової системи та її взаємозв'язку з податковою політикою держави.

Основні питання

3.1. Поняття податкової системи як економічна категорія.

3.2. Взаємозв'язок податкової системи та податкової політики держави.

3.3. Принципи побудови податкової системи.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: основних ознак (характеристик) організації податкової системи держави;

уміння: вміння застосовувати знання щодо оцінювання чинної податкової системи;

комунікації: обґрунтування рішень щодо поліпшення ефективності податкової системи держави;

автономність і відповідальність: самостійне обґрунтування основних принципів побудови податкової системи.

Ключові терміни: податкова система, система оподаткування, система податків і зборів, умови виникнення податкової системи держави, структура податкової системи, ознаки (характеристики) податкової системи, податкова реформа, податкова політика, класифікація податкових реформ, реформування податкової системи, вдосконалення податкової системи, принципи оподаткування, принципи побудови податкової системи.

3.1. Поняття податкової системи як економічна категорія

Термін «податкова система» доволі часто зустрічається в сучасних як наукових, так і практичних літературних джерелах, проте автори наповнюють цей термін різним змістом. Крім того, іноді у спеціальній літературі відбувається взаємозаміна або ототожнення таких понять, як «податкова система», «система оподаткування», «система податків і зборів».

Нещодавно, у вітчизняній фінансовій науці термін «система оподаткування» зустрічався частіше, ніж «податкова система». Це пояснювалось тим, що зазначений термін було задекларовано ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» [164] у такій редакції: «Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування».

Слід зазначити, що саме з набуттям чинності Закону України «Про систему оподаткування» 25.06.1991 р. розпочався процес становлення вітчизняної податкової системи, який продовжився з прийняттям 02.12.2010 р. Податкового Кодексу України (ПКУ) [17] і набуттям його чинності з 01.01.2011 р.

І вже в нормах Податкового кодексу України вперше декларується термін «податкова система», а не раніше застосовуваний термін «система оподаткування». Так, у п. 6.3 ПКУ визначено, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим Кодексом порядку, становить **податкову систему** України [21].

Однак далеко не кожна сукупність податків і зборів може утворювати повноцінну податкову систему. обов'язковими ознаками системи є її цілісність, внутрішня єдність і несуперечливість елементів, що її утворюють [12, с. 237].

На початку свого виникнення податки мали тимчасовий та випадковий характер, вводились в інтересах певних категорій осіб і на територіях лише окремих частин держави. Тому не можна говорити про наявність та функціонування навіть зародкової податкової системи.

До невід'ємних умов, що свідчать про виникнення та можливість подальшого розвитку податкової системи держави слід віднести такі: [12, с. 238; 15, с. 175]:

1) податки стають основним і постійним джерелом державних доходів;

2) забезпечення єдності податкового устрою на всій території держави на основі посилення центральної державної влади, що досягається введенням загальнодержавних податків і зборів, дією на всій території держави та для всіх платників податків єдиних правил їх справляння;

3) урегулювання податкових відношень між органами державної влади різних рівнів на основі розмежування податкових повноважень і відповідальності між ними, а також наділення органів влади одного рівня єдиними податковими повноваженнями та відповідальністю;

4) проникнення основних ідей фінансової науки в податкову практику;

5) створення єдиної законодавчої бази оподаткування на всій території держави, забезпечення узгодженості, внутрішньої несуперечливості податкових законів; їх побудова на єдиній, однаково трактованій термінології;

6) утворення єдиної централізованої системи адміністрування податків і зборів, побудованої на ієрархічному принципі.

Таким чином, в характеристиці податкової системи важливо розмежувати два підходи щодо її розуміння:

по-перше, податкова система – це сукупність податків і зборів, які законодавчо закріплені в державі;

по-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства [5].

Отже, поняття «система оподаткування» та «система податків і зборів» є складовими поняття «податкова система» (рис. 3.1), і в жодному разі не можна їх ототожнювати.



Рис. 3.1. Структура податкової системи України у спрощеному вигляді [5; 6]

У сучасній науковій літературі з питань податків [5, 5, 12, 15] виокремлюються такі поняття:

система податків і зборів – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків, податкових платежів і зборів;

система оподаткування – це сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку;

податкова система – це сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податкових платежів до бюджету та інших державних цільових фондів.

Отже, як економічна категорія «**податкова система**» – це заснована на певних принципах цілісна єдність взаємопов'язаних і взаємозалежних її елементів: податкового законодавства, сукупності податків і зборів, контролюючих органів і платників податків і зборів [на основі 12, с. 437].

З визначення терміну «податкова система» можливо зробити висновок, що податкова система будь-якої держави – це динамічна, відкрита та складна система, що наділена певними характеристиками-ознаками (рис. 3.2).

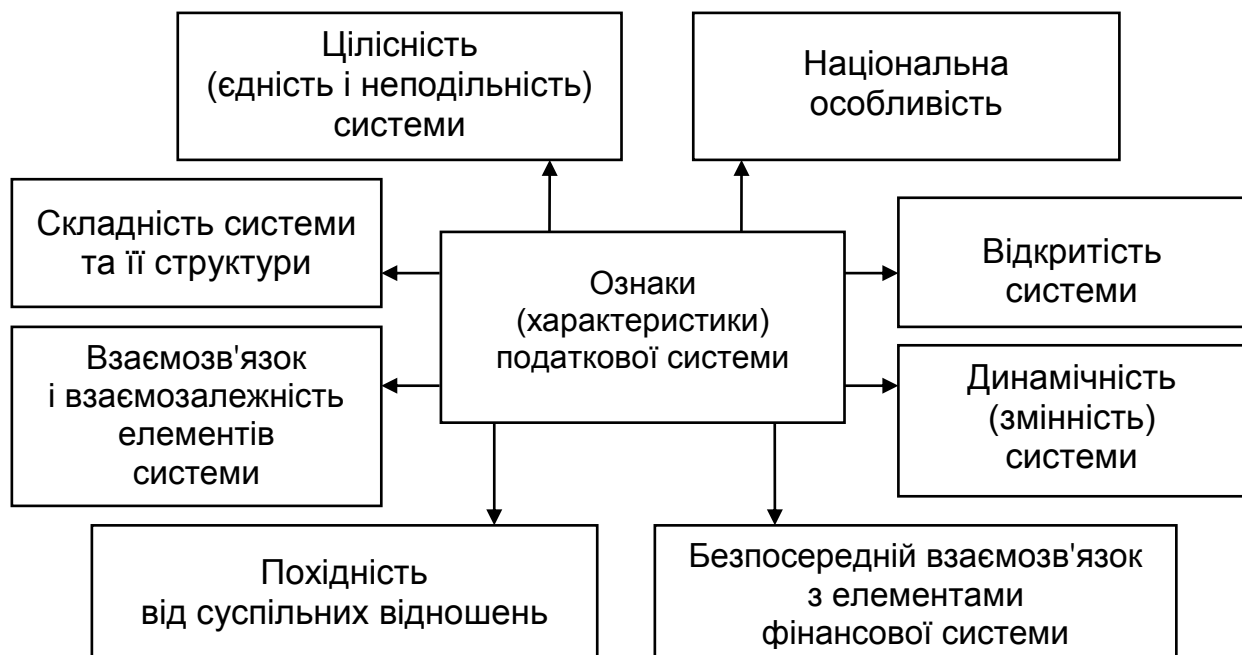


Рис. 3.2. Основні ознаки (характеристики) податкової системи [12, с. 241]

Розглянемо детальніше основні ознаки (характеристики) сучасної податкової системи держави.

Відкритість податкової системи свідчить про те, що вона не є відособленою, а взаємодіє з іншими системами. Тобто вона є залежною від зовнішніх економічних, політичних, соціальних та інших чинників, під впливом яких відбувається її становлення і розвиток. Саме тому ефективність функціонування податкової системи залежить не лише від її внутрішніх характеристик (а саме: складу, структури, основних елементів), але і від макроекономічної та соціальної ситуації в державі, ефективності системи державного управління, особливостей суспільної свідомості [12, с. 238].

Ознака **національна особливість** податкової системи свідчить про те, що вона повинна відповідати соціально-економічній та політичній системам держави; тільки в цьому випадку вона буде ефективною та стабільною. Необхідність забезпечення відповідності податкової системи певної країни її соціально-економічній та політичній системам є причиною створення та розвитку національних податкових систем, кожна з яких хоч і має деякі однакові елементи, однак ніколи не є копією податкових систем іншої країни.

Податкова система похідна від суспільних відношень, насамперед економічних; наприклад: ступеня розвитку товарного виробництва, відношень приватної власності, відношень розподілу, форми держави та її функцій.

Виходячи з того, що податкова система є похідною від економічних і суспільних відношень, відповідно до їх змін повинна змінюватись і податкова система. Податкова система постійно перебуває в процесі розвитку, вдосконалення, реформування. Необхідність її постійного вдосконалення та реформування з урахуванням особливостей розвитку економічних і суспільних відношень певної країни свідчить про **динамічність податкової системи**.

Податкова система як елемент фінансової системи держави існує в **безпосередньому взаємозв'язку з іншими її елементами (підсистемами)** – бюджетною, банківською та системою соціального страхування [12, с. 239]. Найтісніше вона взаємопов'язана з бюджетною системою держави.

Податкова система будь-якої держави повинна забезпечувати **цілісність, єдність і неподільність** адміністративно-територіального устрою держави та водночас сама має відповідати цьому устрою [12, с. 240].

Виокремлення такої ознаки податкової системи, як **«взаємозв'язок і взаємозалежність елементів системи»** обґрунтовано тим, що окремі елементи можуть утворити податкову систему лише якщо між ними формуються відношення сумісності, узгодженості та відповідності [12, с. 240].

Податкова система є *складною системою, складністю характеризується не лише система в цілому, а її структура*. Податкова система має багаторівневу структуру, до якої входять: податкові відносини, нормативно-правові акти, що регулюють ці відношення (насамперед податкове законодавство); конкретні форми оподаткування; платники податків і зборів; фіскальні установи, що здійснюють стягування податків і контроль за їх сплатою. Кожна з цих підсистем, в свою чергу, має внутрішню структуру, яка формується в результаті взаємодії елементів підсистеми. Тобто *складна система має складну структуру*. Для успішного функціонування податкова система потребує: врівноваженості, відповідності підсистем; узгодженості окремих елементів підсистем між собою та із системою в цілому; збалансованості системи та зовнішнього середовища, а саме: економічної, політичної, культурної та соціальної систем [15; 98].

3.2. Взаємозв'язок податкової системи та податкової політики держави

Становлення і розвиток податкової системи будь-якої держави відбувається саме через її податкову політику. Держава, проводячи податкову політику відповідно до соціально-економічних завдань на кожному певному етапі свого розвитку, тим самим визначає змістовність і структуру своєї податкової системи.

Саме через податки, пільги, фінансові санкції, принципи, форми та методи оподаткування, обов'язки та відповідальність платників податків і контролюючих органів, які є основними складовими податкової системи, держава створює єдині вимоги до ефективного господарювання в державі. Тобто будь-яка істотна зміна податкової політики держави повинна спричинити зміну податкової системи та, відповідно, податкового механізму. І така зміна досягається саме завдяки податковій реформі [16].

Визначимо, що слід розуміти під терміном «податкова реформа». Часто під податковою реформою розглядають проведення певних змін податкової системи держави, спрямованих на вдосконалення її окремих елементів. Проте таке визначення не достатньо обґрунтоване, тому що *зміна*

окремих елементів податкової системи держави скоріше характеризує поточний і постійно здійснюваний процес її вдосконалення [16, с. 66].

Процес **удосконалення податкової системи** та процес її **реформування** мають певні **відмінності** [16]:

розрізняються за терміном проведення. Процес удосконалення податкової системи характеризується безперервністю, тобто скільки часу існують податкові системи певних країн, стільки вони вдосконалюються. А процес реформування податкової системи – це дискретний процес, тобто він має певний часовий проміжок;

розрізняється масштаб проведення змін. Так, удосконалення податкової системи характеризується певною зміною окремих її елементів, а реформування – це проведення глобальних, принципових перетворень чинної податкової системи;

розрізняються першопричини проведення змін. Реформування податкової системи відбувається внаслідок змін соціально-економічної політики держави в цілому, які призводять до змін в концепції та стратегії податкової політики. А процес удосконалення податкової системи відбувається внаслідок проведення певних змін лише у тактиці податкової політики.

Отже, у сучасних літературних джерелах [16, с. 67] під терміном **податкова реформа** розуміють обмежений у часі комплексний процес кардинальних перетворень податкової системи з метою приведення її у відповідність до нової змістовності державної податкової політики.

Загальна класифікація податкових реформ передбачає їх розмежування за змістовністю, цілями та тривалістю (рис. 3.3).

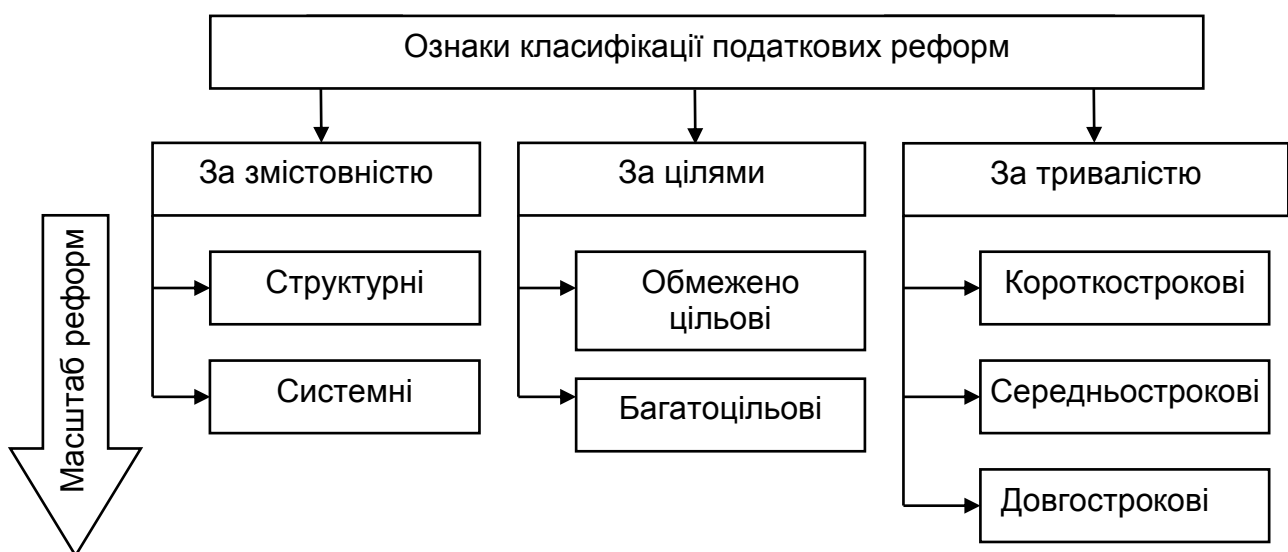


Рис. 3.3. Загальна класифікація податкових реформ [84]

Класифікація податкових реформ за змістовністю передбачає їх розподіл на системні та структурні реформи.

Системна податкова реформа передбачає наявність кардинальних перетворень чинної податкової системи та концептуальних основ її побудови. Що приводить до змін у переліку податків, співвідношенні прямого та непрямого оподаткування, принципів побудови податкової системи тощо [16, с. 67].

Структурна податкова реформа характеризується кардинальними перетвореннями окремих структурних елементів податкової системи. Це викликає перебудову податкового механізму, системи податкового адміністрування, систем податкового обліку для платників податків, істотних змін елементів податків тощо [16, с. 67–68].

Класифікація податкових реформ за цілями проведення передбачає їх розмежування на багатоцільові й обмеженоцільові.

Проведення *обмежено- (моно-) цільової* реформи передбачає досягнення певної мети лише щодо одного напрямку, завдяки зміні окремих параметрів функціонування податкової системи. Так, результатом такої реформи стає зміна характеру прояву основних функцій податків, як правило, стимуляційного характеру, що спричиняє стимулювання окремих галузей народного господарства, територій, виробництва певних видів продукції та ін. [162, с. 68].

Багатоцільова податкова реформа передбачає досягнення цілого комплексу цілей завдяки змінам основних параметрів функціонування податкової системи. Результатом такої реформи є зміна характеру прояву основних функцій податків у народному господарстві держави в цілому відповідно до цілей податкової політики [16, с. 68].

Класифікація податкових реформ за тривалістю здійснення: коротко-, середньо- та довгострокові.

Короткострокова податкова реформа характеризується незначним часовим періодом реалізації – близько трьох років. Метою таких реформ може бути, наприклад, зменшення податкового навантаження завдяки зниженню податкових ставок [16, с. 68].

Середньострокова реформа має більш тривалий період – до восьми років і дозволяє здійснити більш істотні структурні перетворення [16, с. 68].

Довгострокова реформа, характеризуючись тривалим періодом реалізації (понад вісім років), за який вона проходить декілька етапів, до-

зволяє здійснити значні системні перетворення [16, с. 68]. Кожен з етапів складається з трьох основних періодів: підготовчого, періоду проведення реформи та завершального.

На рис. 3.4 наведено умовний алгоритм проведення довгострокової податкової реформи.



Рис. 3.4. Умовний алгоритм реалізації довгострокової податкової реформи [16, с. 69]

Проведений аналіз взаємозв'язку податкової системи та податкової політики держави свідчить, що незначні зміни податкової політики приводять до поточного *удосконалення податкової системи*, а в результаті істотних і кардинальних змін у податковій політиці відбувається процес реформування податкової системи.

Слід зазначити, що будь-яка нова соціально-економічна політика держави буде створювати нову відповідну податкову політику і, як наслідок, нову податкову реформу. Тобто в результаті здійснення податкових

реформ відбувається еволюційний розвиток податкової системи держав [16, с. 68–69] і досягається тимчасова її відповідність поточному соціально-економічному етапу розвитку держави. Тому процеси реформування податкової системи держави завжди повинні мати *еволюційний* характер.

Однак існують перетворення іншого характеру, які передбачають руйнування старої податкової системи та будівництво зовсім іншої. Такі перетворення вважаються *революційними*. Прикладом революційних перетворень є формування принципово нових податкових систем у більшості колишніх соціалістичних країн (в тому числі в Україні у 1991 р.) у процесі їх переходу до ринкових відносин [16].

Отже, будь-які податкові реформи в ринковій економіці повинні бути наділені такими основними ознаками, як: **еволюційність, послідовність і періодичність** [16]. Головною метою здійснення податкових реформ повинно бути приведення податкової системи держави у відповідність до нової змістовності державної податкової політики та потреб соціально-економічного розвитку певної країни.

3.3. Принципи побудови податкової системи

У більшості країн світу в основу побудови національних податкових систем покладені загальні принципи оподаткування, які доповнені й уточнені відповідно до сучасних соціально-економічних умов розвитку кожної окремої країни.

Фіскальною теорією та практикою сформовано детальну класифікацію загальних принципів оподаткування (рис. 3.5).

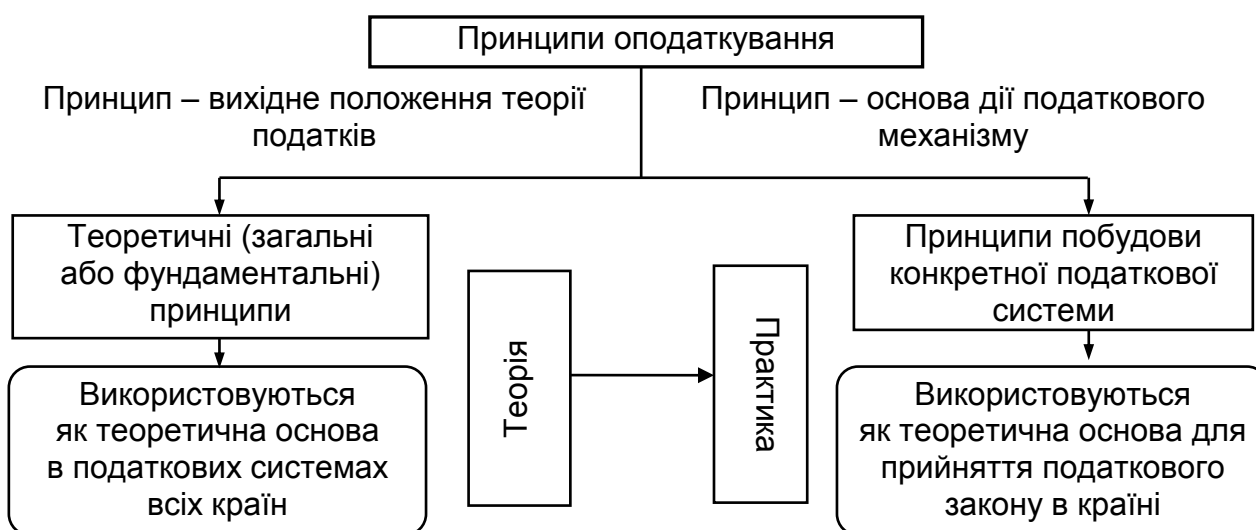


Рис. 3.5. Класифікація принципів оподаткування [77]

На основі загальних принципів оподаткування у літературі визначено принципи побудови податкової системи (рис. 3.6).

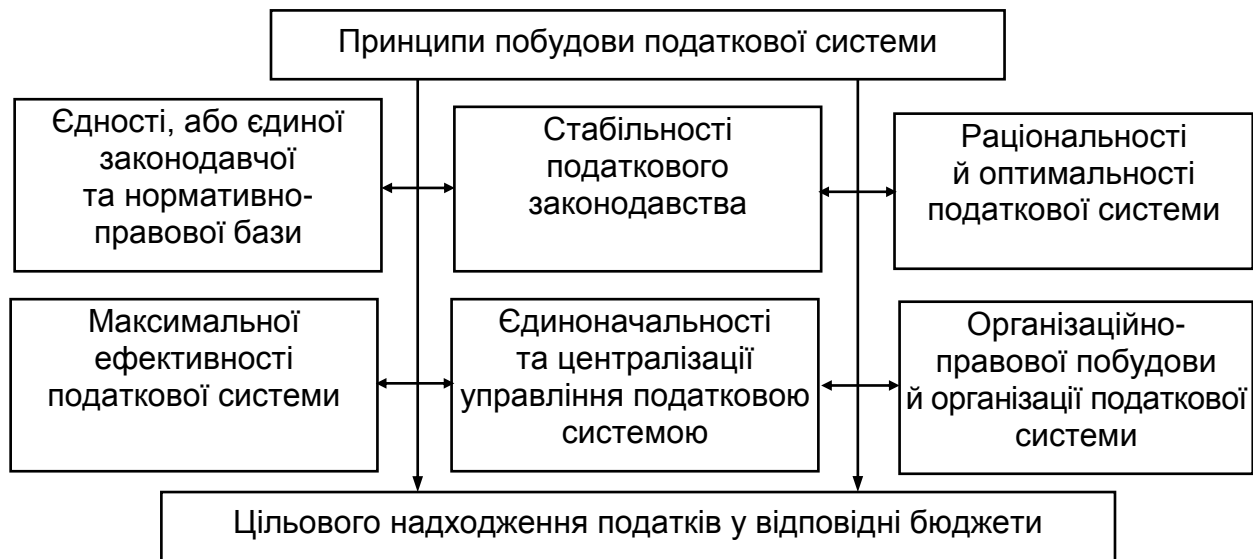


Рис. 3.6. Основні принципи побудови податкової системи [5]

У Податковому кодексі України (п. 4.1 ПКУ) [17] надано **принципи побудови податкового законодавства**, які необхідно враховувати в побудові податкової системи:

1) *загальність оподаткування* – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПКУ, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПКУ;

2) *рівність усіх платників перед законом*, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) *невідворотність настання* визначеної законом *відповідальності* у разі порушення податкового законодавства;

4) *презумпція правомірності рішень платника податку* в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) *фіскальна достатність* – установлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) *соціальна справедливість* – установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) *економічність оподаткування* – установлення податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) *нейтральність оподаткування* – установлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) *стабільність* – зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) *рівномірність і зручність сплати* – встановлення строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) *єдиний підхід до встановлення податків і зборів* – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку.

Відомо, що у світі існує безліч різноманітних, не схожих за своєю структурою та змістовністю, податкових систем. Однак, не зважаючи на цю багатогранну різноманітність, виокремлюються певні принципи, що визначають загальний науковий підхід до їх характеристик. Так, побудову та функціонування **оптимальних податкових систем** слід вивчати з урахуванням таких наукових принципів [5]:

принцип вигоди й адміністративної зручності. *Принцип вигоди* означає, що в процесі сплати податків зменшується добробут платників, сума зменшення якого повинна бути співмірною із сумою отриманих ними певних суспільні благ, що фінансуються за рахунок податкових надходжень. *Адміністративна зручність* передбачає, що функціонування податкової системи повинно бути якомога зручною як для платників податків, так і для державних структур, діяльність яких пов'язана з функціонуванням податкової системи держави. Водночас сума, яка витрачається на органі-

зацію справляння податків, повинна бути значно меншою від суми податкових надходжень до бюджету;

принцип платоспроможності. Цей принцип передбачає, що податкове навантаження повинно бути співрозмірним із платоспроможністю певного платника податків, враховуючи як розмір його загального доходу, так і обсяг споживання, вартість майна, тощо;

принцип визначальної бази. Податкова система повинна базуватись на соціально-економічній доктрині держави. Саме від обраної соціально-економічної доктрини в певній державі повинен формуватися середній рівень оподаткування. Тобто слід визначити ту частину валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет за допомогою податків завдяки побудові національної податкової системи саме цієї держави.

На практиці соціально-економічна доктрина проявляється прогнозованою (а не запланованою) величиною видатків бюджетів. Саме вона виступає визначальною базою для встановлення норми оподаткування в певній державі.

Література: [5; 6; 12; 15; 16; 17; 69; 77; 98; 106; 107].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Назвіть основні умови, що свідчать про виникнення податкової системи держави.
2. Надайте визначення понять «система оподаткування», «система податків і зборів» і «податкова система»; обґрунтуйте їх взаємозв'язок.
3. Назвіть основні характеристики-ознаки податкової системи та надайте їм пояснення.
4. Поясніть, у чому полягає взаємозв'язок податкової системи та податкової політики держави.
5. Обґрунтуйте характерні відмінності процесу вдосконалення і реформування податкової системи.
6. Наведіть загальну класифікацію податкових реформ.
7. Назвіть основні ознаки податкових реформ у ринковій економіці та надайте їм пояснення.

8. Наведіть загальні принципи оподаткування.
9. Наведіть принципи побудови податкової системи.
10. Наведіть принципи, які згідно з нормами Податкового кодексу України необхідно враховувати в побудові податкової системи.

Тестові завдання

1. *Податкова система як економічна категорія – це:*

- а) сукупність податків і зборів, які справляються в державі;
- б) сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку;
- в) заснована на певних принципах цілісна єдність взаємопов'язаних і взаємозалежних її елементів: податкового законодавства, сукупності податків і зборів, контролюючих органів і платників податків і зборів.

2. *Структурними елементами податкової системи України є:*

- а) податки, збори, обов'язкові платежі;
- б) система оподаткування, платники податків, контролюючі органи;
- в) система податків і зборів, сформована згідно з ПКУ; механізми та способи розрахунку та сплати податків і зборів, закріплені у нормах ПКУ.

3. *Основними ознаками (характеристиками) податкової системи є:*

- а) відкритість;
- б) динамічність (змінюваність);
- в) національна особливість;
- г) цілісність (єдність і неподільність);
- д) безпосередній взаємозв'язок з елементами фінансової системи;
- є) похідність від суспільних відношень;
- ж) взаємозв'язок і взаємозалежність елементів системи;
- з) складність системи та її структури;
- і) усі відповіді правильні.

4. *Термін «податкова реформа» означає:*

- а) удосконалення податкової системи з метою забезпечення певних цілей державної податкової політики;
- б) обмежений у часі комплексний процес кардинальних перетворень податкової системи з метою приведення її у відповідність до нової змістовності державної податкової політики;

в) довгостроковий процес перетворення податкової системи задля досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку держави.

5. За змістовністю податкові реформи розділяють на:

- а) структурні та системні;
- б) моноцільові та комплексні;
- в) одноелементні та багатоелементні.

6. Елементами системи оподаткування України є:

- а) система податків і зборів, сформована згідно з Податковим кодексом України;
- б) механізми та способи розрахунку та сплати податків і зборів, закріплені у нормах Податкового кодексу України;
- в) правильні відповіді а) та б).

7. За цілями податкові реформи розподіляють на:

- а) стимуляційні та дестимуляційні;
- б) обмеженоцільові та багатоцільові;
- в) соціальної, економічної та політичної спрямованості.

8. За тривалістю податкові реформи розподіляють на:

- а) короткострокові, середньострокові та довгострокові;
- б) обмежені та не обмежені у часі;
- в) одноетапні та багатоетапні.

9. Податкові реформи в ринковій економіці повинні характеризуватись такими основними ознаками:

- а) еволюційність і революційність;
- б) послідовність і періодичність;
- в) еволюційність, послідовність і періодичність.

10. До принципів побудови податкової системи належить:

- а) принцип єдності, або єдиної законодавчої та нормативно-правової бази;
- б) принцип максимальної ефективності податкової системи;
- в) принцип стабільності податкового законодавства;
- г) принцип єдиноначальності та централізації управління податковою системою;
- д) принцип раціональності й оптимальності податкової системи;
- є) принцип організаційно-правової побудови й організації податкової системи;
- ж) принцип цільового надходження податків у відповідні бюджети;
- з) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Завдання 3.1. Наведіть приклади революційних та еволюційних перетворень в історії розвитку податкової системи України. Виявіть та обґрунтуйте їх відмінні риси.

Завдання 3.2. Дайте відповідь на запитання. Які з принципів побудови та функціонування податкової системи в Україні реалізовані не в повній мірі? У чому це проявляється? Надайте рекомендації до усунення виявлених вами недоліків.

Завдання 3.3. Установіть відповідність у вигляді комбінації літер і цифр.

1. Відкритість податкової системи	а) Податкова система як елемент фінансової системи держави перебуває в безпосередньому взаємозв'язку з іншими елементами (підсистемами) фінансової системи – бюджетною, банківською та системою соціального страхування
2. Динамічність податкової системи	б) Податкова система є залежною від зовнішніх чинників, під впливом яких відбувається її становлення і розвиток
3. Національна особливість податкової системи	в) Податкова система характеризується необхідністю її постійного вдосконалення та реформування з урахуванням особливостей розвитку економічних і суспільних відношень певної країни
4. Цілісність (єдність і неподільність) податкової системи	г) Податкова система будь-якої держави повинна забезпечувати цілісність, єдність і неподільність адміністративно-територіального устрою держави та сама має відповідати цьому устрою
5. Безпосередній взаємозв'язок податкової системи з елементами фінансової системи	д) Податкова система має багаторівневу структуру, елементами якої є: податкові відносини, нормативно-правові акти, що регулюють ці відношення; платники податків і зборів; фіскальні установи, що здійснюють стягування податків і контроль за їх сплатою та інше. Кожна з цих підсистем має складну внутрішню структуру, яка формується в результаті взаємодії елементів підсистеми
6. Похідність податкової системи від суспільних відношень	є) Податкова система повинна відповідати соціально-економічній та політичній системам держави, тільки в цьому випадку вона буде ефективною та стабільною
7. Взаємозв'язок і взаємозалежність елементів податкової системи	ж) Податкова система є вторинно та залежною від суспільних відношень, насамперед економічних; наприклад: ступеня розвитку товарного виробництва, відношень приватної власності, відношень розподілу
8. Складність податкової системи та її структури	з) Окремі елементи можуть утворити податкову систему лише якщо між ними формуються відношення сумісності, узгодженості та відповідності

4. Контролюючі органи в сфері оподаткування

Мета – вивчення теоретичних аспектів побудови структури контролюючих органів в Україні, їх функцій та повноважень, ознайомлення з завданнями та правами Державної фіскальної служби України.

Основні питання

- 4.1. Еволюція контролюючих органів у сфері оподаткування.
- 4.2. Структура Державної фіскальної служби України.
- 4.3. Функції та завдання органів Державної фіскальної служби України.
- 4.4. Права, обов'язки та відповідальність органів Державної фіскальної служби України.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: структури контролюючих органів у сфері оподаткування, їх завдань і функцій;

уміння: виокремлювати характерні риси діяльності контролюючих органів, їх функцій та завдань;

комунікації: формулювання проблем в організації роботи Державної фіскальної служби з метою забезпечення зв'язку з іншими контролюючими органами та Міністерством фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійне визначення складу, функцій, завдань, прав контролюючих органів у сфері оподаткування.

Ключові терміни: податок, податкова система, контролюючі органи, Державна фіскальна служба України, права контролюючих органів, завдання контролюючих органів, функції контролюючих органів.

4.1. Еволюція контролюючих органів у сфері оподаткування

Контролюючі органи в сфері оподаткування здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави; основною їх функцією є контроль своєчасного та повного надходження податків і зборів. У цьому полягають їх основні повноваження, оскільки саме з цією метою і створено таку спеціалізовану структуру. Важливою ознакою контролюючого органу є його представницький характер. У податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених контролюючих органів, котрі

мають дві ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто в широкому розумінні є органом державного управління [60].

Контролюючі органи в сфері оподаткування України створені як єдина система управління і контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, установлених законодавством [57].

В Україні контролюючі органи почали функціонувати з липня 1990 р. як один із підрозділів Міністерства фінансів України, що повинен був відповідати за адміністрування надходжень до Державного бюджету [167].

Структура податкової служби України була затверджена 12.04.1990 р. Постановою Ради Міністрів Української РСР «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» [167]. Саме цим документом регламентовано створення 1.07.1990 р. Державної податкової служби в системі Міністерства фінансів УРСР (рис. 4.1).

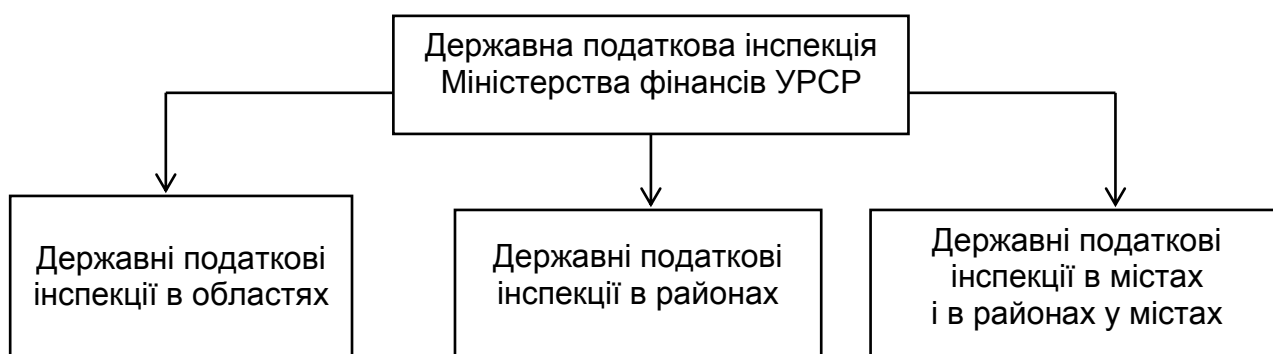


Рис. 4.1. Структура органів Державної податкової служби на момент її створення [167]

З моменту проголошення незалежності України в серпні 1991 р., новоствореній державі потрібний був такий орган, котрий би не тільки чітко контролював виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань, але і забезпечував бюджетні надходження. У цей період разом з підприємствами державної форми власності активно розгортали діяльність кооперативи, приватні підприємства, інтенсивно розвивалася індивідуальна трудова діяльність громадян. Приватний бізнес розвивався прискореними темпами, але спеціального законодавства було недостатньо для подібних економічних перетворень. Після проголошення незалежності податкова система та структура контролюючих органів в сфері оподаткування

України постійно змінювались, оскільки контролюючі органи потребували оптимальної структури, що відповідає перехідному стану економіки [25].

На першому етапі становлення незалежної держави були оприлюднені законодавчі акти, які регулювали сплату податків, серед яких: «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства» [163], «Про систему оподаткування» [164], «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» [157] та інші. Податкова система України тільки починала формуватися і мала багато недоліків. Адже навіть після отримання Україною статусу незалежної держави на її території продовжували діяти нормативно-правові акти, прийняті під час перебування України у складі СРСР (Закон Української РСР «Про систему оподаткування» [164] від 25.06.1991 р., «Про державну податкову службу в Україні» [135] від 4.12.1990 р.).

До 1996 р. податкова служба хоч і була виділена в окрему державну організацію, але залишалась в структурі Міністерства фінансів. Президент України 22.08.1996 р. підписав Указ «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [168], а 30.10.1996 р. – указ «Питання державних податкових адміністрацій» [123], за яким податкова служба України фактично набула свого організаційного та структурного визначення, а у її складі було утворено податкову поліцію. Після ухвалення цих законодавчих актів податкова служба вийшла з підпорядкування Міністерства фінансів України, ставши центральним органом виконавчої влади України з чіткою вертикальною структурою (рис. 4.2).

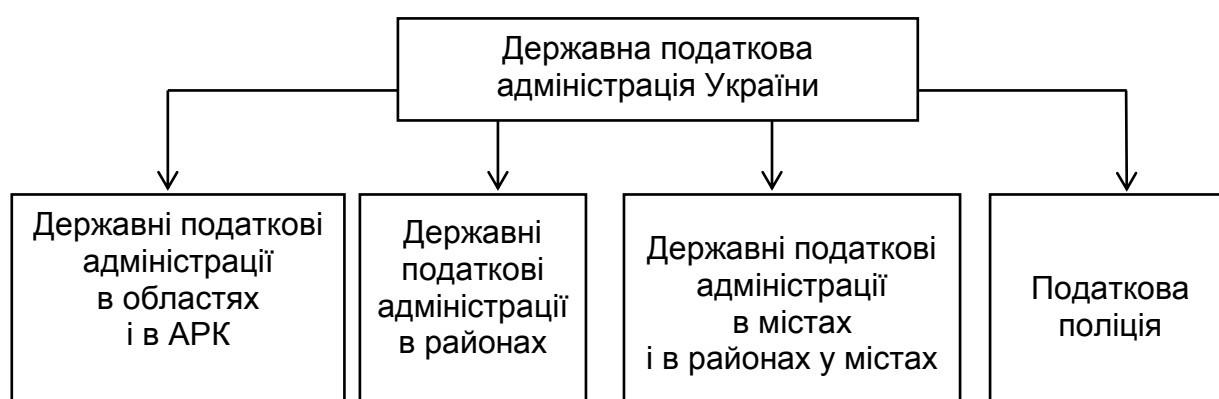


Рис. 4.2. Структура Державної податкової адміністрації в 1996 р. [166]

З рис. 4.2 видно, що на базі Головної державної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в Автономній Республіці

Крим, областях, районах, містах і районах у містах було створено Державну податкову адміністрацію України.

Державна податкова адміністрація набула статусу центрального органу виконавчої влади, тому необхідно було змінити структуру податкового органу. Таким чином, був сформований централізований орган Державної податкової адміністрації, відокремлений від Міністерства фінансів. Державні податкові адміністрації стали правонаступниками Державних податкових інспекцій.

У лютому 1998 р. був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» [129], який змінив структуру та склад Державної податкової служби в Україні. Система органів державної податкової служби включала в себе Державну податкову адміністрацію України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах.

Також у склад органів державної податкової служби включались відповідні спеціальні підрозділи з боротьби з податковими правопорушеннями, які були перейменовані з «податкової поліції» на «податкову міліцію». Податкову міліцію було створено на базі підрозділів з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань [78].

Залежно від кількості платників податків і місцевих умов Державній податковій адміністрації України було надано право утворювати міжрайонні й об'єднані державні податкові інспекції та у їх складі – відповідні підрозділи податкової міліції. У Державній податковій адміністрації України та державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі були створені колегії, що мали статус дорадчих органів і мали завдання розглядати найважливіші напрями діяльності відповідних державних податкових адміністрацій.

Позитивним моментом у розвитку контролюючих органів у сфері оподаткування було включення функції щодо роз'яснення податкового законодавства, оскільки податкова система мала нестабільний характер і платники потребували допомоги у веденні податкового обліку. Крім того, з моменту опублікування Закону України «Про внесення змін до ЗУ «Про Державну податкову службу в Україні» [129] контролюючі органи не тільки провадили контроль за сплатою обов'язкових платежів, але мали надавати допомогу платникам податків стосовно застосування норм податкового законодавства.

Виникла необхідність у створенні спеціалізованих підрозділів у структурі податкової служби, які дозволять забезпечити ефективне супроводження великих платників податків, попередження неплатоспроможності та ухилень від сплати податків, упровадження системи стимулювання підприємств для забезпечення прозорості їх діяльності. У цілях проведення більш якісного податкового контролю та підвищення рівня податкових надходжень до бюджету в 2000 р. відповідно до наказу Державної податкової адміністрації України «Про створення інспекцій по роботі з великими платниками податків» [88] були створені спеціалізовані державні податкові інспекції з роботи з великими платниками податків (СДПІ) у містах Донецьку, Дніпропетровську, Запоріжжі, Луганську, Одесі, Харкові, Києві. Одним із основних факторів відбору регіону для створення СДПІ був податковий потенціал підприємств, розташованих у даних регіонах. Для координації роботи СДПІ у 2006 р. було створене Управління великих платників податків Державної податкової адміністрації України.

З моменту ухвалення в 2010 р. Податкового кодексу України [17] розпочалося активне реформування структури контролюючих податкових органів. На виконання Указу Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [158] здійснено реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України.

З метою приведення системи територіальних органів державної податкової служби у відповідність до Закону «Про Державну податкову службу України» [135] Кабінетом Міністрів України прийнято постанову «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [168]. Даною Постановою державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі реорганізовано у державні податкові служби. Державні податкові інспекції реорганізовано шляхом їх перетворення, приєднання та злиття. Загальна кількість скоротилась на 81 інспекцію (або на 18 %) і станом на 01.01.2012 р. становила 374 інспекції.

Виникла необхідність спрощення процедур отримання адміністративних послуг, підвищення якості, комплексності податкового та митного сервісу; скорочення кількості часу на обслуговування в державних органах; скорочення видатків на утримання контролюючих органів. Спираючись на досвід європейських країн, що активно проводять інституційні реформи, було прийнято рішення щодо об'єднання контролюючих органів.

Відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» [137] 24.12.2012 р.

було створене Міністерство доходів і зборів України. Процес відбувався шляхом реорганізації Державної митної служби та Державної податкової служби України. Така реорганізація потребувала змін у територіальній структурі контролюючих органів (Постанова КМУ «Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів» [168]), (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Структура Міністерства доходів і зборів України [137, 168]

З рис. 4.3 видно, що у ході реорганізації контролюючих органів були створені спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень, департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення, інформаційно-довідковий департамент. Згідно з Указом Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» [155] Міністерство повинно було виконувати функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Метою такої податкової реорганізації є спрощення роботи з документацією, удосконалення

процесу подання та обробки документів, створення інтегрованої інформаційної системи контролюючих податкових органів. І, нарешті, 21.05.2014 р. була затверджена Постанова КМУ [136] «Про Державну фіскальну службу» в чинному вигляді.

Отже, діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні розпочиналась з липня 1990 р., саме тоді відбулося створення податкової служби України. Період 1991 – 1995 рр. можна назвати періодом перших кроків на шляху становлення та розвитку державної податкової служби. Розглянувши історичний аспект становлення і розвитку контролюючих органів в Україні, можна зробити висновок, що управлінська структура з моменту набуття незалежності до сьогодні є досить нестабільною.

4.2. Структура Державної фіскальної служби України

Кабінет Міністрів України постановою від 21.05.2014 р. [136] створив Державну фіскальну службу (надалі – ДФС) як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України.

Згідно з ПКУ [17] контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи.

Законодавчо закріплено, що органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску в межах повноважень, а також державні виконавці – у межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Необхідно зауважити, що інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [17].

ДФС у своїй діяльності керується Конституцією України та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

У структуру ДФС України включається: апарат; територіальні органи; спеціалізовані департаменти. Структура апарату ДФС показана на рис. 4.4.

Апарат Державної фіскальної служби України
Департамент організації роботи служби
Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури
Департамент кадрової політики та роботи з персоналом
Департамент фінансування, бухгалтерського обліку та звітності
Департамент внутрішнього аудиту
Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем
Департамент обслуговування платників
Департамент інформаційних технологій
Регуляторно-правовий Департамент
Департамент адміністративного оскарження та судового супроводження
Департамент податків та зборів з юридичних осіб
Департамент податків та зборів з фізичних осіб
Департамент аудиту
Департамент методологічної та нормотворчої роботи
Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
Департамент погашення боргу
Департамент організації митного контролю
Департамент адміністрування митних платежів
Департамент організації протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії
Головне оперативне управління
Головне управління внутрішньої безпеки
Головне слідче управління фінансових розслідувань
Департамент таргетингу та управління митними ризиками

Рис. 4.4. Структура апарату ДФС [136]

Окрім основних департаментів до структури ДФС входять також спеціалізовані:

Департамент податкових та митних експертиз ДФС;

Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС;

Інформаційно-довідковий Департамент ДФС.

Також структура ДФС включає в себе 24 територіальні органи у кожній області України та місті Києві. До територіальних органів додатково віднесено офіс великих платників податків ДФС, міжрегіональну митницю ДФС та енергетичну митницю ДФС.

4.3. Функції та завдання органів Державної фіскальної служби України

Функціонально-організаційна структура податкових органів – це сукупність завдань і функцій, що показують їх соціальне призначення. Основою положенням елементом у функціональній структурі податкових органів є їх функції, але спочатку треба зупинитися на меті та завданнях, оскільки ці елементи є передумовою виникнення функцій.

Метою податкового органу на певному етапі діяльності є виконання плану надходжень до бюджету (забезпечення фінансового інтересу держави у сфері сплати податків, зборів), але для досягнення цієї мети потрібно виконати ряд завдань. Мета створення державної фіскальної служби визначається результатом, якого намагається досягти цей орган, що вимагає єдності його конкретних завдань і функцій [136].

Відповідно до чинного законодавства **основними завданнями ДФС є:**

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства. Здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за: надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів. Дотримання державної політики у сфері: контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; адміністрування єдиного внеску; боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк. Дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій –

на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону та торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

державної податкової політики;

державної політики у сфері державної митної справи;

державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства; здійснення контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;

державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

державної політики у сфері контролю за: своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк; дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій – на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону та торгових патентів [136].

Контролюючі органи виконують такі **функції** [17]:

у сфері податкового обліку: реєструють і ведуть облік платників податків; формують і ведуть Державний реєстр фізичних осіб; забезпечують достовірність і повноту обліку платників податків і платників єдиного внеску; формують і ведуть Реєстр отримувачів бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників; забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів;

у сфері податкового контролю: контролюють своєчасність подання платниками податків і платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності; здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу; здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету; здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість; здійснюють

контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням; забезпечують контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером; забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів; забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої; організовують роботу та здійснюють контроль за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку; вживають заходів до виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму, щодо відповідності законодавству; здійснюють контроль і забезпечують надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав; здійснюють відомчий контроль і внутрішній аудит за додержанням вимог законодавства та виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління;

у сфері адміністрування: здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводять відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків; надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів; забезпечують перегляд рішень контролюючих органів нижчого рівня у встановленому законодавством порядку; вирішують відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу; здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; проводять роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; організовують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків; здійснюють погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших

платежів; організують роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного та податкового законодавства; здійснюють відстрочення, розстрочення та реструктуризацію грошових зобов'язань та/або податкового боргу, недоїмки із сплати єдиного внеску, а також списання безнадійного податкового боргу; забезпечують розвиток, упровадження та технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур; надають індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового та іншого законодавства; звертаються до суду у випадках, передбачених законодавством;

у сфері обміну інформацією: забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики; організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України; здійснюють міжнародне співробітництво у податковій і митній сферах; подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику звіти та інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи; забезпечують іншим державним органам у встановлених законом випадках доступ до інформації з баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику; організують збір податкової інформації та вносять її до інформаційних баз даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику; використовують під час виконання своїх посадових (службових) обов'язків податкову інформацію з інформаційно-телекомунікаційних систем та інших джерел;

у сфері вдосконалення законодавства: розробляють та надають пропозиції щодо нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів; розробляють пропозиції до проектів міжнародних договорів України з питань оподаткування та забезпечують виконання укладених міжнародних договорів; надають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Також контролюючі органи здійснюють інші функції, визначені законами України.

4.4. Права, обов'язки та відповідальність органів Державної фіскальної служби України

Посадові особи ДФС користуються правами, передбаченими законом. Права податкових органів закріплено в ст. 20 ПКУ [17].

М. Кучерявенко [62, с. 199] права податкових органів класифікує на такі групи:

контрольні: проведення податкових перевірок; одержання від платника необхідних документів; аналіз документації платників та ін.;

організаційні: призупинення ліквідації або реорганізації підприємства; вилучення документації та предметів платника як докази; виклик осіб, як володіють необхідною інформацією, до податкових органів; пред'явлення позовів до суду;

облікові: одержання інформації від платників та ін.;

інформаційні: використання засобів масової інформації.

Обов'язки посадових осіб контролюючих органів визначені в ст. 21 Податкового кодексу України [17], а також у численних нормативно-правових актах різної юридичної сили; можуть визначатися, наприклад, міжнародними правовими актами, які є ратифіковані ВРУ.

Деякі науковці [90, с. 26] усю сукупність обов'язків податкових органів зводять до двох категорій – загальні та спеціальні. До *загальної групи* відносять обов'язки, які стосуються всіх підрозділів податкових органів, усіх їх посадових або службових осіб. Перелік загальних обов'язків повинен бути сформований таким чином: податкові органи у процесі своєї діяльності зобов'язані дотримуватися: міжнародних правових актів, Конституції України, законів, інших нормативно-правових актів; прав і законних інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; принципів діяльності; зберігати професійну та комерційну таємницю, раціонально використовувати ресурси та ін. *Спеціальні обов'язки* податкових органів слід розглядати в контексті їх завдань, які на них покладаються:

надання управлінських послуг приватним особам у сфері оподаткування в межах компетенції;

контроль за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства;

ведення обліку платників податків та їх надходжень;

організація роботи щодо боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

розроблення та видання нормативно-правових актів і вказівок з питань оподаткування;

здійснення валютного контролю та інші.

Можна зазначити, що всі права й обов'язки податкових органів розподіляються на дві групи: група, що кореспондується та узгоджується із правами й обов'язками платників (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування пов'язаний із правом платників податків на таку інформацію); група самостійних прав і обов'язків, які реалізуються у взаємодії з іншими органами або у разі накладення санкцій. Права й обов'язки контролюючих органів визначені податковим законодавством, зміст ст. 20 і 21 ПКУ розглянутий на рис. 4.5.



Рис. 4.5. Права й обов'язки контролюючих органів [17]

ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність. Статтею 21.3. ПКУ передбачено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету [17].

З 1.01.2017 р. ПКУ [17] було доповнено пп. 21.2.1, яким розширені межі відповідальності контролюючого органу за ухвалення неправомірного рішення. За неправомірне рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання для платника податків, відповідальна посадова (службова) особа контролюючого органу та її безпосередній керівник несуть відповідальність згідно із законом. Повторне протягом останніх дванадцяти місяців неправомірне рішення щодо податкових (грошових) зобов'язань платників податків є підставою для застосування до посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

Отже, ДФС України – це центральний орган виконавчої влади (його територіальні органи), що утворився в результаті трансформації податкових і митних органів України з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній, митній і сфері адміністрування. Заходи, сфера компетенцій ДФС стосуються єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, розроблення пропозицій щодо забезпечення його формування, а також здійснення контролю за дотриманням законодавства у зазначених сферах, попередження виявлення, розкриття і усунення правопорушень під час застосування положень законодавства.

Література: [17; 25; 57; 60; 63; 78; 88; 90; 120; 121; 122; 123; 135; 136; 155; 157; 160; 163; 164; 165; 166; 167; 168; 169].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Якою є структура Державної фіскальної служби України?
2. Які функції виконує ДФС України?
3. У скільки етапів формувалась ДФС України?

4. Які функції виконують територіальні органи ДФС?
5. Які завдання виконує ДФС України?
6. Якими правами наділені контролюючі органи у сфері оподаткування?
7. Які обов'язки виконують контролюючі органи у сфері оподаткування?
8. Чи несуть посадові особи контролюючих органів відповідальність за свої дії або бездіяльність?

Тестові завдання

1. Контролюючі органи виконують такі функції:

а) у разі наявності у платника податків податкового боргу, повернення помилково та/або надміру сплаченої суми грошового зобов'язання на поточний рахунок платника податків в установі банку або шляхом повернення готівковими коштами за чеком;

б) проведення відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після здійснення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

в) забезпечення достовірності та повноти обліку платників податків і платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

г) правильної відповіді немає.

2. Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену в запиті від органу ДФС, та її документальне підтвердження ... з дня, що настає за днем надходження запиту, якщо інше не передбачено Податковим кодексом.

3. Узяття на облік органом ДФС платників податків юридичних осіб:

а) проводиться протягом 10 робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора;

б) проводиться протягом 10 робочих днів після надходження заяви від платника;

в) проводиться протягом 2 робочих днів після надходження відомостей від державного реєстратора;

г) проводиться протягом 2 робочих днів після надходження заяви від платника.

4. За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно консультації з питань використання окремих норм податкового законодавства протягом:

- а) 10 днів, що настають за днем отримання такого звернення;*
- б) 20 днів, що настають за днем отримання такого звернення;*
- в) 30 днів, що настають за днем отримання такого звернення;*
- г) 40 днів, що настають за днем отримання такого звернення.*

5. Рішення, ухвалені контролюючим органом, можуть бути оскаржені:

- а) у судовому порядку;*
- б) в адміністративному порядку;*
- в) у судовому або в адміністративному порядку;*
- г) не можуть бути оскаржені.*

6. За зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно ... з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом.

Практичні завдання

Завдання 4.1. Чи може платник податків оскаржити в одній скарзі кілька рішень контролюючого органу? Дайте відповідь, посилаючись на норми чинного законодавства.

Завдання 4.2. Який порядок оскарження платниками податків податкового повідомлення-рішення про визначення контролюючими органами суми грошового зобов'язання? Дайте відповідь, посилаючись на норми чинного законодавства.

Завдання 4.3. Чи мають право працівники органів ДФС України складати протоколи про адміністративні правопорушення? Дайте відповідь, посилаючись на норми чинного законодавства.

Завдання 4.4. За яких умов контролюючий орган має право здійснити погашення податкового боргу шляхом продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі? Дайте відповідь, посилаючись на норми чинного законодавства.

5. Податковий менеджмент

Мета – засвоєння основних принципів обґрунтування різних видів управлінських рішень у сфері оподаткування, вивчення методичних підходів до аналізу податкового ризику й управління ним.

Основні питання

5.1. Поняття «податковий менеджмент». Його структура, цілі, завдання та функції.

5.2. Державний податковий менеджмент. Характеристика його складових.

5.3. Корпоративний податковий менеджмент. Характеристика його складових.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: організаційних засад управління податками;

уміння: самостійно здійснювати моніторинг податкових надходжень, податкових ризиків, податкового боргу; з'ясовувати причини порушень податкового законодавства; моделювати податкові платежі підприємства, схеми оптимізації податкових платежів;

комунікації: співробітництво з широким колом осіб для здійснення професійної діяльності, пов'язаної з оподаткуванням господарських операцій та ухваленням управлінських рішень щодо них;

автономність і відповідальність: самостійно контролювати своєчасність подання податкової звітності до податкових органів, правильність заповнення податкових декларацій та розрахунків і вірогідність поданих у них даних.

Ключові терміни: управління в сфері оподаткування, корпоративний податковий менеджмент, державний податковий менеджмент, податкове планування, податковий ризик, податковий контроль.

5.1. Поняття «податковий менеджмент». Його структура, цілі, завдання та функції

У сучасних умовах реформування державного регулювання економіки України, відповідних змін законодавчої бази та мінливості зовніш-

нього середовища, в якій функціонує підприємство, високий рівень невизначеності обумовлює підвищення вартості ефективного управління. Сучасна практика функціонування суб'єктів господарювання свідчить про активізацію переходу управлінців до використання нових підходів у менеджменті.

Ефективність управлінської діяльності – одна з найбільш значущих засад функціонування та розвитку господарської діяльності в умовах ринкової економіки, яка постійно ускладнюється і вдосконалюється. Для визначення такої діяльності в літературі та на практиці широко використовується термін «менеджмент», під яким розуміють сукупність принципів, форм, прийомів і методів цільового впливу на об'єкт для досягнення певного результату.

Як окрема галузь знань податковий менеджмент виник на початку ХХ ст. і з тих пір набув широкого розвитку в країнах світу. Податковий менеджмент може розглядатися як наука, так і практика управління фінансовими ресурсами та відносинами. Він охоплює систему принципів, методів, форм і прийомів регулювання ринкового механізму в сфері фінансів за допомогою податків. Податковий менеджмент є комплексом взаємозв'язаних управлінських рішень і заходів, які ухвалюються та реалізуються на різних рівнях управління оподаткуванням; тому його розподіляють на складові, показані на рис. 5.1.

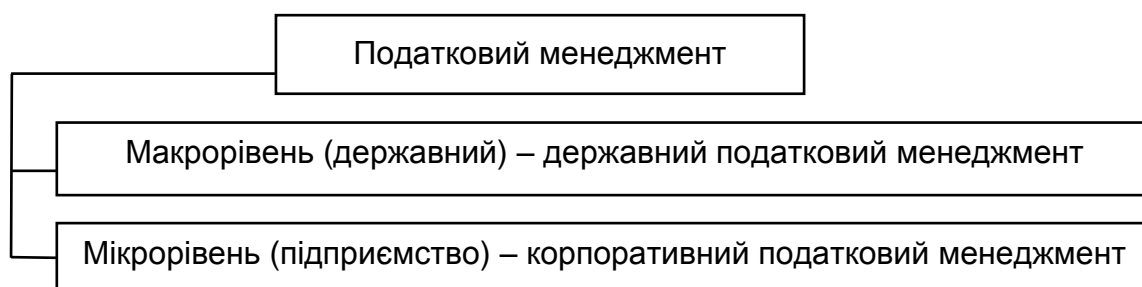


Рис. 5.1. Податковий менеджмент на різних рівнях управління оподаткуванням

Науковець Т. Ф. Юткіна [112] пояснює такий розподіл функціонуванням двох взаємопов'язаних сфер – «держави» та «бізнесу». Автор приходить до висновку, що економічні інтереси держави не ідентичні інтересам суб'єктів господарювання.

У визначенні податкового управління на макрорівні Ю. Б. Іванов [16] використовує поняття «державний податковий менеджмент», а для вивчення податкового управління на мікрорівні відносно до підприємств – термін «корпоративний податковий менеджмент».

А. І. Крисоватий і А. Я. Кізіма [18] розподіляють суб'єктів податкового управління на два рівні: макро- та мікро.

Зважаючи на існування значної різниці в об'єктах, суб'єктах, цілях і завданнях податкового менеджменту на державному та корпоративному рівнях, доцільно розглядати досліджуваний термін на макро- та мікрорівні окремо (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Порівняльна характеристика податкового менеджменту
на макро- та мікрорівні [13]**

Складова податкового менеджменту	Податковий менеджмент на макрорівні	Податковий менеджмент на мікрорівні
1	2	3
Мета	Формування і забезпечення функціонування ефективної податкової політики держави; збір податків; податкове адміністрування та контроль; забезпечення дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток підприємництва та соціальної сфери	Максимізація прибутку за рахунок скорочення податкових витрат; забезпечення оптимальних податкових платежів; своєчасне та повне виконання зобов'язань платників податків
Об'єкт	Податкова система держави; потоки податкових платежів до бюджетів усіх рівнів; договірні відносини з надання податкових пільг і кредитів; контрольні дії за дотриманням податкового законодавства; відносини, між державою і платниками з приводу сплати податків; дії і процеси, спрямовані на встановлення, зміну податкових норм справляння податків	Система податкового обліку підприємства; відносини, які виникають між державою і платниками з приводу сплати податків; майно, дохід, приріст вартості виробу, вид діяльності

1	2	3
Суб'єкт	Держава в особі її органів; органи законодавчої і виконавчої влади, контролюючі органи	Платники податків: юридичні та фізичні особи
Завдання	Забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів; прогнозування обсягів податкових надходжень; розроблення нових концепцій оподаткування; створення законодавчої бази; створення системи податкових інститутів; утворення системи штрафних санкцій	Розроблення податкової політики підприємства та системи його податкового обліку; визначення оптимальної системи оподаткування; застосування можливих пільг; розрахунок виробничої диверсифікації; розроблення податкових планів і податкового календаря; оцінювання ефективності податкового менеджменту

Метою податкового менеджменту **на державному рівні** є забезпечення своєчасного та повного надходження грошових коштів до дохідної частини бюджетів усіх рівнів, спрямоване на повноцінне виконання державою своїх функцій за рахунок створення ефективної податкової системи, що сприяє розвитку підприємництва, соціальної сфери й економіки в цілому.

У свою чергу, податковий менеджмент **на рівні підприємства** спрямований на максимізацію прибутку за рахунок скорочення податкових витрат і додаткового інвестування поточної діяльності.

Визначаючи податковий менеджмент, застосовуваний до всіх рівнів державного та корпоративного управління, зазначимо ряд його особливостей.

Податковий менеджмент – це процес, який здійснюється безперервно в часі та просторі, охоплюючи всі податкові відносини; це цілеспрямований процес впливу на податки й оподаткування для досягнення певних економічних, фінансових і соціальних результатів; для отримання цих результатів потрібне досягнення цілей та виконання завдань з планування, організації, координації, мотивації і контролю.

Отже, податковий менеджмент може здійснюватися на макрота мікрорівнях. Реалізація мети податкового менеджменту на мікрорівні багато в чому залежить від цілей та основних завдань державного податкового менеджменту, оскільки саме держава формує напрями податкової політики, в рамках яких суб'єкти підприємництва мають право розробляти податкову політику на мікрорівні.

5.2. Державний податковий менеджмент. Характеристика його складових

Державний податковий менеджмент необхідно розглядати як особливий, складний, структурований і спеціальним чином орієнтований науково-практичний процес, який має всі основні системоутворювальні ознаки та характеристики, і насамперед – цілепокладання. Дія державного податкового менеджменту спрямована не тільки на забезпечення своєчасного та повного надходження коштів до бюджетів країни різних рівнів, а й розроблення оптимальної системи оподаткування.

Незважаючи на численні дослідження проблематики формування державного податкового менеджменту, а також аналіз проблем і шляхів його вдосконалення, в літературі не вироблено єдиного підходу до визначення цього терміну. За дослідженням літературних джерел можна виділити два підходи до визначення терміна державного податкового менеджменту: процесний і системний.

У **процесному підході** об'єктом управління державного податкового менеджменту виступає процес оподаткування держави, в **системному** – податкова система держави. Обидва підходи можна вважати виправданими, оскільки ними характеризуються різні аспекти прояву державного податкового менеджменту.

У процесному підході розробляються стратегічні напрями розвитку оподаткування в країні, а завдяки системному підходу реалізуються тактичні заходи з оподаткування.

Об'єктом державного податкового менеджменту є податкова система держави. Його *предметом* виступає процес управління податковою системою держави. Виходячи з цього функції державного податкового менеджменту можна визначити як напрями діяльності з управління податковою системою з метою забезпечення необхідних надходжень до Зведеного бюджету та перерозподілу отриманих коштів на різні сфери соціально-економічного розвитку.

Завдяки державному податковому менеджменту функції держави пов'язані з адмініструванням податків і податковим контролем, а також плануванням, регулюванням та організацією.

Функції державного податкового менеджменту схематизовані на рис. 5.2.

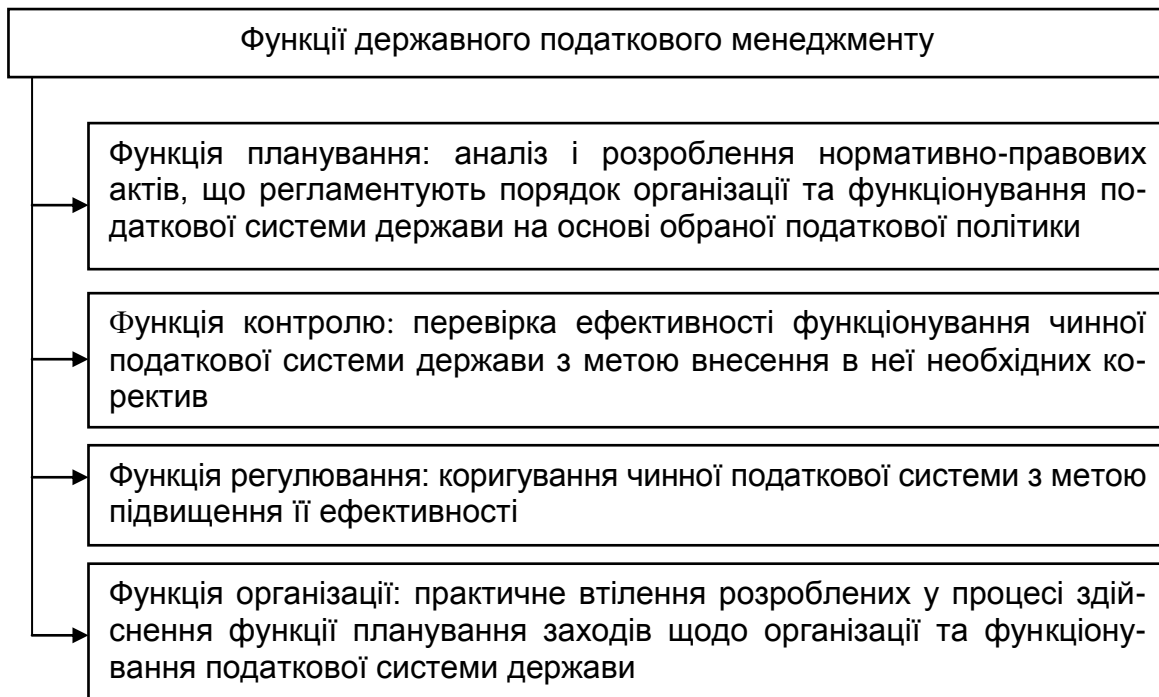


Рис. 5.2. Функції державного податкового менеджменту [18]

Державне втручання в економіку в сфері оподаткування визначається функціями податків: фіскальною і регулятивною. Фіскальна функція полягає в мобілізації коштів до бюджетів у вигляді податків для формування фінансових ресурсів держави. У свою чергу, регулятивна – в регулюванні за допомогою податків пропорцій перерозподілу валового внутрішнього продукту між державою та суб'єктами господарювання з метою підвищення рівня економічного розвитку держави.

Через наведені функції податків реалізується *функція податкового планування*, що полягає в визначенні: планового обсягу податкових надходжень (за допомогою використання методів прогнозування); достатності за планового обсягу мобілізованих податків для забезпечення виконання державою своїх функцій; прогнозування розвитку економіки в країні й обґрунтування впливу податків на цей розвиток.

У процесі здійснення *функції організації* приймаються і вводяться в дію розроблені нормативно-правові акти в сфері оподаткування, що регламентують порядок справляння податків, адміністрування та податкового контролю, впроваджуються заплановані заходи з реформування податкової системи.

За здійсненням *функції контролю*: аналізуються результати функціонування податкової системи; обґрунтовуються причини відхилень

фактичних податкових надходжень до бюджету від запланованих; визначаються результати стимулювання за допомогою пільгової системи оподаткування пріоритетних галузей розвитку економіки держави; зіставляються суми податкових надходжень з витратами на функціонування органів податкового контролю. Важливим моментом є адміністрування податків, яке здійснюється шляхом обліку платників податків і забезпечення подання ними податкової звітності до контролюючих органів.

Функція регулювання реалізується за допомогою аналізу результатів виконання функції контролю податкової системи, за підсумками якої може прийматися рішення щодо внесення змін до чинної податкової системи держави.

Установлений законодавством процедурний порядок взаємовідносин держави з платниками з приводу сплати податків і зборів включає інститути податкового адміністрування та податкового контролю. Ці механізми є складовими процесу оподаткування в Україні й об'єктом розгляду державного податкового менеджменту як в процесному, так і в системному підходах.

5.3. Корпоративний податковий менеджмент. Характеристика його складових

Податкові платежі становлять вагомий частку в фінансових потоках організацій. Найчастіше від грамотного, професійного рішення, прийнятого з урахуванням податкових наслідків, залежать можливості зростання і розвитку підприємства. Відсутність обліку цього боку фінансової діяльності організації, допущені помилки в розрахунках за податками з бюджетом обертаються важкими фінансовими втратами. Вирішити подібні проблеми може ефективна організація системи податкового менеджменту на підприємстві.

Корпоративний податковий менеджмент на кожному підприємстві буде мати свою специфіку, пов'язану з видом діяльності підприємства та його розміром.

Для визначення ролі податкового менеджменту в розвитку підприємства необхідним є аналіз визначень терміну (табл. 5.2).

Визначення поняття «корпоративний податковий менеджмент»

Автор	Визначення поняття
Барулін С. В. [29]	Система управління податковими потоками комерційної організації шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів і ухвалення управлінських рішень щодо податкових витрат на мікрорівні
Букіна Г. Н. [34]	Складова управління фінансами господарюючого суб'єкта; вироблення і оцінювання управлінських рішень відповідно до цільових настанов організації з урахуванням масштабу можливих податкових наслідків. Одна з його головних цілей – оптимізація податкових платежів шляхом використання всіх особливостей податкового законодавства
Гунякова А. А. [40]	Управління оподаткуванням на підприємстві за допомогою створення керівної і керованої підсистем і вироблення механізму їх взаємозв'язку
Есенєєв М. М. [44]	Відокремлена частина фінансового менеджменту, що є керівною системою, метою функціонування якої є раціоналізація фактичних витрат, пов'язаних з оподаткуванням підприємства з урахуванням ситуацій, зумовлених економічною стратегією підприємства, із жорстко заданими параметрами зовнішнього середовища
Загородній А. Г. [47]	Система управління податковими зобов'язаннями та виплатами платника податків, а також ресурсами, складовими його податкової бази; діяльність платника податків, спрямована на підвищення ефективності його взаємодії з державним механізмом оподаткування
Леушев А. А. [65]	Складова фінансового менеджменту, що охоплює процеси оподаткування на корпоративному рівні, спрямована на створення функціонального податкового механізму, що об'єднує всі функції податкового менеджменту; забезпечення його ефективної роботи для досягнення фінансових цілей шляхом оптимізації способів використання, наданих законом прав і виконання податкових обов'язків

Аналіз робіт зарубіжних і вітчизняних фахівців у сфері податкового менеджменту показав, що не вироблено єдиного підходу до визначення терміну «корпоративний податковий менеджмент». Із сукупності існуючих визначень цього поняття можна сформулювати два підходи:

процесний визначає корпоративний податковий менеджмент як процес управління оподаткуванням підприємства з метою оптимізації його податкових платежів;

системний визначає корпоративний податковий менеджмент як структурну частину управління фінансами господарюючого суб'єкта, яка відповідає за розроблення і оцінювання управлінських рішень відповідно

до цілей організації з урахуванням масштабу можливих податкових наслідків.

Розглядаючи процес корпоративного податкового менеджменту, схематизований на рис. 5.3, корпоративний податковий менеджмент можна визначити як механізм управління системою податкового обліку підприємства. Метою реалізації податкового менеджменту є розроблення і реалізація податкової стратегії, яка забезпечує поєднання оптимального податкового навантаження і максимальних досягнутих результатів функціонування суб'єкта господарювання.

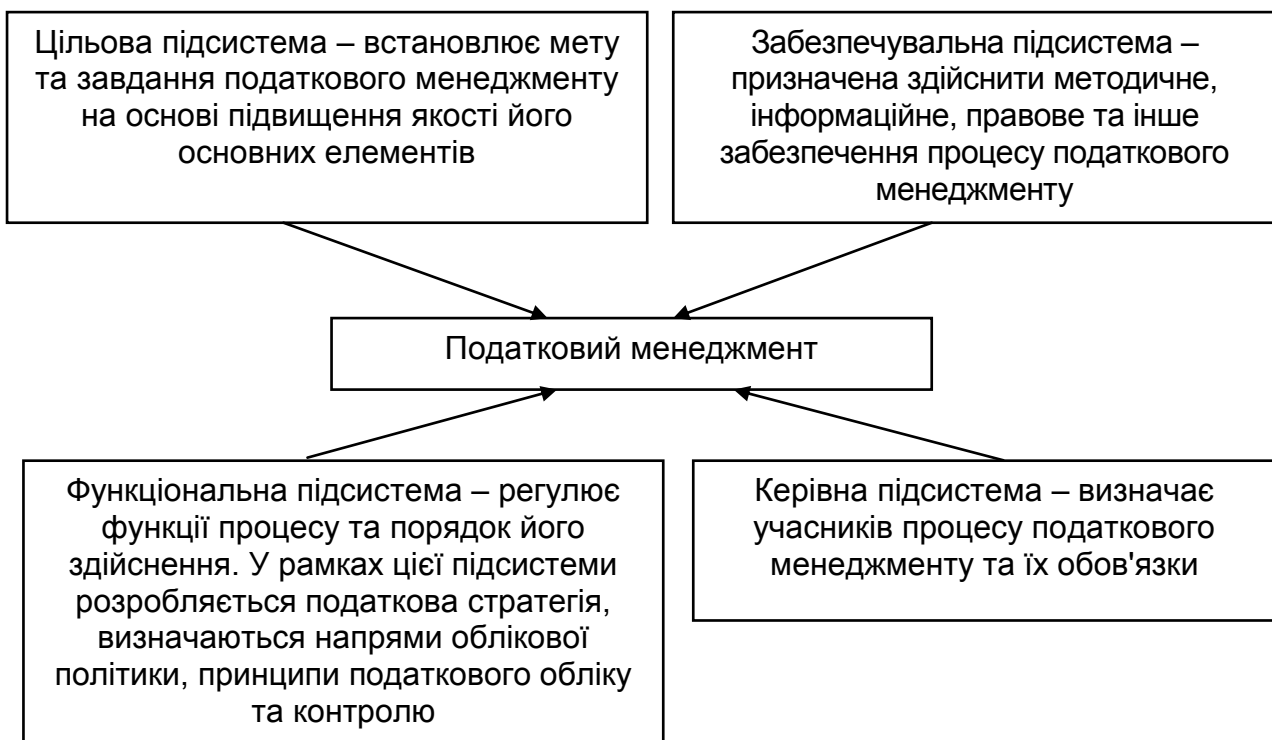


Рис. 5.3. Процес корпоративного податкового менеджменту

Формування і реалізація податкового менеджменту підприємства є управлінським процесом, оскільки супроводжує практично кожну функцію бізнес-обслуговувальних операцій. Це пов'язано, по-перше, з тим, що податки істотно впливають на характер стратегічних і тактичних управлінських рішень, які ухвалює керівництво суб'єкта господарювання. По-друге, більшість господарських операцій підлягають податковому обліку; таким чином, податковий менеджмент присутній в кожній виробничій функції.

Практично всі рішення в сфері підприємництва формуються з урахуванням розмірів податкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету, можливостей їх оптимізації, прогнозних змін податкового законодавства.

Інформаційною базою для здійснення корпоративного податкового менеджменту є зовнішні (що встановлюють правила оподаткування та складання податкових звітів, декларацій) та внутрішні джерела.

До зовнішніх джерел відносять ті, на які суб'єкт господарювання не може вплинути, а тільки підлаштовується. До таких долучають нормативно-правові акти, видані різними органами державної влади. Їх порушення карається законодавством, тому підприємство повинно враховувати інформацію із зовнішніх джерел у процесі податкового менеджменту.

До внутрішніх джерел належать в основному різні види звітності, аналіз даних якої дозволяє ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення.

Об'єктом корпоративного податкового менеджменту є система податкового обліку підприємства.

Предметом корпоративного податкового менеджменту виступає організаційне та методичне забезпечення системи податкового обліку підприємства.

Оскільки корпоративний податковий менеджмент є управлінською діяльністю, то має чітко визначені цілі, завдання, функції та результат (рис. 5.4).

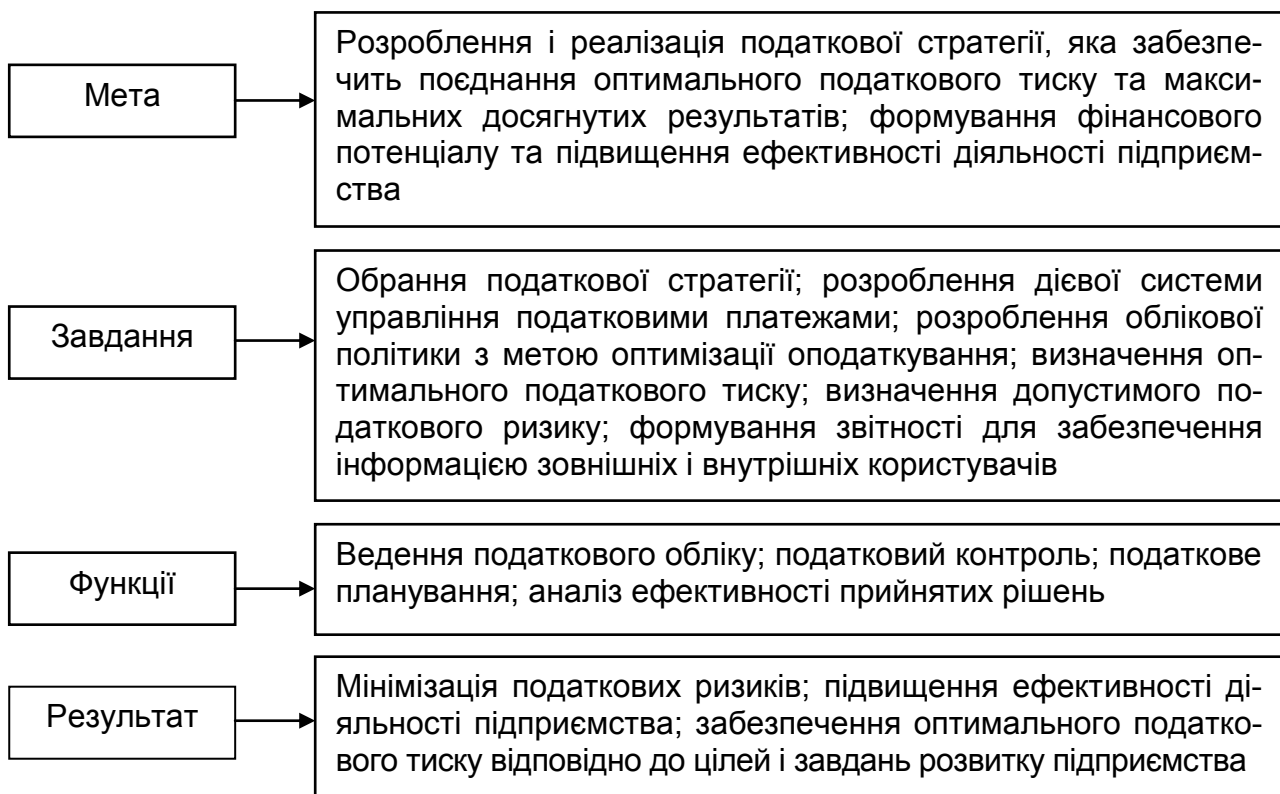


Рис. 5.4. Характеристика корпоративного податкового менеджменту [18]

Корпоративному податковому менеджменту властиві такі характеристики: наявність таких складових, як податкове планування та податковий облік і взаємозв'язків між ними; здатність до реформування, а також до нерозривної єдності із зовнішнім середовищем, у взаємодії з яким система податкового менеджменту проявляє свою цілісність.

Отже, можна зробити висновок про те, що податковий менеджмент на рівні підприємства є науково обґрунтованою і цілісною системою, функціонування якої спрямоване на забезпечення оптимального податкового навантаження в поєднанні з реалізацією завдань функціонування суб'єкта господарювання, що сприяє підвищенню ефективності його діяльності.

Корпоративний податковий менеджмент є безперервним управлінським процесом, невід'ємною частиною діяльності суб'єкта господарювання. Він націлений на комплексне використання методів оптимізації оподаткування з урахуванням стратегії розвитку підприємства в умовах ринкової економіки. Його слід розглядати як сукупність видів діяльності, спрямованих на формування стратегії, здійснення податкового планування, розроблення облікової політики, організацію податкового обліку тощо.

Корпоративний податковий менеджмент, будучи невід'ємною частиною фінансового менеджменту підприємства, має забезпечувати ефективну діяльність підприємства в сфері оподаткування, визначення шляхів здійснення різних заходів для цього. Ефективність податкового менеджменту значно підвищується за умови правильної і цілеспрямованої організації дій, що вимагає розроблення стратегії, плану, цілей і завдань податкового планування.

Отже, корпоративний податковий менеджмент слід розглядати як цілісну систему, яка функціонує і дає результати тільки за умови ефективної роботи всіх його елементів.

Завдяки ефективному корпоративному податковому менеджменту забезпечується поповнення Зведеного бюджету. Це дозволяє державі розподіляти отримані кошти та виконувати покладені на неї функції.

Література: [16; 18; 29; 31; 32; 34; 39; 40; 43; 44; 47; 49; 58; 59; 61; 65; 67; 72; 74; 94; 95; 112; 119].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Наведіть визначення поняття «податковий менеджмент».
2. Дайте характеристику податкового менеджменту на різних рівнях управління оподаткуванням.
3. Розкрийте змістовність завдань податкового менеджменту на макро- та мікрорівні.
4. Перерахуйте функції державного податкового менеджменту.
5. Дайте характеристику організаційної функції державного податкового менеджменту.
6. Опишіть підходи вчених до визначення поняття державного податкового менеджменту.
7. Опишіть підходи вчених до визначення поняття корпоративного податкового менеджменту.
8. Опишіть процес корпоративного податкового менеджменту.
9. Назвіть функції корпоративного податкового менеджменту.
10. Дайте характеристику процесному підходу до визначення поняття «корпоративний податковий менеджмент».

Тестові завдання

1. *Менеджмент – це:*
 - а) інтеграційний процес формування організацій і управління ними шляхом розроблення способів і прийомів досягнення намічених результатів;
 - б) визначення напряму й інтенсивності грошових потоків протягом планового чи звітного періоду;
 - в) спосіб групування цифрових показників, що характеризують певне явище (зокрема, наявність чи використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів) через зіставлення або протиставлення окремих його аспектів.
2. *Податковий менеджмент виступає як:*
 - а) інструмент вилучення доходів суб'єктів підприємницької діяльності у Державний бюджет;

б) інструмент вилучення доходів суб'єктів підприємницької діяльності до Державного бюджету і як інструмент, який оптимізує фінансово-господарську діяльність підприємств;

в) інструмент управління державним внутрішнім і зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства.

3. Під податковим менеджментом необхідно розуміти:

а) систему державного управління оподаткуванням, що провадить координацію і вдосконалення всіх аспектів оподаткування;

б) систему управління фінансами, призначену для організації взаємодії фінансових відносин і фондів грошових засобів з метою оптимізації їхнього впливу на кінцеві результати виробництва;

в) економічну категорію, яка відображає грошові відносини, які виникають між державою, з одного боку, і підприємствами, організаціями, установами всіх форм власності та фізичними особами – з іншого з приводу утворення централізованого фонду грошових коштів держави і його використання на розширене відтворення, підвищення рівня життя і задоволення інших суспільних потреб.

4. Метою державного податкового менеджменту є:

а) забезпечення виконання плану економічного та соціального розвитку необхідними бюджетними коштами з дотриманням оптимальних фінансових пропорцій;

б) створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики, вдосконалення всієї податкової системи;

в) складання звітів, інформація яких призначена для внутрішніх користувачів інформації (власників, менеджерів).

5. Складовими державного податкового менеджменту є:

а) аналіз і контроль виробничо-господарської діяльності;

б) податкове планування і прогнозування, податкове регулювання, податковий контроль;

в) інвентаризація, оцінювання, калькуляція, баланс, звітність.

6. До суб'єктів державного податкового менеджменту належать:

а) держава та її органи, платники податків;

б) тільки держава (в особі законодавчих і виконавчих, у т. ч. фінансових, органів);

в) тільки платники податків.

7. Чи правильним є твердження, що податковий контроль є функцією податкового менеджменту:

- а) так;
- б) ні?

8. Функціями державного податкового менеджменту є:

- а) планування, організація, контроль, регулювання;
- б) законотворчість, мотивація, контроль, регулювання;
- в) законотворчість, прогнозування, контроль, регулювання;
- г) законотворчість, аналіз, прогнозування, контроль.

9. Основними завданнями корпоративного податкового менеджменту є:

- а) забезпечення виконання плану економічного та соціального розвитку бюджетними коштами з дотриманням оптимальних фінансових пропорцій;
- б) вибір податкової стратегії;
- в) розроблення системи управління податковими зобов'язаннями;
- г) розроблення облікової політики для оптимізації оподаткування;
- д) створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики, вдосконалення всієї податкової системи.

10. Функціями корпоративного податкового менеджменту є:

- а) мотивація, податковий контроль;
- б) ведення податкового обліку, податковий контроль;
- в) мотивація, ведення податкового обліку.

Практичні завдання

Завдання 5.1. Підприємство здійснює свою діяльність у сфері виробництва приладів. Реалізація продукції здійснюється як на експорт, так і на території України. Аналогічно, сировина теж використовується як вітчизняна, так і закуплена за імпортними контрактами. Підприємство задекларувало податкові зобов'язання з податку на прибуток за 2017 р., які своєчасно не були сплачені в зв'язку з недостатністю коштів. Крім того контролюючим органом за результатами документальної перевірки визначено податкові зобов'язання з податку на додану вартість. Перевірка буде закінчена 12.02.2018 р. Виходячи з бізнес-плану підприємства протягом 2018 р. очікується залучення коштів від дебіторів і замовників за вигідними контрактами.

Використовуючи вихідні дані, розрахуйте фінансові санкції, які слід застосувати до платника:

заборгованість зі сплати податку на прибуток підприємств – 250 тис. грн;

сума донарахованих у результаті перевірки зобов'язань з податку на додану вартість – 120 тис. грн;

очікувані надходження в 2018 р. від дебіторів – 780 тис. грн, від замовників – 1 020 тис. грн.

Завдання 5.2. Податковою виїзною документальною перевіркою, яка проводилася у лютому 2018 р. було встановлено, що підприємство занизило податкові зобов'язання до бюджету з ПДВ на такі суми: за грудень 2017 р. – 7 400 грн, за травень 2017 р. – 3 700 грн, за серпень 2016 р. – 12 300 грн. З результатами перевірки платник не погодився і оскаржив донараховані суми в адміністративному порядку. Відповіді були отримані в останній день, відведений для розгляду. Терміни розгляду та подання скарги не порушувалися. Остання інстанція адміністративного розгляду скарги не задовільнила скаргу платника та лишила повідомлення-рішення податкового органу без зміни. Необхідно: розрахувати суму фінансових санкцій, яку слід застосувати до підприємства, якщо податкове повідомлення-рішення підприємство отримало 23.03.2018 р.; визначити кінцеві терміни, коли платник повинен сплатити до бюджету належні платежі (до судових органів з позовом платник не звертався).

Завдання 5.3. Розрахуйте суму пені, якщо за результатами проведеної контролюючим органом документальної перевірки платника податків донараховано за податковим повідомленням-рішенням податкове зобов'язання з акцизного податку на загальну суму 360 000 грн. Водночас заниження податкового зобов'язання виявлено за лютий 2017 р.

Податкове повідомлення-рішення про нарахування податкового зобов'язання з екологічного податку платник податків отримав 20.05.2017 р. Сума боргу була погашена 21.05.2017 р.

Завдання 5.4. Платник податків отримав податкове повідомлення-рішення від контролюючого органу з попередженням про виправлення помилок у податковій накладній 29.07.2017 р. Платник податків виправив ці помилки 03.10.2017 р. Сума в податковій накладній складала 30 000 грн із ПДВ. Оцініть правомірність дій платника податку та в разі необхідності нарахуйте штрафні санкції.

6. Податок на додану вартість

Мета – формування системи теоретичних знань, прикладних умінь і навичок щодо сутності та ролі податку на додану вартість у податковій системі України, його основних елементів; порядку обчислення податку та податкової документації, в якій ведеться облік податку на додану вартість.

Основні питання

6.1. Сутність і роль податку на додану вартість у податковій системі України.

6.2. Платники податку на додану вартість.

6.3. Об'єкт і база оподаткування.

6.4. Ставки податку та порядок його обчислення.

6.5. Податкова документація з податку на додану вартість.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: сутності та ролі податку на додану вартість у податковій системі України та його основних елементів;

уміння: визначати суми податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість, суму податку до сплати до бюджету або відшкодування з нього;

комунікації: формулювати проблеми обліку податку на додану вартість у Податковому кодексі України з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійне обчислення суми податку та складання основних податкових документів з обліку податку на додану вартість.

Ключові терміни: податок на додану вартість, реєстрація платників податку на додану вартість, податкові зобов'язання, податковий кредит, бюджетне відшкодування, податкова накладна, податкова декларація.

6.1. Сутність і роль податку на додану вартість у податковій системі України

Податок на додану вартість (надалі – ПДВ) – це універсальний акциз, який включається до ціни товару (роботи, послуги), яка буде постійно збільшуватися до моменту переходу права власності на товар до кінцевого споживача. Відмінною особливістю ПДВ (як універсального акцизу) є його нарахування та сплата на кожному етапі переходу права власності на товар від виробника до споживача. Це приводить до того, що податок на додану вартість стосовно одного товару може сплачуватися неодноразово.

ПДВ є непрямим податком, а тому він сплачується за рахунок покупця, а не продавця, який реалізує відповідні товари чи послуги. Це означає, що фактичний податковий тягар перекладається на покупця товару, який буде носієм податку, а продавець цього товару за підсумками звітного періоду може отримати право на бюджетне відшкодування і не сплачувати податок до бюджету [5].

Специфікою ПДВ є те, що фізичні особи – громадяни, які будуть носієм податку, на відміну від юридичних осіб чи фізичних осіб-підприємців (платників ПДВ), не мають права на відшкодування ПДВ.

Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів від реалізації, сплачується до бюджету, а лише різниця між податковими зобов'язаннями щодо поставки товарів (робіт, послуг) і сумою витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які включаються до податкового кредиту. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат і закупівельних цін [5].

В умовах євроінтеграційних процесів, які відбуваються в Україні, наявність ПДВ у переліку податків є однією з обов'язкових умов вступу країни до Європейського Союзу. Хоча в деяких країнах (США, Канада) не передбачене справляння ПДВ.

Якщо проаналізувати роль ПДВ у ВВП, то показники України перевищують загальний показник країн ЄС–28 (рис. 6.1). Найвищий показник у Хорватії (13 %), а найнижчий у Ірландії (4,7 %). Україна в цьому рейтингу наступна за Хорватією, що дозволяє зробити висновок про залежність економіки України від податку на додану вартість.



Рис. 6.1. Питома вага ПДВ у ВВП за 2016 р., % [35; 184]

Цю тезу підтверджують статистичні дані надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України (рис. 6.2).

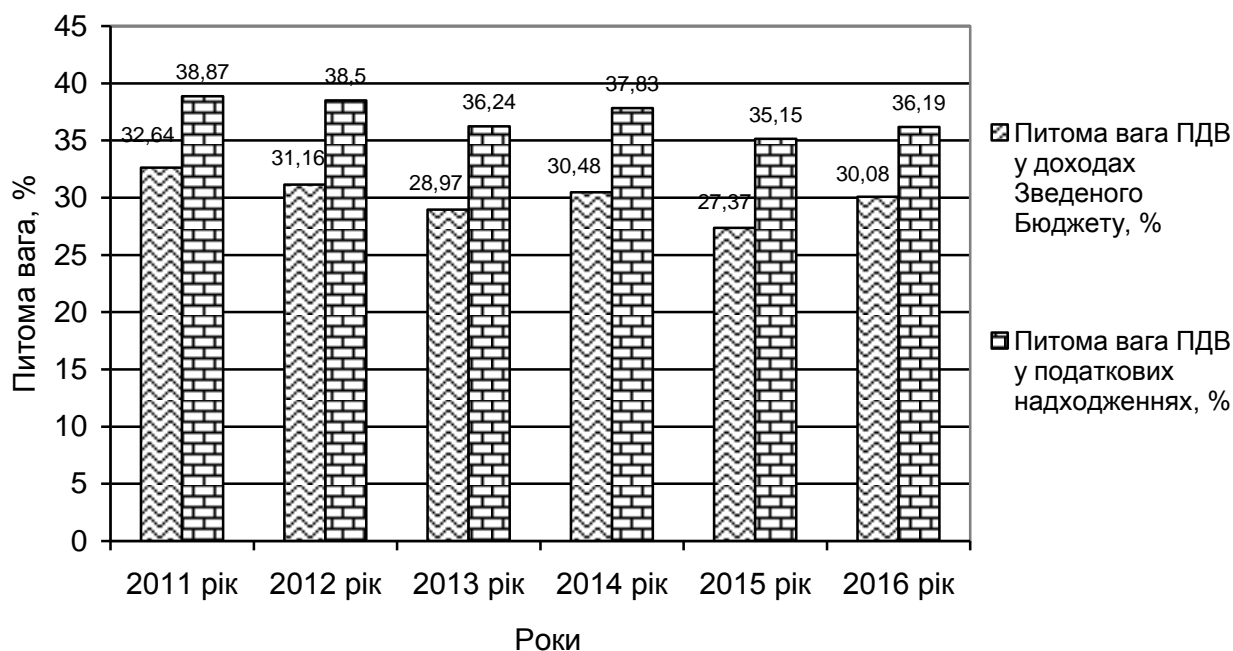


Рис. 6.2. Питома вага ПДВ у доходах і податкових надходженнях Зведеного бюджету України у 2011–2016 рр. [35]

Податку на додану вартість властиві свої класифікаційні ознаки (табл. 6.1) та елементи (табл. 6.2).

Таблиця 6.1

Класифікаційні ознаки ПДВ (складено за [5])

Класифікаційні ознаки	Характеристика
За формою оподаткування	Непрямий податок
За суб'єктами оподаткування	Змішаний податок
За способом стягнення	За декларацією
За методом установлення ставок	Пропорційний податок
За повнотою прав використання податкових надходжень	Закріплений податок
За рівнем справляння	Загальнодержавний податок
За економічною змістовністю об'єкта оподаткування	Податок на споживання
За сферою використання податкових надходжень	Загального призначення
За джерелом сплати	Виручка від реалізації
За способом установлення податкових зобов'язань	Окладний податок

Таблиця 6.2

Елементи податку на додану вартість (складено за [5])

Елементи податку	Характеристика елементу
Платники податку	Особа, яка реєструється на добровільних засадах. Особа, яка реєструється в обов'язковому порядку. Імпорттери
Об'єкт оподаткування	Операції з поставки товарів на митній території України. Операції із ввезення товарів на митну територію України
База оподаткування	Договірна вартість товарів, робіт, послуг (у більшості випадків)
Одиниця оподаткування	Гривня
Ставка податку	Адвалерна
Метод податкового обліку	За першою з подій (переважна кількість операцій)
Податковий період	Календарний місяць (основний); календарний квартал (у деяких випадках)
Джерело сплати	Виручка від реалізації

У практиці оподаткування можна виділити три етапи розвитку ПДВ в Україні:

Перший етап. В Україні ПДВ був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 р.

[161]. Він застосовувався біля п'яти років і передбачав різний підхід до оподаткування товаровиробника та торгівлі.

Другий етап становлення податку на додану вартість розпочався із змін, які було реалізовано завдяки прийняттю Закону України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997 р. [162]. Згідно з цим Законом механізм оподаткування ПДВ докорінно змінився, а саме:

введено податковий облік на основі різних методів обліку, основним з яких був метод за першою подією;

регламентовано виписування податкової накладної та ведення книг обліку придбання товарів (робіт, послуг) та обліку продажу товарів (робіт, послуг);

установлено єдину ставку податку, що становить 20 % до бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг), за винятком операцій звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка.

Третій етап розвитку ПДВ в Україні розпочався з прийняттям Податкового кодексу України [21], який дещо змінив умови оподаткування цим податком:

здійснено перехід на електронний облік податку на додану вартість;

упроваджено реєстрацію податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;

відмінено свідоцтво платника ПДВ;

введено порядок автоматичного відшкодування ПДВ.

Підсумовуючи, слід зазначити, що податок на додану вартість є одним із бюджетоутворювальних механізмів, який за часи свого існування зазнавав змін, що не дозволяли суб'єктам господарювання ефективно здійснювати процеси планування господарської діяльності.

6.2. Платники податку на додану вартість

Статтями 180 – 184 Податкового кодексу України регламентуються порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників податку на додану вартість.

На рис. 6.3 розкритий склад платників ПДВ – згідно зі ст. 180 ПКУ.

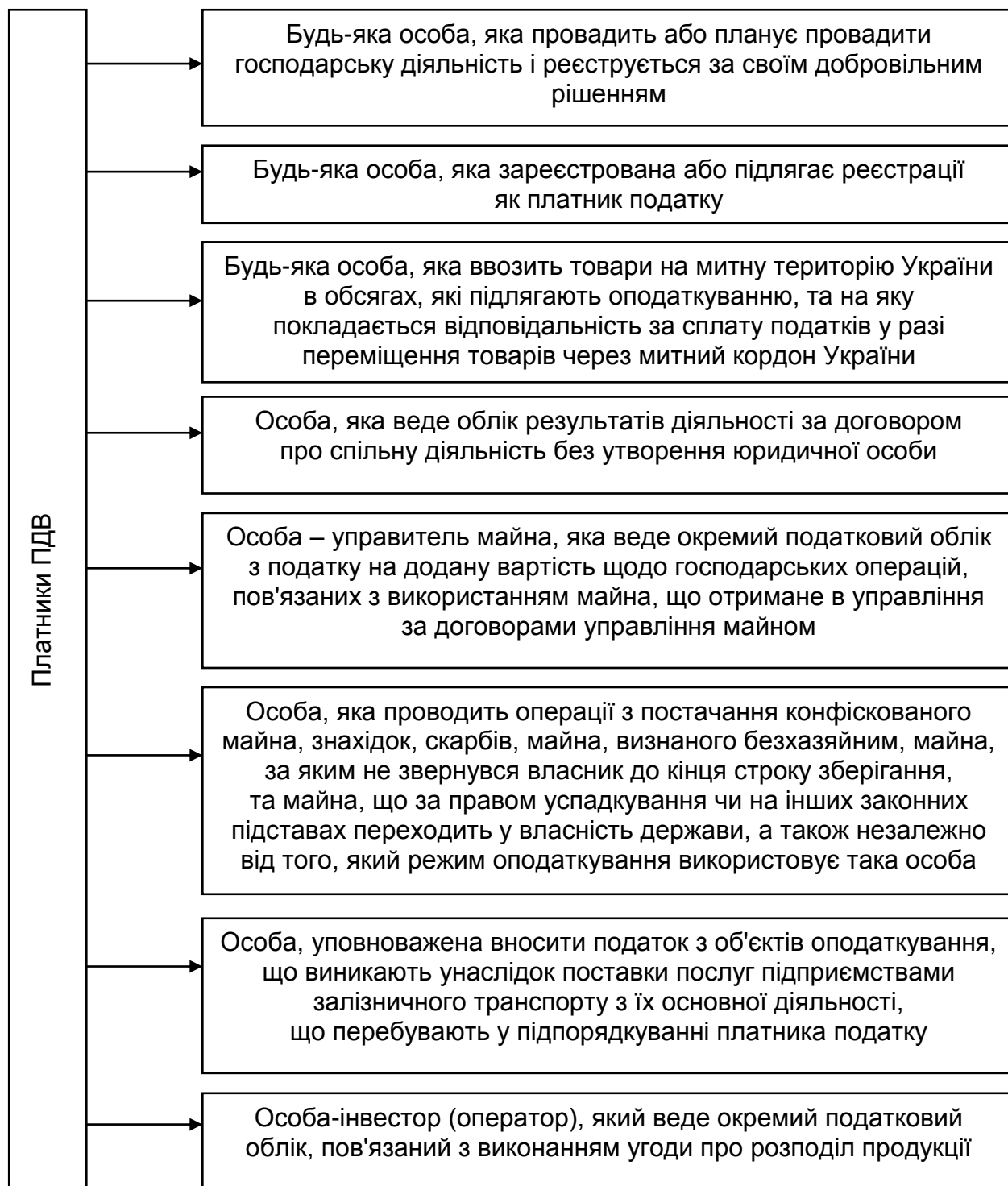


Рис. 6.3. **Платники ПДВ** (складено за [17])

Обов'язковій реєстрації підлягають особи, у яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 кален-

дарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн без ПДВ. Така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку [17].

В економічній практиці існує підхід щодо обґрунтування граничного значення обов'язкової реєстрації платником ПДВ.

На думку Л. Ебрилла, М. Кіна, Ж.-П. Бодена, В. Саммерса [96], порогові величини потрібні тільки в тому випадку, якщо держава готова відмовитися від частини надходжень, щоб заощадити на витратах щодо збору податку. Основне призначення порогової величини – забезпечити збір податків, якщо ці ресурси будуть корисніші суспільству, будучи передані державі, а не залишені платникам податків.

Для визначення оптимальної порогової величини вказані автори пропонують використовувати формулу [96]:

$$z = \frac{\delta A + C}{(\delta - 1)\tau}, \quad (6.1)$$

де z – оптимальна порогова величина, грн;

δ – гранична вартість податкових надходжень;

A – адміністративні витрати податкових органів на збирання ПДВ з одного платника податків у рік, грн;

C – додаткові витрати платника податків на збір ПДВ у рік, грн;

τ – ставка ПДВ, %.

Згідно з розрахунками, середня порогова величина оподаткованого обороту складає приблизно 52 000 доларів. Порогова величина, встановлена в Україні для реєстрації осіб платниками ПДВ, не відповідає даним розрахункам (має бути близько 1 500 000 грн).

У Німеччині платниками ПДВ є суб'єкти господарювання, за умови, що їх товарообіг у попередньому календарному році перевищував 100 000 євро [177].

У Франції малі підприємства з товарообігом меншим 34 600 євро (від продажу товарів) чи 86 900 євро (від продажу послуг) можуть реєструватися платниками ПДВ за власним бажанням [188].

У Данії платником ПДВ є суб'єкт господарювання з річним товарообігом не менше 280 000 датських крон [175], у Великобританії – 85 000 фунтів стерлінгів [187].

У Литві платниками ПДВ є резиденти та нерезиденти, що займаються виробництвом, торгівлею, наданням послуг та іншою професійною діяльністю, якщо їх дохід від цих видів діяльності за останні 12 місяців перевищив 35 000 євро [181]. У Латвії ця сума складає 50 000 євро, а з 2018 р. – 40 000 євро [180]; в Естонії з 1.01.2018 р. 40 000 євро [177].

В Угорщині поріг обов'язкової реєстрації особи платником ПДВ складає 35 000 євро на рік [189], у Швеції – 30 000 шведських крон [182], в Хорватії – 300 000 хорватських кун [174].

Платниками ПДВ у Швейцарії є компанія чи підприємець-резидент, якщо їх оборот за рік перевищив 100 000 швейцарських франків [183].

Заява про реєстрацію особи платником ПДВ (згідно зі ст. 183 Податкового кодексу України) подається у визначені терміни (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Строки подання заяви про реєстрацію платником ПДВ [14]

Умови реєстрації	Строк подання заяви
У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку	Не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій в сумі 1 000 000 грн (без ПДВ)
У разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним	Не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних
У разі переходу осіб із спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати податку, на сплату інших податків і зборів.	Не пізніше 10 числа першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на сплату інших податків і зборів.
Якщо такі особи є добровільними платниками податку	Не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних
У разі зміни ставки єдиного податку	Не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ

У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації особи як платника податку контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів після надходження реєстраційної заяви до контролюючого органу внести до Реєстру запис про реєстрацію особи як платника ПДВ [87] (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Внесення даних про реєстрацію особи платником ПДВ [14]

Платники ПДВ	Термін внесення даних
Особа, яка реєструється на добровільних засадах	3 бажаного (запланованого) дня реєстрації, зазначеного у реєстраційній заяві, що відповідає даті початку податкового періоду (календарного місяця), з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на складання податкових накладних
Особа, яка реєструється на добровільних засадах, але не вказала в заяві бажаний день реєстрації	3 першого числа місяця, наступного за днем спливу 20 календарних днів після подання реєстраційної заяви до контролюючого органу
У разі переходу особи на спрощену систему оподаткування або зміни ставки єдиного податку	3 бажаного (запланованого) дня, що відповідає першому числу календарного кварталу, в якому буде застосовуватися ставка єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ
У разі переходу осіб із спрощеної системи оподаткування, що не передбачає сплати ПДВ, на сплату інших податків і зборів	3 першого числа календарного місяця, в якому здійснено перехід на сплату інших податків і зборів
У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку	3 дня внесення запису до реєстру платників податку

За запитом платника податку контролюючий орган надає безоплатно та безумовно протягом двох робочих днів, що настають за днем отримання такого запиту, витяг з Реєстру платників податку. Витяг діє до внесення змін до Реєстру [17].

Особі, що реєструється як платник податку, присвоюється індивідуальний податковий номер (12 цифр).

Реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з Реєстру платників податку та відбувається у разі, якщо [17]:

а) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо

загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг за останні 12 календарних місяців була меншою ніж 1 000 000 грн;

б) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний баланс, передавальний акт або розподільчий баланс відповідно до законодавства за умови сплати суми податкових зобов'язань із податку;

в) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, реєструється як платник єдиного податку, умова сплати якого не передбачає сплати ПДВ;

г) особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з ПДВ та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів/послуг, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту;

г) установчі документи платника визнані рішенням суду недійсними;

д) господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи – банкрута;

е) платник податку ліквідується за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання), або особу звільнено від сплати податку, чи її податкову реєстрацію анульовано (скасовано, визнано недійсною) за рішенням суду;

є) фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність;

з) припинено дію договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції або закінчився строк, на який утворено особу, зареєстровану як платник податку.

Анулювання реєстрації на підставі, визначеній у пункті «а» здійснюється за заявою платника податку, а на підставах, визначених у підпунктах «б» – «з», може здійснюватися за заявою платника податку або за самостійним рішенням відповідного контролюючого органу.

Анулювання реєстрації здійснюється на дату [17]:

подання заяви платником податку або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації;

зазначену в судовому рішенні;

припинення дії договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції або закінчення строку, на який утворено особу, зареєстровану як платник податку;

що передує дню втрати особою статусу платника податку на додану вартість.

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання.

Якщо товари/послуги, необоротні активи, суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту, не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, такий платник податку в останньому звітному (податковому) періоді не пізніше дати анулювання його реєстрації зобов'язаний визначити податкові зобов'язання за такими товарами/послугами, необоротними активами виходячи із звичайної ціни відповідних товарів/послуг чи необоротних активів, крім випадків анулювання реєстрації як платника податку внаслідок реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу та виділення [17].

Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

6.3. Об'єкт і база оподаткування

Згідно зі ст. 185 Податкового кодексу України [17] **об'єктом оподаткування ПДВ** можуть бути операції з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

д) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Статтями 196 і 197 Податкового кодексу України визначено операції, які не є об'єктом оподаткування (загалом 18 операцій) або звільнені від оподаткування (загалом 55 операцій).

База оподаткування ПДВ залежить від виду операції, яку здійснює платник (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

База оподаткування ПДВ за різними господарськими операціями

Види операції	База оподаткування ПДВ
1	2
Постачання товарів/послуг	Договірна вартість з урахуванням загальнодержавних податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизними товарами, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів
Під час придбання або виготовлення товарів/послуг суми податку були включені до складу податкового кредиту	За необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами – виходячи з вартості їх придбання
Підприємницька діяльність з постачання вживаних товарів (комісійна торгівля), що прийняті за договором комісії в осіб, не зареєстрованих як платники податку	Комісійна винагорода такого платника податку
Діяльність з постачання вживаних товарів, придбаних у осіб, не зареєстрованих як платники ПДВ, за договорами, що передбачають перехід права власності на такі товари	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів

Продовження табл. 6.5

1	2
Передача/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління	Вартість постачання товарів
Постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоодержувачем, не зареєстрованим як платник податку у зв'язку з невиконанням умов договору	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів
Постачання вживаних товарів, повернутих лізингоодержувачем, не зареєстрованим як платник податку у зв'язку з невиконанням умов договору фінансового лізингу	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів
Постачання товарів/послуг, які є об'єктом оподаткування, під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих у формі простого або переказного векселя, або інших боргових інструментів, випущених покупцем або третьою особою	Договірна вартість, без урахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями – така договірна вартість, збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що повинні бути нараховані на суму номіналу такого векселя
У разі постачання квитків на проїзд в автобусах і на перевезення багажу	Винагорода, що включає автостанційний збір
Постачання (продаж, відчуження іншим способом) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність унаслідок звернення стягнення на таке майно	Позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання такого майна
Постачання послуг з перевезення (переміщення, транспортування) природного газу транскордонними газопроводами	Договірна (контрактна) вартість з урахуванням загальнодержавних податків і зборів
Ввезення товарів на митну територію України	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості товарів, з урахуванням мита й акцизного податку
Постачання нерезидентами послуг на митній території України	Договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків і зборів (за винятком ПДВ)

1	2
Ввезення товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі	Фактурна вартість товарів, з урахуванням мита й акцизного податку
Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) частіше одного разу протягом однієї доби	Сумарна фактурна вартість товарів, ввезених у наступних ввезеннях після першого ввезення протягом однієї доби, з урахуванням мита
Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує 1 000 євро, через пункти пропуску, відкриті для повітряного сполучення	Частина сумарної фактурної вартості товарів, що перевищує еквівалент 1 000 євро, з урахуванням мита
Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує 500 євро, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску	Частина сумарної фактурної вартості товарів, що перевищує еквівалент 500 євро, з урахуванням мита
Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску, сумарна вага яких перевищує 50 кг	Сумарна фактурна вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг, з урахуванням мита

Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється зміна суми компенсації їх вартості, суми податкових зобов'язань і податкового кредиту по-

стачальника й отримувача підлягають коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної.

Розрахунок коригування підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних [17]:

постачальником товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних і вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

У разі зміни суми компенсації вартості товару постачальник та отримувач діють певним чином (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Дії постачальника й отримувача у разі зміни вартості товарів

Зміни вартості товарів	Дії постачальника	Дії отримувача
Зменшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок	Зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг
Збільшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника	Збільшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок	Збільшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення перерахунку

Таким чином, постачальник та отримувач здійснюють коригування суми податку на додану вартість.

6.4. Ставки податку та порядок його обчислення

Статтею 193 Податкового кодексу України передбачено застосування трьох ставок ПДВ (рис. 6.4).

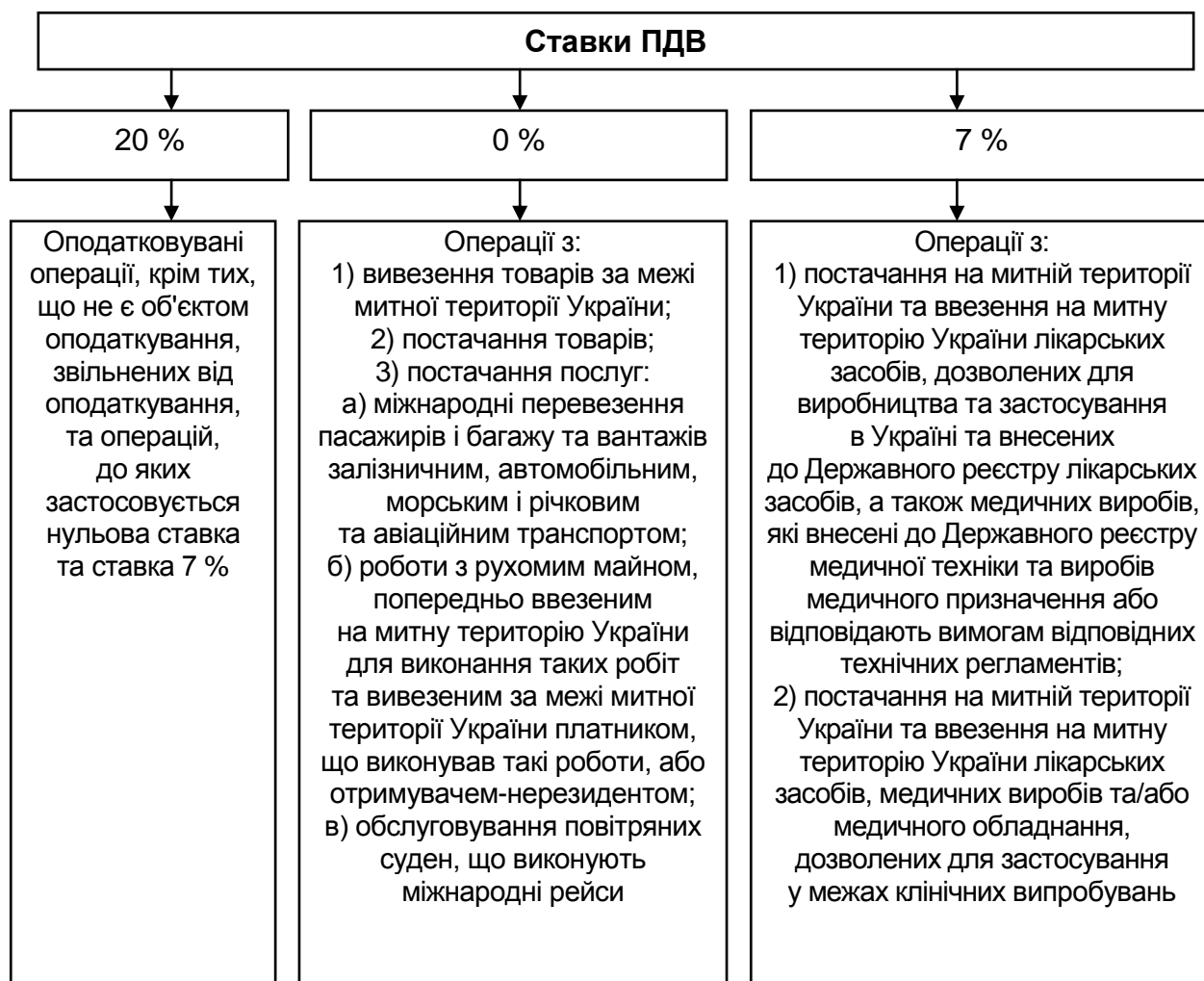


Рис. 6.4. Ставки податку на додану вартість

У зарубіжних країнах застосовуються власні ставки податку на додану вартість (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Ставки ПДВ в країнах ЄС, % (складено за [184])

Країни	Основна ставка	Знижені ставки	Країни	Основна ставка	Знижені ставки
1	2	3	4	5	6
Австрія	20	10 і 13	Італія	22	5 і 10
Бельгія	21	6 і 12	Латвія	21	12
Болгарія	20	9	Литва	21	5 і 9
Хорватія	25	5 і 13	Люксембург	17	3; 8 і 14
Кіпр	19	5 і 9	Мальта	18	5 і 7
Чехія	21	10 і 15	Нідерланди	21	6
Данія	25	відсутня	Польща	23	5 і 8

1	2	3	4	5	6
Естонія	20	9	Португалія	23	6 і 13
Фінляндія	24	10 і 14	Румунія	19	5 і 9
Франція	20	2,1; 5,5 і 10	Словаччина	20	10
Німеччина	19	7	Словенія	22	9,5
Греція	24	6 і 13	Іспанія	21	4 і 10
Угорщина	27	5 і 18	Швеція	25	6 і 12
Ірландія	23	4,8; 9 і 13,5	Великобританія	20	5

Сума податку на додану вартість до сплати в бюджет (або відшкодування з бюджету) визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та витратами, які було включено до податкового кредиту.

Згідно з пп. 14.1.179 Податкового кодексу України «**податкове зобов'язання** – це загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді» [17].

Правила ведення обліку податкового зобов'язання регламентуються ст. 187 Податкового кодексу України [17] і передбачають застосування різних методів обліку (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Дата виникнення податкового зобов'язання з ПДВ [14]

Види операції	Дата	Метод податкового обліку
1	2	3
Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг	Дата події, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/ замовника на банківський рахунок платника податку; в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку; в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг	Метод за першою з подій

1	2	3
Експорт товарів	Дата оформлення митної декларації	Метод нарахувань
Постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата	Дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки	Метод за останньою з подій
Передача об'єкта за договором фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) в користування орендарю (лізингоотримувачу)	Метод нарахувань
Ввезення товарів на митну територію України	Дата подання митної декларації для митного оформлення	Метод нарахувань
Постачання послуг нерезидентами	Дата списання коштів з банківського рахунку платника в оплату послуг; дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом	Касовий метод
Виконання робіт у межах довгострокових договорів	Дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами)	Метод нарахувань
Постачання товарів за договорами товарного кредиту, умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків	Датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких відсотків вважається дата їх нарахування згідно з умовами відповідного договору	Метод нарахувань
Постачання товарів/послуг через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти	Дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти	Метод нарахувань

1	2	3
Постачання товарів/послуг з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних чеків	Подія, яка відбулася раніше: дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною; дата виписування відповідного рахунку (товарного чека)	Метод за першою з подій
Постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом	Касовий метод
Постачання платниками податку теплової енергії, газу природного (крім скрапленого); надання послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також ЖЕКам		Касовий метод
Постачання товарів/послуг для ЖЕКів і бюджетних установ		Касовий метод
Посередницькі операції		Метод за першою з подій
Примусовий продаж арештованого майна органами юстиції		Метод за першою з подій

Згідно з пп. 14.1.181 Податкового кодексу України «**податковий кредит** – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду» [17].

До складу податкового кредиту можуть бути віднесені суми ПДВ, сплачені або нараховані у ході здійснення таких операцій:

- а) придбання або виготовлення товарів і послуг;
- б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів;
- в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;
- г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;
- г') ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Правила ведення обліку податкового кредиту з податку на додану вартість регламентується ст. 198 Податкового кодексу України [17] і передбачає застосування різних методів обліку (табл. 6.9).

Таблиця 6.9

Дата виникнення права на податковий кредит [14]

Види операції	Дата	Метод податкового обліку
«Загальне правило» віднесення сум ПДВ до податкового кредиту, якщо Податковим кодексом України не передбачено інше	Дата події, що відбулася раніше: а) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг; б) дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною	Метод за першою з подій
Ввезення товарів на митну територію України	Дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями	Касовий метод
Постачання послуг нерезидентом на митній території України	Дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних	Метод нарахувань
Отримання об'єкта за договором фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем (лізингоотримувачем)	Метод нарахувань
Отримання результатів робіт у межах довгострокових договорів	Дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами)	Метод нарахувань
Отримання послуг з постачання платниками податку теплової енергії, газу природного (крім скрапленого), надання послуги з водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати	Дата списання коштів з банківського рахунку в оплату придбаних товарів/послуг	Касовий метод
Посередницькі операції на продаж		Метод за першою з подій
Примусовий продаж арештованого майна		

Податок на додану вартість обчислюється в такому порядку.

1. Обчислюємо суму ПДВ – податкового зобов'язання (ПЗ) щодо товарів, які підлягають поставці:

$$\text{ПДВ (ПЗ)} = (\text{БО} \times 20 \%) / 100 \%, \quad (6.2)$$

де БО – база оподаткування ПДВ.

2. Формуємо ціну постачання (ЦП):

$$\text{ЦП} = \text{БО} + \text{ПДВ (ПЗ)}. \quad (6.3)$$

3. Визначаємо суму ПДВ – податкового кредиту (ПК):

$$\text{ПДВ (ПК)} = \text{ПДВ}_{\text{ТМЦ}} + \text{ПДВ}_{\text{ОЗ}}, \quad (6.4)$$

де $\text{ПДВ}_{\text{ТМЦ}}$ – сума податків, сплачених платником у зв'язку із придбанням або виготовленням товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

$\text{ПДВ}_{\text{ОЗ}}$ – сума податків, сплачених платником у зв'язку із придбанням (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі у разі їх ввезення на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або у ході передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності).

4. Визначаємо суму ПДВ для сплати в бюджет:

$$\text{ПДВ} = \text{ПДВ (ПЗ)} - \text{ПДВ (ПК)}. \quad (6.5)$$

Якщо за підсумками розрахунку витрати, включені до податкового кредиту перевищать суму податкового зобов'язання, то платник податку має право на бюджетне відшкодування ПДВ.

Згідно з пп. 14.1.18 ПКУ [17] «**бюджетне відшкодування** – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника».

За від'ємного значення суми, розрахованої за формулою (6.5), така сума:

ураховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди, а в разі відсутності податкового боргу;

або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх і звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України;

та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

Формування Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування здійснюється Міністерством фінансів України разом із Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в хронологічному порядку згідно з Постановою Кабінету Міністрів України [143].

На підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, після дня набуття узгодженою сумою статусу бюджетного відшкодування перераховує таку суму з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету, протягом п'яти операційних днів [17].

Якщо за результатами перевірок платника податку контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідом-

лення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави для відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Процес відшкодування ПДВ в Україні здійснюється протягом 35 календарних днів (30 календарних днів – на проведення камеральних перевірок декларацій з податку на додану вартість і 5 операційних днів – на здійснення відшкодування).

У зарубіжних країнах існують інші терміни бюджетного відшкодування ПДВ (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Тривалість відшкодування ПДВ у деяких країнах
(складено за [185])

Країни	Тривалість відшкодування ПДВ	Країни	Тривалість відшкодування ПДВ
Албанія	30 днів	Литва	30 днів
Вірменія	30 днів	Македонія	30 днів
Азербайджан	5 років	Молдова	45 днів
Боснія Герцеговина	60 днів	Чорногорія	30 – 60 днів
Білорусь	90 днів	Монголія	100 днів
Болгарія	90 днів	Польща	60 днів
Хорватія	30 днів	Росія	90 днів
Чехія	30 днів	Румунія	45 днів
Естонія	30 днів	Сербія	15 – 45 днів
Грузія	90 днів	Словакія	2 – 3 тижні
Угорщина	75 днів	Словенія	21 день
Казахстан	60 днів	Узбекистан	30 днів
Латвія	Три місяці – один рік	Україна	35 днів

Згідно з пп. 200.23 Податкового кодексу України [17] суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

Слід зауважити про невиконання цієї норми Податкового кодексу контролюючими органами; через що станом на 1.10.2017 р. заборгованість держави з бюджетного відшкодування ПДВ становила близько 930 млн грн [116].

6.5. Податкова документація з податку на додану вартість

Первинним документом з податку на додану вартість є податкова накладна, форма та порядок складання якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. [154].

Слід звернути увагу на те, що форма податкової накладної з 2016 р. зазнала дві зміни, які вносилися протягом року, а не з початку звітного року. Через це виникала неприпустима ситуація, коли зміни до ПКУ (які стосувалися, наприклад, реквізитів податкової накладної) набували чинності з 1 січня звітного року, а сама форма податкової накладної змінювалася тільки через певний час наказом Міністерства фінансів України.

Податкова накладна складається виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації, електронного підпису уповноваженої платником особи та має бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) у визначений термін (рис. 6.5).



Рис. 6.5. Терміни реєстрації податкових накладних

Порядок реєстрації податкових накладних в ЄРПН затверджено Постановами Кабінету Міністрів України [115, 142].

Однією з умов реєстрації податкових накладних в ЄРПН є наявність усіх обов'язкових реквізитів (рис. 6.6).

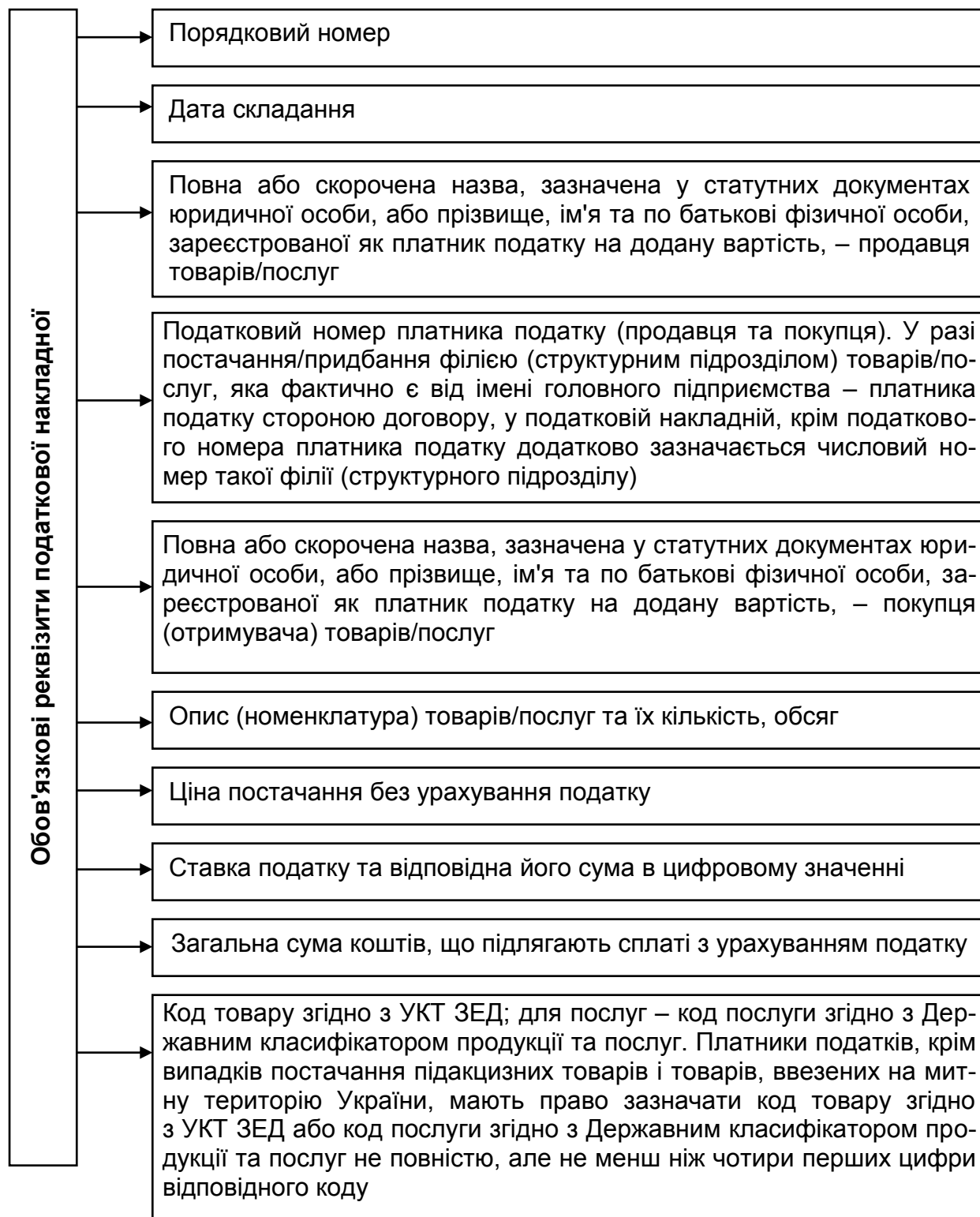


Рис. 6.6. Обов'язкові реквізити податкової накладної

Помилки в реквізитах до податкової накладної (окрім коду товару згідно з УКТ ЗЕД), які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар/послугу, що постачаються), період, сторони та суму податкових зобов'язань, не можуть бути причиною неприйняття податкових накладних у електронному вигляді.

Підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є [17]:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку; інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки. З метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 грн за день (без урахування ПДВ).

в) бухгалтерська довідка;

г) податкова накладна, складена платником податку, у випадку отримання послуг від нерезидента на митній території України, та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Податкова накладна може бути складена за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була складена на ці операції) у разі:

здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), розрахунки за які проводяться через касу/реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок постачальника);

виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку; інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер постачальника (продавця), крім тих, форма яких установлена міжнародними стандартами;

надання платнику податку касових чеків, що містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника).

Платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг, база оподаткування яких, визначена відповідно до ст. 188 і 189 Податкового кодексу України, перевищує фактичну ціну постачання таких товарів/

послуг, можуть скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведено податкову накладну з урахуванням сум податку, розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо для кожної операції з постачання товарів/послуг.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до ЄРПН є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

Платник податку має право зареєструвати в ЄРПН податкову накладну та/або розрахунок коригування, в яких загальна сума податку не перевищує суму, обчислену за формулою (6.6):

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} + \Sigma_{\text{Овердрафт}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}}, \quad (6.6)$$

де $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$ – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Митн}}$ – загальна сума податку, сплаченого платником у разі ввезення товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$ – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунку в системі електронного адміністрування податку, в тому числі рахунків у системі електронного адміністрування податку платника – сільськогосподарського підприємства, що обрало спеціальний режим оподаткування відповідно до ст. 209 Податкового Кодексу України;

$\Sigma_{\text{Овердрафт}}$ – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування відповідно до 209 Податкового Кодексу України;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$ – загальна сума податку за складеними податковими накладними та розрахунками коригування до податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань і результатів перевірок;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених платником податкових накладних і розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Якщо сума, визначена відповідно до формули (6.6), є меншою, ніж сума податку в податковій накладній та/або розрахунок коригування, які платник повинен зареєструвати в ЄРПН, то платник зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ.

Звітним (податковим) періодом є один календарний місяць. Платник податку може обрати у якості звітного (податкового) періоду календарний квартал, з урахуванням таких особливостей:

а) якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

б) якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть вибрати квартальний податковий період. Заява про вибір квартального податкового періоду подається контролюючому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року [87].

Звітним документом з ПДВ є податкова декларація, форма та порядок складання якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. [146]. Слід звернути увагу, що до форми декларації за два роки двічі вносилися зміни.

Декларація складається з трьох розділів і дев'яти додатків.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

У випадку застосування платником ПДВ квартального звітного (податкового) періоду декларація подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Література: [5; 17; 35; 97; 112; 116; 142; 143; 146; 154; 161; 162; 174 – 189].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Які існують класифікаційні ознаки ПДВ?
2. Які існують елементи ПДВ?
3. За якими ознаками класифікують платників ПДВ?
4. У яких випадках відбувається анулювання реєстрації платників ПДВ?
5. Назвіть, ставки ПДВ.
6. Назвіть дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ.
7. Назвіть основні дати виникнення податкового кредиту з ПДВ.
8. Наведіть обов'язкові реквізити до податкової накладної.
9. Назвіть терміни реєстрації податкових накладних в ЄРПН.
10. Назвіть звітні (податкові) періоди та терміни подання декларації з ПДВ за ці звітні (податкові) періоди.

Тестові завдання

1. У разі обов'язкової реєстрації особи як платника ПДВ реєстраційна заява подається до податкового органу не пізніше:

- а) 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій у 1 000 000 грн без ПДВ;
- б) 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій у 1 000 000 грн з ПДВ;
- в) 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій у 300 000 грн.

2. У разі здійснення експортних операцій датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ буде вважатися:

- а) дата отримання грошових коштів;
- б) дата оприбуткування товарів;
- в) дата оформлення митної декларації.

3. Підставою для проведення позапланової податкової перевірки платника ПДВ, який заявив суму ПДВ до відшкодування, є сума ПДВ, яка перевищує:

- а) 10 000 грн;
- б) 100 000 грн;
- в) 1 000 000 грн.

4. Реєстрація податкових накладних платниками ПДВ – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних запроваджується для платників цього податку, у яких сума ПДВ у одній податковій накладній становить:

- а) 5 000 грн;
- б) 7 500 грн;
- в) будь-яку суму.

5. З дотриманням усіх умов, передбачених ПКУ (ст. 187 та 198), у разі отримання послуг від нерезидента на території України у резидента будуть виникати:

- а) тільки податкові зобов'язання;
- б) тільки податковий кредит;
- в) податкові зобов'язання та податковий кредит.

6. Документом, що замінює податкову накладну, може бути:

- а) прибутковий касовий ордер;
- б) виписка банку;
- в) рахунок готелю.

7. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата:

- а) постачання товарів;
- б) оприбуткування товарів;
- в) отримання коштів.

8. Які звітні (податкові) періоди у ПКУ передбачено для ПДВ?

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарне півріччя.

9. Анулювання реєстрації платника ПДВ відбувається, якщо:

а) фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність;

б) особа заявила суму ПДВ до відшкодування;

в) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 6 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо загальна вартість оподатковуваних товарів/послуг, що надаються такою особою, за останні 6 календарних місяців була меншою від суми, визначеної Податковим кодексом.

10. Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є:

а) дата оформлення митної декларації;

б) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом;

в) дата отримання коштів на рахунок.

Практичні завдання

Завдання 6.1. Платник ПДВ 22.01.2017 р. подав декларацію з ПДВ за грудень 2016 р. Дайте оцінку правомірності дій платника податку з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

Завдання 6.2. Господарська операція з поставки товару на митній території України була проведена 15.01.2017 р. Платник податку зареєстрував податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних 2.02.2017 р. Дайте оцінку правомірності дій платника податку з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

Завдання 6.3. Платник ПДВ здійснив операцію щодо передання основних засобів у фінансовий лізинг 15.01.2017 р. Орендну плату за об'єкт основних засобів було отримано 5.02.2017 р. Податкові зобов'язання платником податку було відображено в декларації з ПДВ за січень. Дайте оцінку правомірності дій платника податку з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

7. Акцизний податок

Мета – вивчення теоретичних аспектів акцизного оподаткування в Україні; визначення економічної сутності акцизного податку; ознайомлення з еволюцією акцизного оподаткування в Україні; уточнення основних елементів акцизного податку.

Основні питання

7.1. Сутність і роль акцизного податку в податковій системі України.

7.2. Еволюція підакцизних товарів в Україні.

7.3. Платники, об'єкт і база оподаткування акцизним податком.

7.4. Ставки акцизного податку. Порядок обчислення акцизного податку.

7.5. Акцизні марки.

7.6. Податкова документація з акцизного податку та порядок його сплати.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: економічної сутності акцизного оподаткування, функцій та основних елементів акцизного податку;

уміння: визначати категорії підакцизних товарів, розраховувати суму акцизного податку до сплати в бюджет щодо різних видів підакцизних товарів;

комунікації: формулювати проблеми акцизного оподаткування в Україні з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійне рішення щодо планування діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням сплати акцизного податку.

Ключові терміни: акцизний податок, адвалорна ставка податку, підакцизні товари, специфічна ставка податку, спирт етиловий, тютюнові вироби, акцизна марка, акцизний склад, декларація з акцизного податку.

7.1. Сутність і роль акцизного податку в податковій системі України

Акцизний податок відносять до групи непрямих загальнодержавних податків, яким оподатковуються окремі групи товарів. Даний податок, як і всі інші непрямі, включається до складу ціни підакцизних товарів. Акцизний податок встановлено в більшості держав світу.

На відміну від ПДВ, акцизний податок в ланцюгу прямування підакцизного товару від виробника або імпортера до кінцевого споживача сплачується лише один раз. Припустимо, що виробник, реалізував підакцизний товар підприємству-посереднику, що провадить оптову торгівлю. Посередник, у свою чергу, реалізував цей товар іншому підприємству-посереднику, який продав підакцизний товар магазину, де і відбулася реалізація кінцевому споживачеві. У цьому ланцюгу сплатив і перерахував до бюджету акцизний податок лише виробник підакцизної продукції, включивши витрати на сплату акцизного податку до ціни товару і під час реалізації товару компенсувавши їх. Отже, в результаті дії **механізму перекладання податків** платником акцизу стає виробник підакцизної продукції, а особою, на яку перекладається податковий тягар, – кінцевий споживач.

Переваги акцизного оподаткування були наведені У. Петті в «Трактаті про податки та збори» [55; 83]:

справедливість оподаткування та добровільність сплати. Оскільки зазвичай акцизи встановлюються не на товари першої необхідності, сплата цього податку внаслідок споживання підакцизних товарів є добровільною. Сплачують тільки ті громадяни, які споживають підакцизні товари. Якщо особа не бажає або фінансово не спроможна сплачувати акциз, вона може відмовитися від вживання підакцизної продукції;

стимулює громадян до економії своїх коштів і зниження споживання підакцизних товарів;

сплачується тільки один раз за кожну одиницю підакцизної продукції;

акцизне оподаткування *дає чітку інформаційну картину щодо реальних доходів населення* та економічного зростання в державі.

Перевагою акцизного оподаткування слід вважати відносну простоту його адміністрування та контролю за його сплатою для держави.

Акциз, як і всі інші податкові платежі, виконує **дві основні функції**: фіскальну та регулятивну (рис. 7.1). З одного боку, акцизне оподаткування забезпечує надходження коштів до бюджету, а з іншого – через установлення переліку підакцизних товарів і ставок податку на такі товари регулює (в більшості випадків регулювання полягає в стримуванні) обсяги їх споживання та реалізації. Зазвичай включення певного виду товарів до складу підакцизних і встановлення ставки податку призводить до його істотного здорожання. Це робить споживання підакцизних товарів менш доступним для більшості громадян, унаслідок чого знижуються обсяги його споживання.

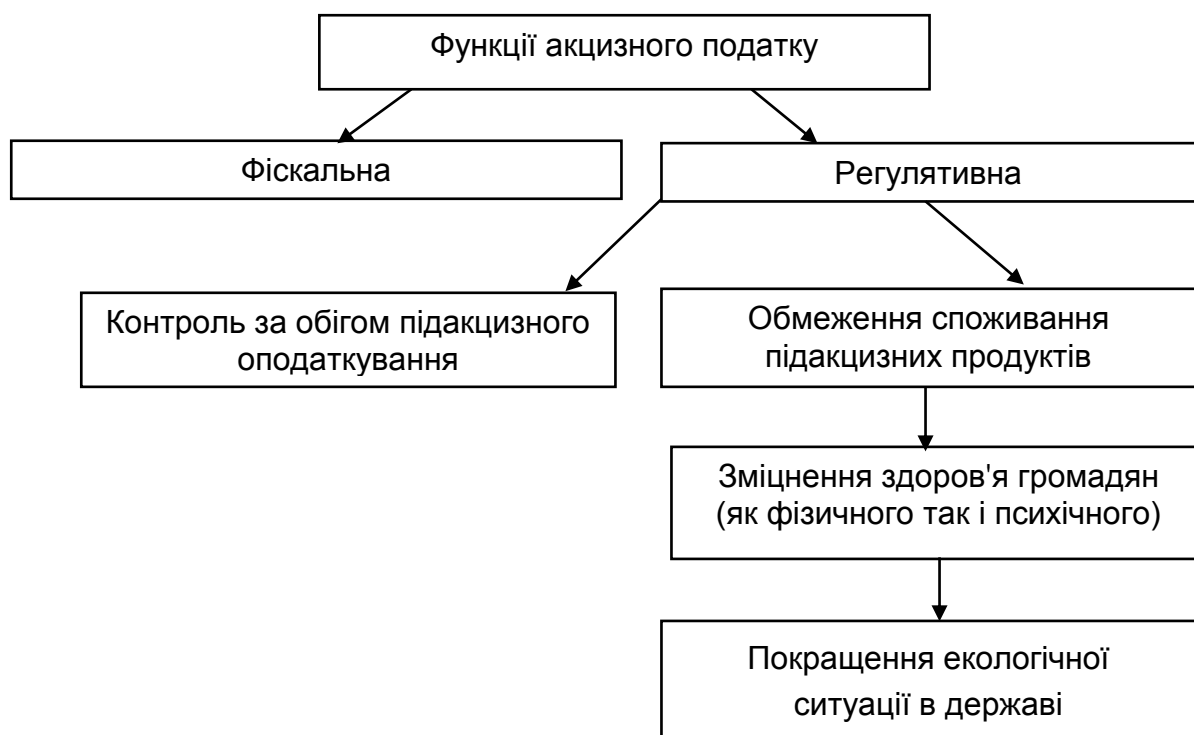


Рис. 7.1. **Функції акцизного податку в Україні**

Наразі в Україні спостерігається тенденція до посилення як фіскальної, так і регулятивної ролі акцизу щодо впливу на соціальні й економічні процеси, що відбуваються в державі. Так, протягом останнього десятиліття відбулося істотне зростання частки надходжень акцизного податку в доходах Державного бюджету України (з 6,5 у 2006 до 14,6 % у 2016 р.) і ВВП (з 1,8 у 2006 до 3,8 % у 2016 р.) (рис. 7.2).



Рис. 7.2. Частки надходжень акцизного податку в доходах Державного бюджету та ВВП [35]

Тенденція до посилення ролі акцизного оподаткування в Україні актуалізується в періоди економічних криз, коли в умовах зниження ділової активності зменшуються обсяги податкових надходжень до бюджету. У таких ситуаціях у нашій державі відбувається підвищення ставок акцизного податку. Оскільки цей податок традиційно встановлюється на товари з низькою еластичністю попиту за ціною, то збільшення ставок акцизу є потужним фіскальним інструментом, що застосовується в багатьох країнах для збільшення дохідної частини бюджету. Однак досить часто підвищення ставок податку на підакцизну продукцію призводить до зниження обсягів легальної реалізації підакцизних товарів і зростання тіньового сектора.

Акцизний податок включають до вартості окремих груп товарів, перелік яких визначається кожною державою окремо. Спираючись на вітчизняний та зарубіжний досвід акцизного оподаткування, можна констатувати, що товари, які оподатковуються акцизним податком зазвичай відповідають одній або кільком з наведених характеристик:

вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, яка їх споживає, або для навколишнього середовища. Установлення акцизу

на такі товари сприяє зниженню обсягів їх споживання у зв'язку з їх істотним здороженням, водночас дозволяючи державі компенсувати в фінансовому плані негативні наслідки пов'язані зі вживанням таких товарів (наприклад, збільшення витрат на медичне обслуговування населення);

товари, що *належать до категорії предметів розкоші*. Ціни на подібні товари зазвичай є дуже високими, тому дозволити собі їх придбання можуть лише дуже заможні громадяни. Установлення акцизу на такі товари зазвичай спрямоване на збільшення доходів бюджету;

виробництво підакцизних товарів *характеризується дуже високою рентабельністю*. У результаті встановлення акцизу на такі товари держава бере участь у розподіленні надприбутків такого виробництва;

сфера обігу товарів перебуває під державним контролем; недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої підакцизної продукції є надзвичайно важливим для держави завданням.

Отже, досить часто акцизний податок сплачують з тих товарів, вживання яких є шкідливим для споживачів та/або для суспільства загалом. Держава за рахунок доходів від надходжень акцизу може відшкодувати витрати на лікування громадян та усунення інших негативних наслідків для суспільства чи довкілля, що відбуваються внаслідок споживання підакцизної продукції. Так, у країнах ЄС поширене спрямування надходжень від акцизного податку до спеціальних фондів, кошти яких використовуються для фінансування витрат, пов'язаних з ремонтом доріг, лікуванням громадян від наслідків споживання алкогольної та тютюнової продукції. В Україні, наразі подібний підхід не застосовується, а надходження акцизу спрямовуються до загального фонду Бюджету.

7.2. Еволюція підакцизних товарів в Україні

Перші згадування щодо акцизного оподаткування зафіксовано в період існування Давньоримської держави. Акцизне оподаткування виникло на території сучасної України у X ст. Історично першими вітчизняними підакцизними товарами були пиво та мед. Згадка про «медову» данину та «бражне» мито із солоду, хмелю та меду зустрічається у літописах того періоду. Необхідність сплати мита з кожного «хмільного» короба за-

кріплена у договорі між Великим Новгородом і Тверським князем Ярославом у 1265 р.

Алкогольні напої обкладалися податками, що були прообразами сучасного акцизу, на території України впродовж майже всього періоду існування непрямого оподаткування. У XI ст. було сформовано дві системи справляння податків з алкоголю: «продаж пітій на вірі» та система відкупів.

«Продаж пітій на вірі» полягав у тому, що серед найбільш поважних громадян (воєвод, бояр) обиралися кабацькі голови, які контролювали обіг алкоголю та спрямування доходів від цього виду діяльності до казни. Дана система стимулювала розвиток хабарництва та корупції.

За системою відкупів держава передавала право збору податків на алкоголь за певну встановлену плату (відкуп) приватним особам (відкупникам). Негативним аспектом такої системи справляння податків було те, що більшість надходжень залишалася у відкупників, а не спрямовувалася до державної казни.

Тільки після реформ 1860-х рр. була остаточно скасована система відкупів і започаткована близька до сучасної система акцизного оподаткування. У той період акциз справлявся з солі, цукру, тютюну, сірників, алкогольних напоїв, меду та ін.

За часів Радянського Союзу розвиток акцизного оподаткування припав на 1920 – 1930-ті рр. Непрямі податки були включені в ціну таких продуктів, як горілка, коньяк, пиво, дріжджі, чай, сірники, парфумерія, косметика, свічі, резинові калоші, кава, мед, квас.

У незалежній Україні акцизний податок (до 2011 р. – акцизний збір) було впроваджено Законом України «Про акцизний збір» у 1991 р. [128]. За період існування акцизного оподаткування в Україні перелік підакцизних товарів не був стабільним.

Так, на початку вітчизняної історії акцизного оподаткування перелік підакцизних товарів був досить широким (табл. 7.1). Окрім традиційних для даного податку видів товарів (алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби, ювелірні вироби) до нього входили також «нетипові»: окремі види продуктів харчування, побутова техніка, окремі предмети домашнього вжитку.

Групи підакцизних товарів в Україні

Періоди	Підакцизні товари
1	2
1992 – 1996 рр.	<p>Спирт питний та етиловий, лікєро-горілочані вироби, вина та виноматеріали, пиво.</p> <p>Легкові, пасажирські та вантажно-пасажирські автомобілі.</p> <p>Тютюнові вироби.</p> <p>Шоколад і шоколадні вироби, кава.</p> <p>Ікра осетрових і лососєвих риб, делікатєсна продукція з м'яса та цінних видів риб.</p> <p>Цукор.</p> <p>Кольорові телевізори, відеотехніка.</p> <p>Шини для легкових, пасажирських вантажопасажирських автомобілів.</p> <p>Ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням.</p> <p>Високоякісні вироби з порцеляни.</p> <p>Вироби з кришталю.</p> <p>Хутрові вироби та вичинені шкурки.</p> <p>Натуральна шкіра й одяг з неї.</p> <p>Килими та килимові вироби машинного виробництва.</p> <p>Оцет харчовий (включено до підакцизних товарів з 1993 р.).</p> <p>Радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони (включено до підакцизних товарів з 1993 р.).</p> <p>Есенції харчові (включено до підакцизних товарів з 1993 р.)</p>
1996 – 1999 рр.	<p>Тютюн, тютюнові вироби.</p> <p>Спирт етиловий та алкогольні напої.</p> <p>Транспортні засоби та шини до них.</p> <p>Пиво.</p> <p>Кава.</p> <p>Ікра осетрових, замінник ікри, омари, шоколад.</p> <p>Одяг з натуральної шкіри, одяг хутровий з норки, нутрії, песця, лисиці.</p> <p>Частини тушок домашньої птиці.</p> <p>Ювелірні вироби.</p> <p>Набори кухонні або столові, які мають електролітичне покриття із дорогоцінних металів.</p> <p>Мікрохвильові печі.</p> <p>Магнітофони та інша звукозаписувальна апаратура.</p> <p>Апаратура відеозапису та відео відтворення.</p> <p>Аудіо- та відеокасети, компакт-диски.</p> <p>Рушніці, гвинтівки.</p> <p>Меблі для сидіння.</p> <p>Паливо (бензини, дистилляти)</p>

1	2
2000 – 2003 рр.	Тютюн, тютюнові вироби. Спирт етиловий та алкогольні напої. Транспортні засоби. Пиво солодове. Паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистиляти). Ювелірні вироби
2003 – 2007 рр.	Тютюн, тютюнові вироби. Спирт етиловий та алкогольні напої. Транспортні засоби. Пиво солодове. Паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистиляти)
2007 – 2012 рр.	Тютюн, тютюнові вироби. Спирт етиловий та алкогольні напої. Транспортні засоби та кузови до них. Пиво солодове. Паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистиляти)
2013 – 2014 рр.	Тютюн, тютюнові вироби. Спирт етиловий та алкогольні напої. Транспортні засоби та кузови до них. Пиво солодове. Паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистиляти). Цінні папери
2016 р.	Тютюн, тютюнові вироби. Спирт етиловий та алкогольні напої. Транспортні засоби та кузови до них. Пиво солодове. Паливо (бензини, легкі, середні та важкі дистиляти). Електрична енергія

Протягом 1990-х рр. перелік підакцизних товарів зазнавав змін, а перелік видів підакцизних товарів залишався досить широким [64].

Слід зазначити, що в цей період економіка України перебувала у кризовому стані, Державний бюджет потребував досить значних надходжень. Такий широкий перелік підакцизних товарів, з одного боку, забезпечував стабільні надходження акцизу до бюджету, проте з іншого – внаслідок здорожання товарів (велика частка яких припадала на харчові продукти та побутові товари широкого вжитку) зменшувалися можливості їх придбання для більшості громадян, рівень доходів яких був недостатньо високим. Це, в свою чергу, дещо сповільнювало розвиток економіки та перешкоджало швидкому її виходу з кризового становища.

Починаючи з 2000 р. перелік підакцизних товарів дещо звужився. У ньому залишилися переважно традиційні для більшості сучасних країн

підакцизні товари – алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, а також транспортні засоби та ювелірні вироби. Останні були вилучені з переліку підакцизних товарів у 2003 р. Протягом 2013 – 2014 рр. акцизним податком в Україні оподатковувалися також операції з цінними паперами.

Необхідно зауважити, що вітчизняний ринок цінних паперів перебуває на стадії становлення, а встановлення акцизу на операції з цінними паперами не сприяло його розвитку. Тому скасування акцизного оподаткування подібних операцій є позитивним з точки зору функціонування та розвитку вітчизняного ринку цінних паперів.

З 2016 р. перелік підакцизних товарів знову розширився, до його складу увійшла також електрична енергія [17]. Це відбулося відразу після скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію в рамках податкової реформи.

Таким чином, станом на початок 2018 р. в Україні виділяють такі групи підакцизних товарів: тютюнові вироби; алкогольні напої; паливо; транспортні засоби; електрична енергія.

У структурі надходжень акцизного податку переважають надходження від тютюнових виробів та нафтопродуктів; кожна з цих позицій забезпечує близько 40 % надходжень акцизу (рис. 7.3).

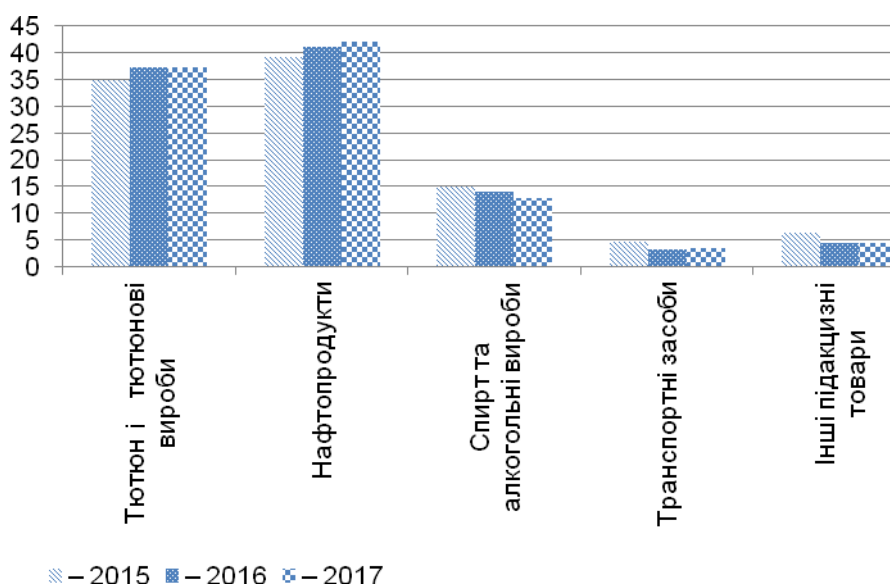


Рис. 7.3. Структура надходжень акцизного податку за видами підакцизної продукції у 2015 – 2017 рр. [35]

Слід зазначити, що в Україні перелік підакцизної продукції близький до встановленого в країнах ЄС (рис. 7.4).

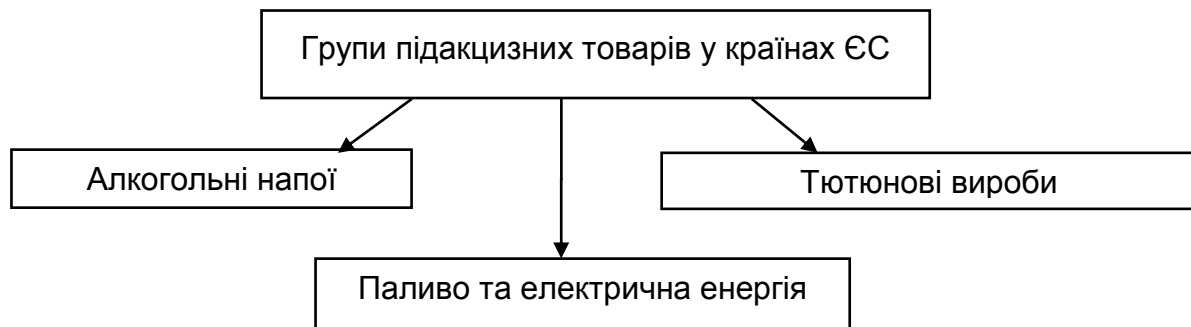


Рис. 7.4. Групи підакцизних товарів у ЄС [184]

Таким чином, в країнах ЄС транспортні засоби не є об'єктом оподаткування акцизним податком, на відміну від України.

7.3. Платники, об'єкт і база оподаткування акцизним податком

Основними елементами акцизного податку є платники, об'єкт та база оподаткування.

Платником акцизного податку є особа, на яку покладено обов'язок сплатити акцизний податок до бюджету. Відповідно до Податкового Кодексу [17] виділяють **види платників акцизного податку** (рис. 7.5).

Особа, яка *виробляє підакцизні товари* (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

Особа – *суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари* (продукцію) на митну територію України;

Фізична особа – резидент або нерезидент, яка *ввозить підакцизні товари* (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

Відповідно до Митного кодексу [13], громадяни, які досягли 18-річного віку, можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України в ручній поклажі або супроводжуваному багажі без сплати митних платежів та акцизу без письмового декларування у таких кількостях із розрахунку на одну особу:

200 сигарет, або 50 сигар, чи 250 грамів тютюну, або ці вироби в наборі загальною вагою, що не перевищує 250 грамів;

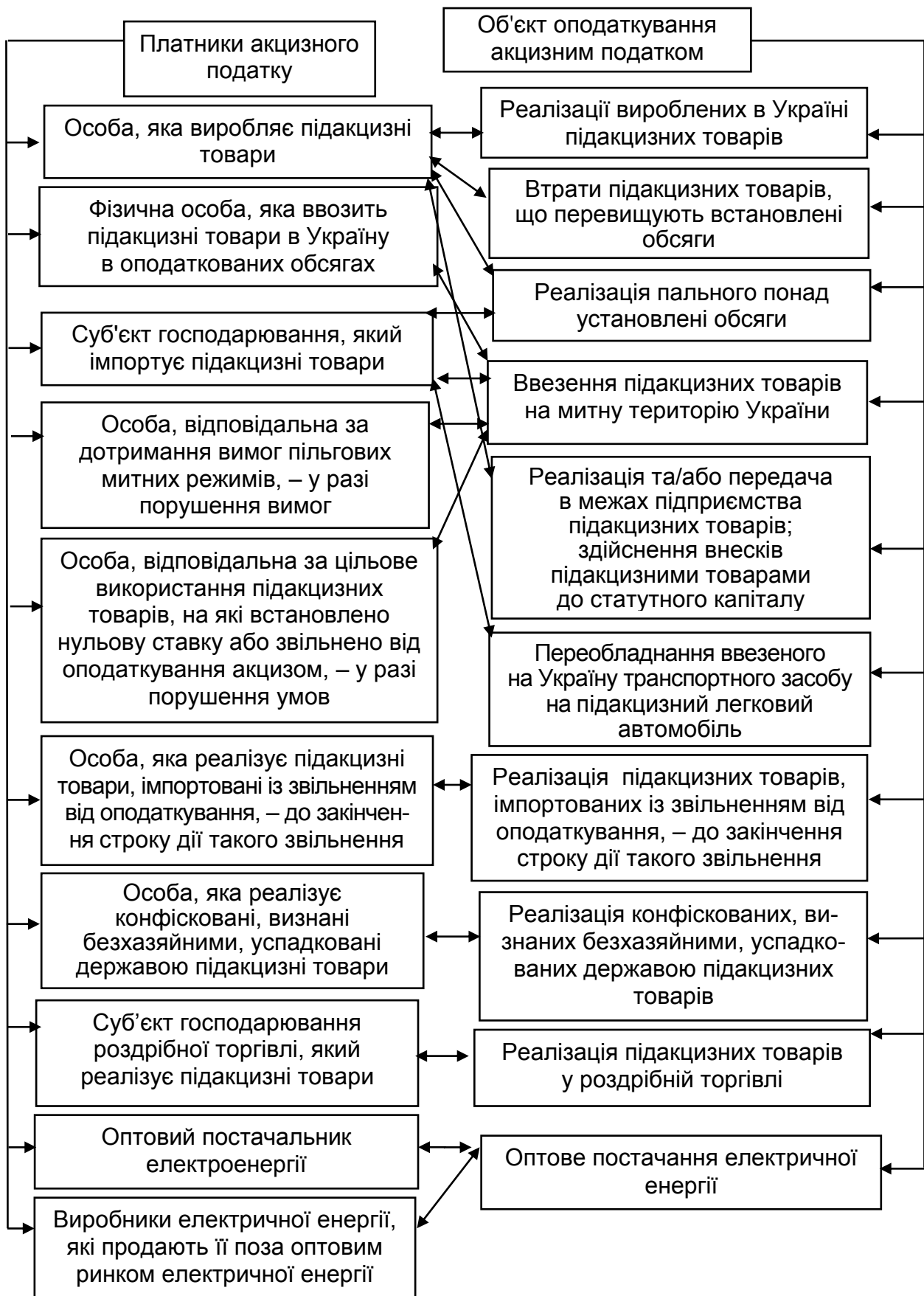


Рис. 7.5. Платники та об'єкт оподаткування акцизним податком

5 літрів пива, 2 літри вина, 1 літр міцних (із вмістом спирту більше 22 %) алкогольних напоїв.

А отже, фізичні особи, які ввозять алкогольні напої та тютюнові вироби в обсягах, що перевищують зазначені, стають платниками акцизного податку.

Особа, яка *реалізує конфісковані підакцизні товари*, підакцизні товари, визнані безхазяйними, підакцизні товари, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

Особа, яка *реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари* (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування, – до закінчення строку дії такого звільнення.

Особа, на яку *покладається дотримання вимог митних режимів*, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

Особа, на яку *покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів* (продукції), на які встановлено ставку податку 0 грн за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1 000 кг нафтопродуктів, у разі порушення таких умов.

Особа, на яку *зі здійсненням операцій з підакцизними товарами*, які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, *покладається виконання умов щодо цільового використання* підакцизних товарів – у разі порушення таких умов.

Особа – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів.

Оптовий постачальник електричної енергії.

Виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з [17]:

- 1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів;
- 2) реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів з метою власного споживання, промислової переробки,

своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами до статутного капіталу;

3) ввезення підакцизних товарів на митну територію України;

4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів; підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними; підакцизних товарів, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання; та підакцизних товарів, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування, – до закінчення строку, визначеного законодавством;

6) обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів, що перевищують встановлені;

7) реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

8) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу на підакцизний легковий автомобіль;

9) оптове постачання електричної енергії;

10) реалізації будь-яких обсягів пального понад встановлені, що:

а) отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

б) ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;

в) вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування акцизом, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Існує ряд випадків, коли відповідно до вітчизняного законодавства акцизний податок з операцій з підакцизними товарами не сплачується (рис. 7.6). Розрізняють операції з підакцизними товарами, що звільнені від оподаткування, та операції, що не підлягають оподаткуванню. В обох випадках акциз не сплачується, але за своєю економічною сутністю ці категорії операцій відрізняються. Не підлягають оподаткуванню акцизом ті операції, що пов'язані з експортом і за своєю економічною сутністю не підпадають під дію акцизного оподаткування, оскільки воно поширюється лише на внутрішній ринок.

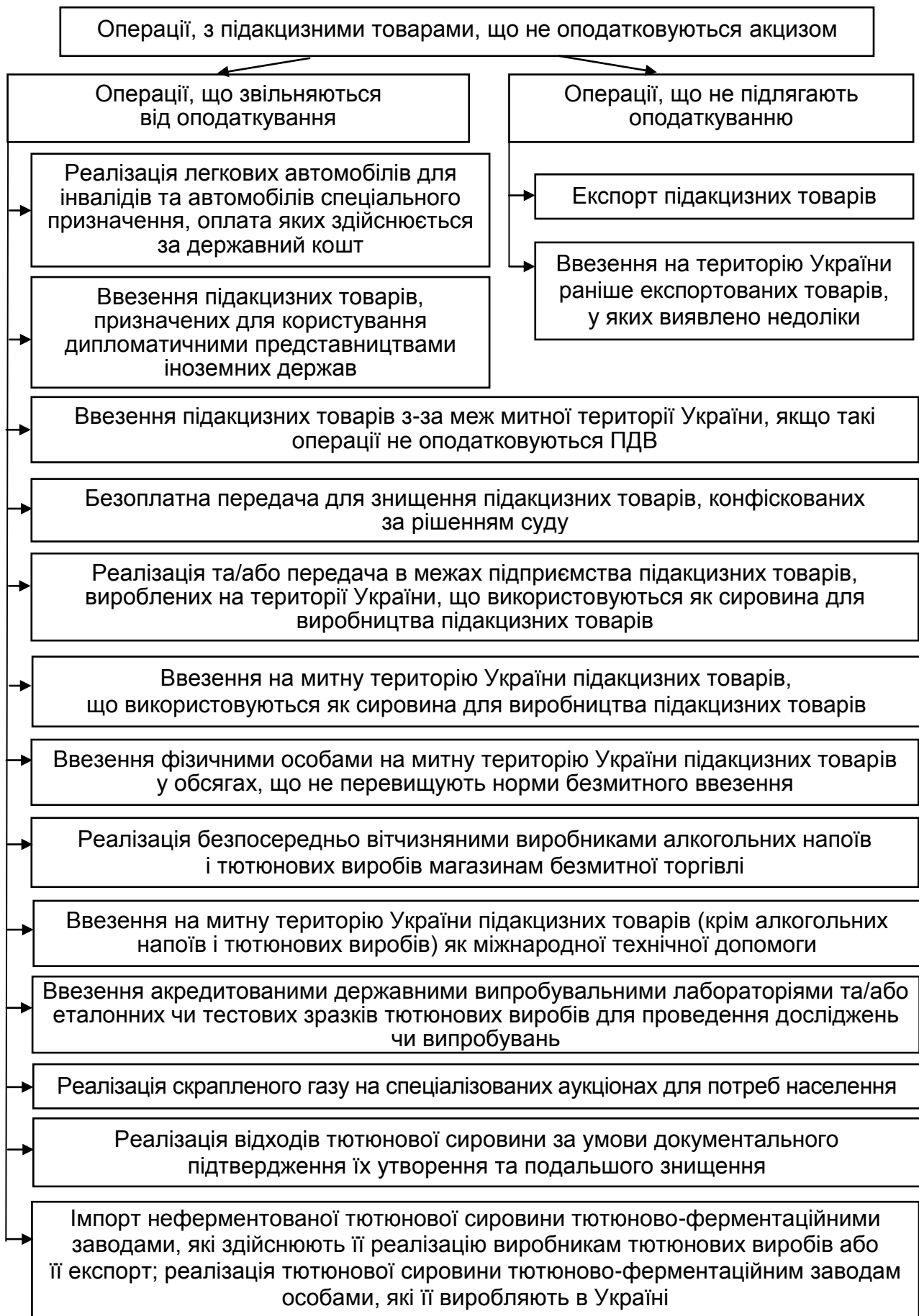


Рис. 7.6. Операції, не оподатковувані акцизним податком

Операції що звільнені від оподаткування за економічною сутністю, підпадають під акцизне оподаткування, але законодавчо для них закріплена пільга, що полягає в звільненні від оподаткування.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню [17]:

1) експорт підакцизних товарів платником податку за межі митної території України. Товари вважаються експортованими, якщо їх вивезення засвідчене належно оформленою митною декларацією; у тому числі, якщо відвантаження відбулося у звітному періоді, експортування – у наступному звітному періоді та на дату подання декларації з акцизного податку за звітний місяць наявна така митна декларація;

2) ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни-імпортера, для їх повернення експортеру. Такі підакцизні товари ввозяться їх продавцем (експортером) без подальшої реалізації на митній території України.

Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування [17]:

1) реалізація легкових автомобілів для інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

2) ввезення підакцизних товарів на митну територію України, призначених для офіційного користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав і для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

3) ввезення підакцизних товарів з-за меж митної території України, якщо не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави;

4) безоплатна передача для знищення підакцизних товарів, конфіскованих за рішенням суду, та товарів, що перейшли у власність держави

внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації в установленому законодавством порядку;

5) реалізація та/або передача в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів;

6) ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів, за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів, які реалізуються на митній території України або на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів;

7) ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом України;

8) реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі. Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно складена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника;

9) ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або як гуманітарної допомоги;

10) ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних чи тестових зразків тютюнових виробів для проведення досліджень чи випробувань;

11) реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

12) реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації;

13) ввезення на митну територію України неферментованої тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових

виробів або її експорт; реалізація тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України; реалізація ферментованої тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів.

Визначення бази оподаткування акцизним податком залежить від того, які ставки податку встановлено на кожний вид підакцизної продукції (рис. 7.7).



Рис. 7.7. База оподаткування акцизним податком

У разі **обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування може бути:**

1) вартість реалізованого товару, виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

2) вартість товарів, що ввозяться на митну територію України за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

3) вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;

4) вартість (з податком на додану вартість і без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів.

У разі обчислення **акцизного податку із застосуванням специфічних ставок** з підакцизних товарів **базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях вимірювання ваги, обсягу, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.**

7.4. Ставки акцизного податку.

Порядок обчислення акцизного податку

В Україні, відповідно до чинного законодавства, на підакцизні товари можуть бути встановлені ставки трьох видів:

адвалорні (відсоткові);

специфічні, виражені у твердій сумі з одиниці реалізованого товару (продукції);

комбіновані, що включають застосування адвалорних й специфічних ставок одночасно [17].

Ставки на більшість підакцизних товарів в Україні є специфічними, встановленими у твердій сумі з одиниці товару в фізичному вираженні. У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок податку з підакцизних товарів базою оподаткування є їх величина, визначена в фізичних одиницях вимірювання ваги, обсягу, кількості товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

На частину товарів (паливо, автомобілі) ставки встановлені в євро, а на інші (алкогольні напої, тютюнові вироби) – в національній грошовій одиниці. До липня 2003 р., ставки на алкоголь і тютюн були встановлені в екю, а зі скасуванням цієї грошової одиниці – в євро.

Використання специфічної ставки податку в більш стабільній іноземній валюті дозволяє певним чином захистити бюджетні надходження від коливання курсів валют. У таких випадках податок з товарів, вироблених на митній території України та на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті. Такий податок розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару, та залишається незмінним протягом кварталу [17].

Акцизний податок розраховується за ставками в твердих сумах з одиниці реалізованої продукції за формулою (7.1). Такий порядок розрахунку акцизу застосовується для спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива, а також моторних транспортних засобів та автомобілів.

$$A = c \times K, \quad (7.1)$$

де A – сума акцизного податку до сплати;

c – ставка акцизного податку в твердій сумі;

K – кількість товару в одиницях фізичного вимірювання.

Ставки акцизного податку на окремі види алкогольних напоїв наведено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Ставки акцизного податку, виражені в твердих сумах,
на деякі види алкогольних продуктів, що діють у 2018 р.
в Україні [17]**

Опис товару	Одиниця вимірювання	Ставка в грн
1	2	3
Пиво із солоду (солодове)	грн за літр	2,78
Вина виноградні натуральні	грн за літр	0,01
Вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені)	грн за літр	8,02
Вина ігристі. Вина газовані	грн за літр	11,65
Сидр і перрі (без додання спирту)	грн за літр	1,06

1	2	3
Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту менше 80 % об'ємних одиниць. Спиртові дистилляти та спиртні напої, вироблені шляхом перегонки. Лікери та інші напої, що містять спирт	грн за 1 літр 100-відсоткового спирту	126,96
Тільки продукти зі вмістом спирту етилового 8,5 % і більше об'ємних одиниць	грн за 1 літр 100-відсоткового спирту	169,27

Необхідно звернути увагу на порядок розрахунку акцизного податку для горілки та лікери-горілочаних напоїв, що містять спирт етиловий, неденатурований. Для таких напоїв необхідно враховувати їх міцність, тобто частку 100-відсоткового спирту в їх вмісті.

Обіг алкогольних напоїв перебуває під контролем держави. Розмір мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв установлюється на державному рівні. Це пов'язане зі здійсненням заходів з державного регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв [138].

Якщо ставка акцизного податку встановлена в євро, то сума податку до сплати розраховується за формулою (7.2):

$$A = c \times E \times K, \quad (7.2)$$

де E – курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

Ставки акцизного податку на транспортні засоби встановлюються у євро. Розмір ставки акцизу за таким видом продукції залежить від об'єму циліндрів двигунів, а також від того, чи є новим транспортний засіб.

Ставка акцизного податку на паливо встановлюється у твердих сумах у євро, а одиницею вимірювання встановлено об'єм у літрах, приведених до $t\ 15^{\circ}\text{C}$ (табл. 7.3). Слід зазначити, що до 2015 р. ставка встановлювалася в євро на 1 000 кг палива. Зміна в підході до встановлення ставок акцизу на пальне пов'язана з гармонізацією вітчизняного податкового законодавства з законодавством ЄС, де існує подібний підхід до встановлення ставок.

Ставки акцизного податку на деякі види пального в 2018 р. [17]

Види палива	Ставка акцизного податку у євро за 1 000 л, приведених до t 15° C
Бензини моторні зі вмістом свинцю 0,013 г/л	213,5
Паливо для реактивних двигунів	27
Паливо рідке (мазут) для специфічних процесів переробки	139,5
Скраплений газ природний	3,67
Скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази	52
Бензол	195
Біодизель та його суміші (що не містять або містять менше 70 мас. % нафти або нафтопродуктів, отриманих з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот	106

Акцизний податок на сигарети розраховується одночасно за адвалорними та специфічними ставками таким чином.

Спочатку обчислюється акцизним податком за ставками у відсотках до обороту з продажу в такому порядку:

1) визначаємо оподатковуваний оборот (7.3) за встановленими виробником або імпортером максимальними роздрібними цінами, без урахування податку на додану вартість та акцизного податку, – окремо за кожним видом товару. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари встановлюються виробниками або імпортерами товарів шляхом їх декларування. Продаж у роздрібній торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, не може здійснюватися за цінами, вищими за максимальні роздрібні ціни, збільшені на суму акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами:

$$O = (M - A - \text{ПДВ}) \times K, \quad (7.3)$$

де O – оподатковуваний оборот;

M – максимальна роздрібна ціна за кожним видом товару (продукції);

A – сума акцизного податку в складі максимальної роздрібної ціни;

ПДВ – сума ПДВ у складі максимальної роздрібної ціни;

K – кількість товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну, в одиницях вимірювання;

2) обчислюємо суму акцизного податку за кожним видом товарної продукції, на який встановлено максимальну роздрібну ціну:

$$A = C \times O, \quad (7.4)$$

де A – сума акцизного податку за ставками у відсотках до обороту з реалізації за кожним видом товару;

C – ставка акцизного податку, встановлена у відсотках до обороту з реалізації;

O – оподаткований оборот за кожним видом товару;

3) розраховуємо акцизне податкове зобов'язання за ставкою у твердих сумах за формулою (7.1);

4) сума акцизного податку з тютюнових виробів, якщо ставка встановлена одночасно у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), обчислюється шляхом додавання сум акцизного податку, обчислених за такими ставками, за кожним видом товару та для кожної максимальної роздрібною ціни окремо:

$$A = A1 + A2, \quad (7.5)$$

де $A1$ – сума акцизного податку, обчислена за ставками у відсотках до обороту з реалізації;

$A2$ – сума акцизного збору, обчислена за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Розрахована в результаті застосування наведено алгоритму сума акцизного зобов'язання на тютюнові вироби порівнюється з сумою мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку за кожну власну назву сигарет (з додатковою інформацією), обчислене одночасно за ставками у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), не може бути меншим за мінімальне акцизне податкове зобов'язання.

У 2018 р. було запроваджено поступове підвищення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів (до 2025 року) (табл. 7.4). Передбачено щорічне збільшення ставок на тютюнові вироби на період 2019 – 2025 рр. приблизно на 20 % щорічно до досягнення рівня 90 євро за 1 000 штук. Такий рівень ставок акцизу на тютюнові вироби наблизить рівень цін на такі товари в Україні до рівня цін у країнах ЄС.

Таблиця 7.4

**Ставки акцизу на тютюнові вироби, заплановані
на 2025 р. [17]**

Види товару	Одиниця вимірювання	Специфічна ставка	Мінімальне акцизне зобов'язання	Ставка в % до обороту
Сигарети без фільтра, цигарки	грн за 1 000 шт.	2 071	2 770,5	12
Сигарети з фільтром	грн за 1 000 шт.	2 071	2 770,5	12

На електроенергію встановлена адвалорна ставка, що дорівнює 3,2 %. Розрахунок акцизного зобов'язання до сплати за цим підакцизним товаром розраховується за формулою (7.6):

$$A = C \times B, \quad (7.6)$$

де А – сума акцизного податку за ставками у відсотках;

С – ставка акцизного податку;

В – вартість товару.

З 1.01.2015 р. було впроваджено акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів, встановлюваний місцевими радами. Цей вид акцизу поширювався на алкогольні напої, тютюнові вироби та пальне, однак у 2017 р. податок щодо пального було скасовано.

Ставка роздрібного акцизу з алкоголю та тютюну є адвалорною та дорівнює 5 % від роздрібної ціни з ПДВ. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібної тор-

гівлі підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції. Акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлею підакцизних товарів не включається до максимальної роздрібною ціни.

Акцизний податок з роздрібних продажів нараховується на вартість (роздрібну ціну продажу) з податком на додану вартість підакцизних товарів, (роздрібний акциз не включається до бази оподаткування ПДВ таких операцій).

Сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів розраховується за формулою (7.7):

$$ПЗ_а = ФРЦ : 105 \times 5, \quad (7.7)$$

де ФРЦ – фактична роздрібна ціна (ціна у фіскальному чеку) з урахуванням ПДВ і нарахованого на цю ціну акцизного податку;

ПЗ_а – сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів.

Сума податкового зобов'язання з ПДВ буде складати (7.8):

$$ПЗ_{пдв} = (ФРЦ - ПЗ_а) : 120 \times 20, \quad (7.8)$$

де ПЗ_{пдв} – сума податкового зобов'язання з ПДВ.

Наведена формула розрахунку акцизного податку з роздрібних продажів застосовується у випадку, коли фактична роздрібна ціна (ціна у фіскальному чеку) включає ПДВ та акцизний податок з роздрібних продажів.

Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку залежить від характеру операцій з підакцизними товарами [17]:

у випадку реалізації підакцизних товарів, вироблених на митній території України виробниками, датою виникнення податкових зобов'язань з акцизу є дата фактичної реалізації;

у разі імпорту підакцизної продукції датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання митної декларації для митного оформлення або дата нарахування акцизного податкового зобов'язання контролюючим органом;

у випадку псування, знищення, втрати підакцизного товару датою виникнення податкового зобов'язання є дата складання відповідного акту;

у випадку використання підакцизних товарів для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання;

у випадку постачання електроенергії датою виникнення податкових зобов'язань є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії;

у разі реалізації підакцизних товарів суб'єктами роздрібної торгівлі датою виникнення податкових зобов'язань є дата здійснення розрахункової операції;

у разі переобладнання вантажного транспортного засобу на легковий автомобіль датою виникнення податкових зобов'язань є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху.

7.5. Марки акцизного податку

Для алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що реалізуються на території України, обов'язковим є маркування марками акцизного податку.

Марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність їх ввезення та реалізації на території України. Наявність маркування на продукті підтверджує те, що він не є фальсифікованим і з нього сплачено акцизний податок [17].

Обов'язковому маркуванню підлягають алкогольні напої зі вмістом спирту етилового понад 8,5 % об'ємних одиниць; якщо в напої вміст спирту етилового складає від 1,2 до 8,5 % об'ємних одиниць, то такий продукт не маркується. Алкогольні напої та тютюнові вироби, що експортуються, також не підлягають маркуванню.

Обов'язковими реквізитами кожної марки акцизного податку на алкогольні напої є окремий номер, місяць і рік випуску марки та позначення про суму сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції (крім суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі алкогольних напоїв).

Обов'язковими реквізитами кожної марки акцизного податку на тютюнові вироби є окремий номер і позначення про квартал і рік випуску марки. Виробники й імпортери тютюнових виробів ведуть облік і звітують про використання за видами марок (ТІ – «тютюн імпортований», ТВ – «тютюн вітчизняний») у кількісному виразі.

Зразки марок акцизного податку затверджуються Кабінетом Міністрів України. Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України за дизайном і кольором (рис. 7.8 – 7.15) [141].



Рис. 7.8. Зразок акцизної марки для лікєро-горілочаної продукції вітчизняного виробництва



Рис. 7.9. Зразок акцизної марки для виноробної продукції вітчизняного виробництва



Рис. 7.10. Зразок акцизної марки для лікєро-горілочаної продукції імпортованого виробництва



Рис. 7.11. Зразок акцизної марки для виноробної продукції імпортованого виробництва



Рис. 7.12. Зразок акцизної марки для тютюнових виробів вітчизняного виробництва з фільтром



Рис. 7.13. Зразок акцизної марки для тютюнових виробів вітчизняного виробництва без фільтру



Рис. 7.14. Зразок акцизної марки для тютюнових виробів імпортного виробництва з фільтром



Рис. 7.15. Зразок акцизної марки для тютюнових виробів імпортного виробництва без фільтру

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на підставі:

довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (щодо алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;

звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;

платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Кількість акцизних марок, яку можуть придбати виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники тютюнових виробів та алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий неденатурований, визначають потребу в марках акцизного податку з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції.

Продаж марок акцизного податку імпортерів здійснюється на основі заявки-розрахунку та платіжних документів, що підтверджують внесення плати за марки та сплату податку до відповідного бюджету.

Плата за марки акцизного податку зараховується до державного бюджету та використовується для фінансування витрат, пов'язаних з їх виробництвом, зберіганням та реалізацією. Розмір плати за одну акцизну марку для алкогольних напоїв становить 0,1926, для тютюнових виробів – 0,091 грн [141].

7.6. Податкова документація з акцизного податку та порядок його сплати

Базовий податковий період для акцизного податку дорівнює календарному місяцю. Платники податку (крім імпортерів) подають щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду контролюючому органу за місцем реєстрації **декларацію з акцизного податку**. Вона складається з шести розділів і містить 10 додатків.

Строки сплати акцизу з товарів, вироблених на митній території України, залежать від виду підакцизної продукції та характеру операції. У загальному випадку суми акцизу перераховуються до бюджету платниками протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем 20-денного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період. Однак іноді застосовуються інші строки сплати податку.

Акциз з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, а також вин виноградних з доданням спирту та міцних вин, зброджених напоїв з доданням спирту сплачується у разі придбання акцизних марок.

Акциз з тютюнових виробів сплачується до бюджету протягом 5 робочих днів після отримання акцизних марок з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації.

Акциз, що сплачує власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачується виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням – іншій особі.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів сплачується до або в день подання митної декларації. У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на територію України акциз сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

У разі реєстрації у органах внутрішніх справ переобладнаного вантажного транспортного засобу на легковий автомобіль обов'язковою умовою є пред'явлення квитанції або платіжного доручення про сплату податку.

З березня 2016 р. було впроваджено Систему електронного адміністрування реалізації пального (СЕРАП) та акцизну накладну – обов'язковий електронний документ, який складається для здійснення всіх операцій з реалізації пального на внутрішньому ринку та реєструється в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Функціонування СЕРАП забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії палива.

За реалізації пального платник акцизу зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії реалізованого пального та зареєструвати її в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Також платник податку зобов'язаний скласти акцизну накладну на обсяги пального, використаного для власного споживання; реалізованого та/або використаного для виробництва непідакцизної продукції.

Акцизна накладна складається платником податку в день реалізації пального щодо кожної повної або часткової операції з реалізації паль-

ного. Накладна підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних не пізніше 15 календарних днів, наступних за датою складання.

Виявлення розбіжностей даних декларацій з акцизного податку та даних Єдиного реєстру акцизних накладних є підставою для проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки особи, яка реалізує пальне, й у відповідних випадках – отримувача пального.

У результаті впровадження СЕАРП та акцизних накладних посилено податковий контроль за операціями з реалізації пального, що сприяє захисту обсягу бюджетних надходжень та нівелюванню проблеми фальсифікованої продукції на ринку пального.

Література: [5; 11; 12; 15; 17; 35; 64; 114; 128; 134; 141; 171; 187].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Які товари в Україні відносять до підакцизних?
2. До якого виду податків належить акциз?
3. Які функції виконує акцизний податок?
4. Назвіть платників акцизного податку.
5. Дайте характеристику регулятивного впливу акцизного оподаткування на економічні, соціальні та екологічні процеси в державі.
6. Які операції з підакцизними товарами не оподатковуються акцизом?
7. Який порядок розрахунку акцизу на сигарети?
8. Який податковий період встановлено для акцизного податку?
9. Які види ставок акцизу застосовуються в Україні?
10. Коли сплачується акцизний податок з алкогольних напоїв, що містять спирт етиловий денатурований?

Тестові завдання

1. *Акцизний податок – це:*
 - а) непрямий загальнодержавний податок;
 - б) непрямий загальнодержавний збір;

- в) непрямий місцевий податок;
- г) прямий загальнодержавний податок.

2. Платником акцизного податку є:

- а) особа, яка на митній території України надає послуги, пов'язані з транзитом пасажирів або вантажів через митну територію України;
- б) виробник лікєро-горілкової продукції на митній території України;
- в) особа, яка на митній території України виробляє та реалізує ювелірні вироби;
- г) громадянин України, який ввозить на її територію літрову пляшку горілки.

3. Об'єктом оподаткування акцизом є:

- а) експорт підакцизних товарів за межі території України;
- б) реалізація на митній території України тютюнових виробів і алкогольних напоїв;
- в) ввезення на митну територію України вантажного транспортного засобу;
- г) ввезення на митну територію України кави.

4. Акцизний податок сплачується до бюджету підприємствами-виробниками, які реалізують алкогольні напої, що містять спирт етиловий денатурований:

- а) протягом 5 робочих днів після отримання акцизних марок;
- б) щомісяця, до 16 числа;
- в) не пізніше дня отримання готової продукції;
- г) за фактом придбання марок акцизного податку.

5. Акцизний податок сплачується до бюджету підприємствами-виробниками, що реалізують сигарети:

- а) протягом 5 робочих днів після отримання акцизних марок;
- б) щомісяця, до 16 числа;
- в) не пізніше дня отримання готової продукції;
- г) за фактом придбання марок акцизного податку.

6. Основним звітним документом з акцизного податку є:

- а) декларація;
- б) податкова накладна;
- в) звіт;
- г) акцизна марка.

7. Звітність, у якій розраховується акцизний податок, подається:

- а) не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним місяцем;
- б) не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем;
- в) не пізніше 20 числа кварталу, наступного за звітним кварталом;
- г) не пізніше 10 числа кварталу, наступного за звітним кварталом.

8. Податковим періодом з акцизного податку є:

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарний рік;
- г) устанавлюється окремо за кожним видом підакцизної продукції.

9. Акцизним податком у роздрібній торгівлі оподатковуються такі види підакцизної продукції:

- а) алкогольні напої;
- б) тютюнові вироби;
- в) паливо;
- г) електроенергія.

10. Який вид ставки акцизу встановлено щодо електроенергії:

- а) адвалорна;
- б) виражена у твердій сумі;
- в) комбінована?

Практичні завдання

Завдання 7.1. Підприємство-виробник алкогольної продукції в звітному періоді реалізувало 1 200 пляшок горілки (об'єм 0,5 л) міцністю 40 С°. Розрахуйте суму акцизного податку, яку воно повинно сплатити.

Завдання 7.2. Підприємство-виробник сигарет у звітному періоді реалізує 2 400 пачок сигарет без фільтру (20 сигарет у пачці) за максимальною роздрібною ціною 15 грн. Розрахуйте, суму акцизного податку, яку воно повинно сплатити.

Завдання 7.3. Магазин «Метр» реалізує пляшку горілки (об'єм 0,5 л.) міцністю 40 С° за ціною 90 грн. Ціна вказана з урахуванням ПДВ та акцизного податку. Розрахуйте, яка сума роздрібного акцизу включена в ціну товару.

8. Мито

Мета – вивчення теоретичних аспектів митного оподаткування в Україні; особливостей, принципів і методів визначення митної вартості; ознайомлення зі ставками мита та порядком його справляння.

Основні питання

- 8.1. Економічна сутність мита.
- 8.2. Поняття, принципи та методи визначення митної вартості.
- 8.3. Види та ставки мита.
- 8.4. Порядок справляння та сплати мита.
- 8.5. Податкова документація з мита.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: економічної сутності мита, його функцій та елементів, принципів визначення митної вартості;

уміння: визначати митну вартість товарів, що ввозяться на митну територію України; визначати суму ввізного та вивізного мита до сплати;

комунікації: формулювати проблеми митного законодавства з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: ухвалення самостійного рішення щодо визначення митної вартості товару та визначення розміру мита, які буде сплачувати суб'єкт господарювання.

Ключові терміни: мито, митниця, зона вільної торгівлі, митна вартість, принципи визначення митної вартості, ввізне мито, вивізне мито, ставки мита, митне законодавство, Митний кодекс України.

8.1. Економічна сутність мита

Мито – це непрямий загальнодержавний податок, який справляється у разі переміщення (ввезення або вивезення) товарів через митний кордон України.

Мито в економічній системі держави є важливим інструментом, спрямованим на регулювання міжнародної торгівлі та забезпечення бю-

джетних надходжень. Установлюючи мито на ввезення певних видів продукції на свою територію, кожна держава захищає внутрішній ринок від зарубіжних товаровиробників. Собівартість їх продукції буде включати в себе мито, на відміну від товарів вітчизняних виробників, а отже, вітчизняна продукція матиме істотні конкурентні переваги на ринку. Однак водночас наявність високого мита на імпортні товари не стимулює вітчизняних виробників до підвищення конкурентоспроможності за рахунок удосконалення продукції, підвищення рентабельності виробництва, впровадження новітніх технологій. У світовій економічній теорії історично склалися дві альтернативні точки зору щодо впливу ввізного мита на розвиток національної економіки:

протекціонізм. Представники даної теорії (Ф. Ліст) підкреслюють необхідність захисту національних товаровиробників і стримування імпорту шляхом упровадження високих тарифних (митних) і нетарифних бар'єрів [55];

вільна торгівля. Прибічники цієї системи поглядів (А. Сміт, Д. Рикардо) вважають, що держава взагалі повинна не втручатися в торгівельні відносини між суб'єктами, не створювати тарифних і нетарифних обмежень на шляху міждержавного прямування товарів. Це дозволяє уникнути втрат від викривлень у міжнародній торгівлі, пов'язаних з митним захистом [55].

У сучасному світі, формуючи та проводячи митну політику, держави зазвичай комбінують обидві системи поглядів.

Мито виконує характерні для всіх податків фіскальну та регулятивні функції (рис. 8.1).

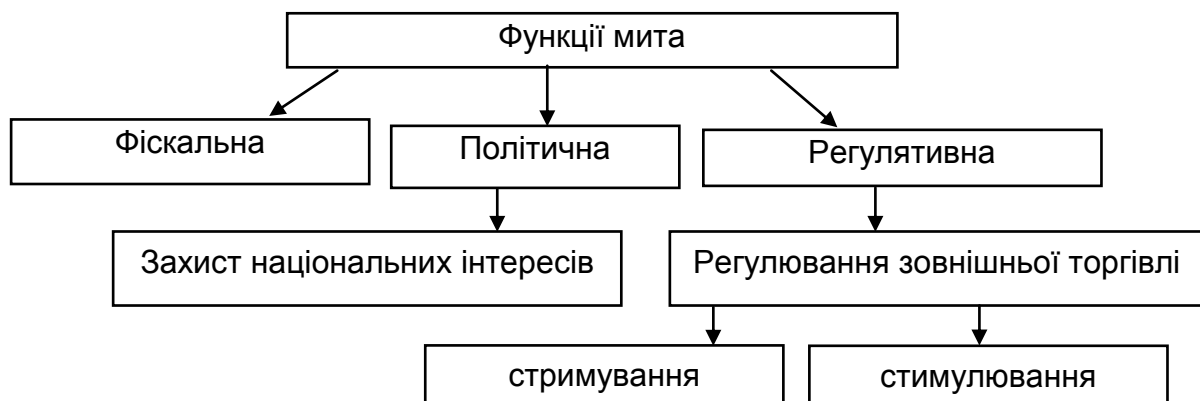


Рис. 8.1. Функції мита

З точки зору реалізації фіскальної функції, мито порівняно з іншими податками, не забезпечує істотної частки податкових надходжень до Державного бюджету України (рис. 8.2). Так, протягом 2009 – 2017 рр. частка надходжень податків на міжнародну торгівлю (ввізне та вивізні мито) стабільно складала близько 3 %. Виняток становить 2015 р., коли спостерігалось істотне збільшення частки митних платежів, пов'язане з реалізацією заходів митної політики держави.



Рис. 8.2. Частка надходжень податків на міжнародну торгівлю до Державного бюджету [35]

У структурі надходжень податків на міжнародну торгівлю переважає ввізне мито (рис. 8.3), обсяги надходжень якого значно перевищують надходження вивізного мита.



Рис. 8.3. Надходження ввізного та вивізного мита до Державного бюджету України [35]

Отже мито, попри на порівняно невисоку фіскальну значущість мито є важливим для податкової системи держави, істотно впливаючи на розвиток зовнішньої торгівлі.

8.2. Поняття, принципи та методи визначення митної вартості

Відповідно до Митного кодексу України [13], **митною вартістю товарів**, які переміщуються через митний кордон України, є їх вартість, що використовується для митних цілей. Вона базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари. Оскільки ставка мита в більшості випадків є адвалорною, то визначення митної вартості необхідно для того, щоб розрахувати суму мита до сплати, а також для впровадження інших заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності України, ведення митної статистики та розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки (рис. 8.4).

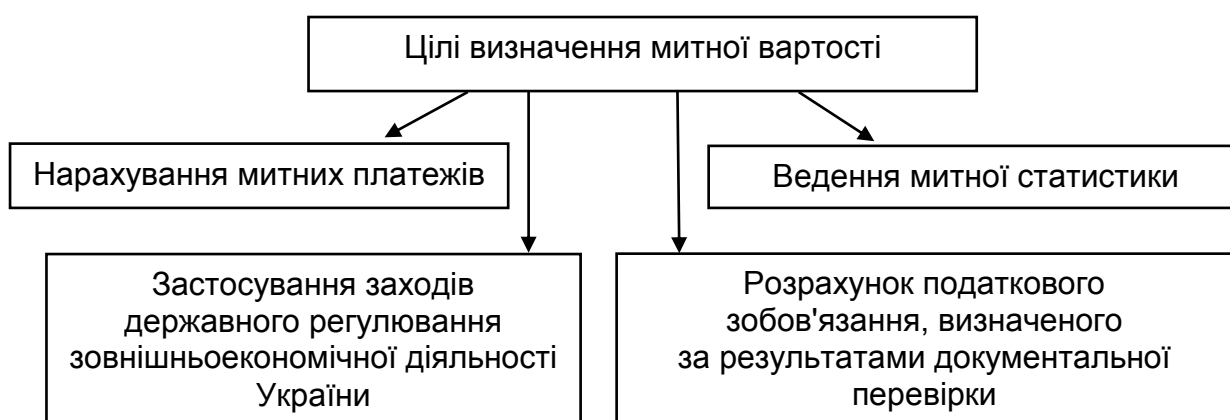


Рис. 8.4. Цілі визначення митної вартості

Визначення митної вартості для товарів, які ввозяться на територію України у митному режимі імпорту, може здійснюватися за допомогою шести методів (рис. 8.5).

Основним методом визначення митної вартості є метод за ціною договору (контракту) щодо імпортованих товарів, що базується на визначенні вартості операції. Якщо митну вартість не можна визначити цим методом, використовують другорядні методи – за певною послідовністю

(див. рис. 8.5). Кожний наступний метод застосовується лише в тому випадку, якщо не має можливості застосувати попередній.

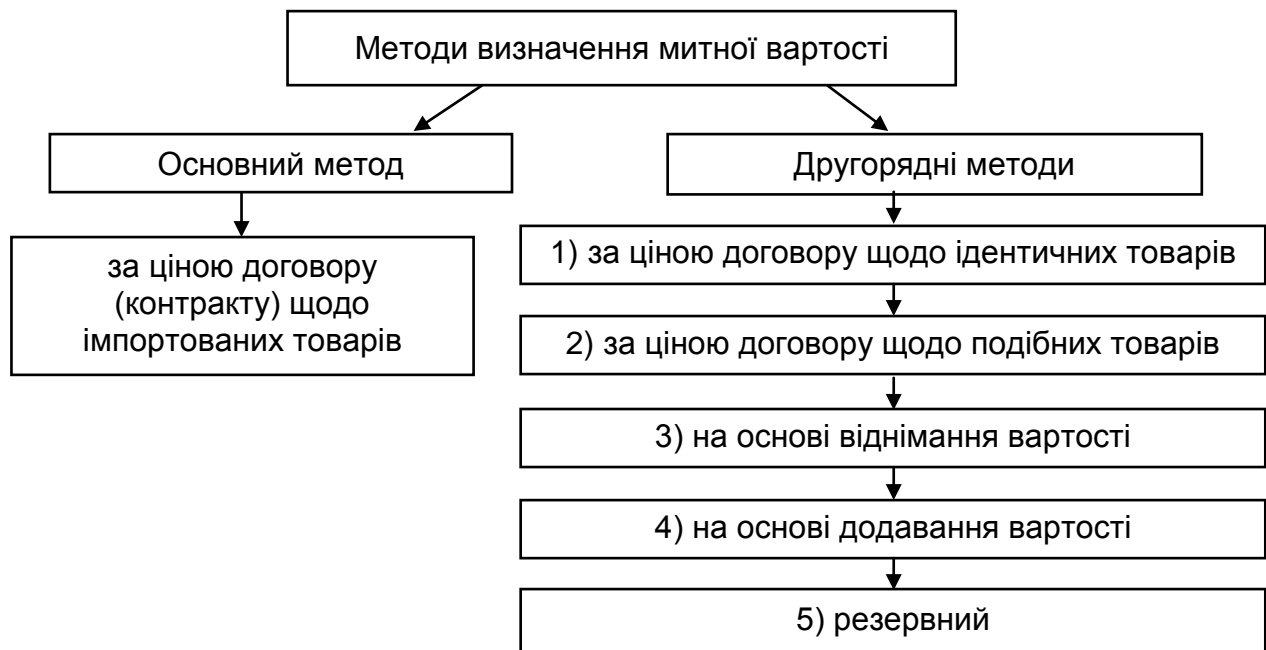


Рис. 8.5. **Методи визначення митної вартості**

Застосуванню другорядних методів передують процедура консультацій між фіскальним органом і декларантом з метою визначення основи вартості. Під час таких консультацій може здійснюватися обмін інформацією за умови дотримання вимог щодо її конфіденційності.

Для визначення митної вартості **за ціною договору щодо імпортованих товарів** за базу береться ціна, зазначена в договорі та фактично сплачена. До неї додаються: витрати, пов'язані зі страхуванням, пакуванням, транспортуванням; брокерські винагороди, сплачені покупцем, якщо вони не включалися до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті.

Метод визначення митної вартості за ціною договору щодо імпортованих товарів застосовується у разі, якщо:

1) немає жодних обмежень щодо прав покупця (імпортера) на використання оцінюваних товарів;

2) щодо продажу оцінюваних товарів або їх ціни відсутні будь-які умови, які унеможливають визначення вартості цих товарів;

3) жодна частина виручки від подальшого перепродажу, розпорядження або використання товарів покупцем не надійде прямо чи опосередковано продавцеві;

4) покупець і продавець не пов'язані між собою або якщо пов'язані, то їх відносини не впливають на ціну товарів.

Основний метод визначення митної вартості товарів не застосовується, якщо: використані декларантом відомості не підтверджені документально або не визначені кількісно; відомості не достовірні; та/або відсутня хоча б одна із складових митної вартості, яка є обов'язковою для її обчислення.

Якщо митна вартість товарів не може бути визначена за основним методом, за основу для її визначення береться **вартість операції з ідентичними товарами**, що продаються на експорт в Україну з тієї ж країни та час експорту яких збігається з часом експорту оцінюваних товарів або є максимально наближеним до нього. Під ідентичними розуміють товари, однакові за всіма ознаками з оцінюваними. Такими ознаками можуть бути фізичні характеристики, якість і репутація на ринку, країна виробництва, виробник.

Якщо митна вартість оцінюваних товарів не може бути визначена за розглянутими методами, за митну вартість береться **вартість операції з подібними (аналогічними) товарами**, які продано на експорт в Україну та час експорту яких збігається з часом експорту оцінюваних товарів або є максимально наближеним до нього. Під подібними розуміють товари, які хоч і не однакові за всіма ознаками, але мають схожі характеристики та складаються зі схожих компонентів, завдяки чому виконують однакові функції порівняно з оцінюваними товарами та вважаються комерційно взаємозамінними. Для визначення, чи є товари подібними, враховуються якість товарів, наявність торгової марки та їх репутація на ринку.

Якщо наявні понад одну вартість договору щодо ідентичних або аналогічних товарів, для визначення митної вартості використовується найменша.

Методи на основі віднімання та додавання вартості можуть застосовуватися у будь-якій послідовності – на прохання декларанта.

Метод віднімання митної вартості застосовується, якщо ідентичні чи подібні імпортовані товари продаються в Україні у незмінному стані. За основу для визначення митної вартості товарів береться ціна одиниці,

за якою вони продаються в Україні одночасно або в період, наближений до дати ввезення оцінюваних товарів, за умови віднімання таких компонентів:

1) витрат на виплату комісійних або звичайних торговельних надбавок, які здійснюються для отримання прибутку та покриття загальних витрат у зв'язку з продажем на митній території України товарів того ж класу та виду;

2) транспортних, вантажних та інших витрат, понесених в Україні у зв'язку з такими операціями витрат;

3) сум податків, що сплачуються в Україні, у зв'язку з ввезенням чи продажем товарів.

Для визначення митної вартості товарів на основі **додавання вартості** за основу береться надана виробником інформація про вартість товарів, що складається із сум:

1) вартості матеріалів і витрат, понесених у виробництві;

2) обсягу прибутку та загальних витрат, характерних для подібного виду виробництва в країні імпортера;

3) транспортних, вантажних та інших витрат у продажі товарів в Україну.

Якщо митна вартість не може бути визначена за жодним з наведених методів, застосовується **резервний метод**, відповідно до якого митна вартість розраховується на підставі:

1) ціни товарів вітчизняного походження на внутрішньому ринку України;

2) системи, яка передбачає прийняття для митних цілей вищої з двох альтернативних вартостей;

3) ціни товарів на внутрішньому ринку країни-експортера;

4) вартості виробництва – іншої, ніж обчислена вартість, визначена для ідентичних або подібних товарів;

5) ціни товарів, що поставляються з країни-експортера до третіх країн;

6) мінімальної митної вартості;

7) довільної чи фіктивної вартості [13].

Таким чином в вітчизняній практиці застосовується один основний та п'ять другорядних методів визначення митної вартості товарів.

8.3. Види та ставки мита

В Україні застосовуються кілька видів мита (рис. 8.6).

Вивізне мито встановлюється законом на вітчизняні товари, що ввозяться за межі митної території України.

Ввізне мито встановлюється законом на вітчизняні товари, що ввозяться за межі митної території України.

Сезонне мито встановлюється на окремі товари на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита.

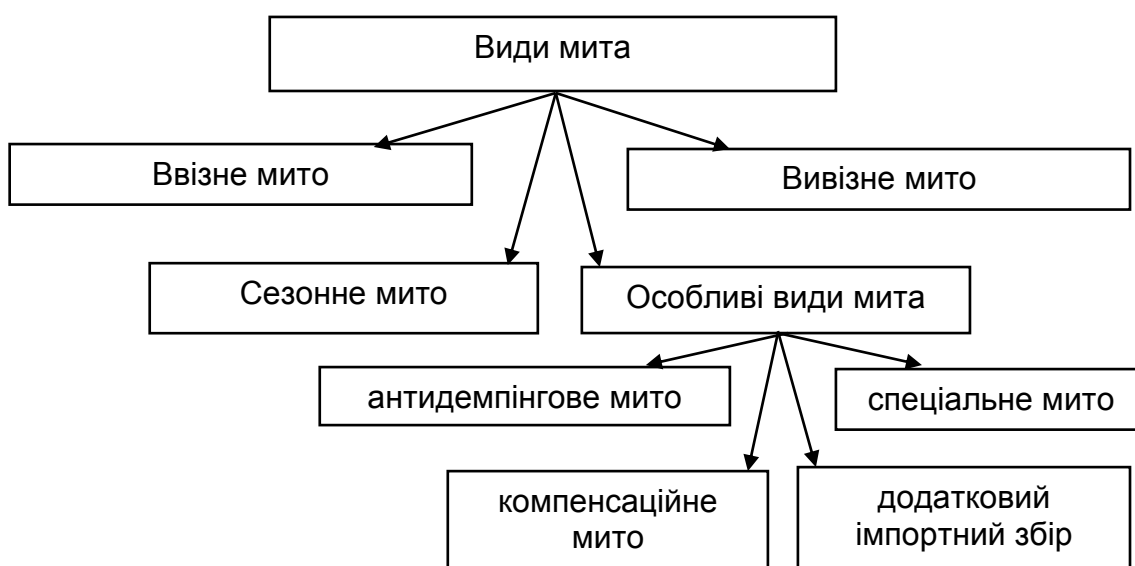


Рис. 8.6. Види мита в Україні

Для захисту економічних інтересів держави та вітчизняних товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України додатково до інших видів мита, можуть застосовуватися **особливі види мита** [13]:

1) **спеціальне мито** – встановлюється для захисту національного товаровиробника, якщо ввезення певних товарів у певні періоди загрожує заподіянням значної шкоди національному товаровиробнику або у відповідь на дискримінаційні дії збоку інших держав, митних союзів, які обмежують реалізацію прав та інтересів українських суб'єктів у зовнішній торгівлі;

2) **антидемпінгове мито** – встановлюється у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;

3) *компенсаційне мито* – встановлюється у разі ввезення на територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;

4) *додатковий імпортний збір* – встановлюється у випадку погіршення стану платіжного балансу, істотного скорочення золотовалютних резервів або досягнення ними мінімального розміру для забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів.

В Україні застосовуються такі **види ставок мита** (рис. 8.7):

адвалорна – у відсотках до встановленої митної вартості;

специфічна – у грошовому розмірі на одиницю кількості товарів у встановлених одиницях вимірювання;

комбінована – складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

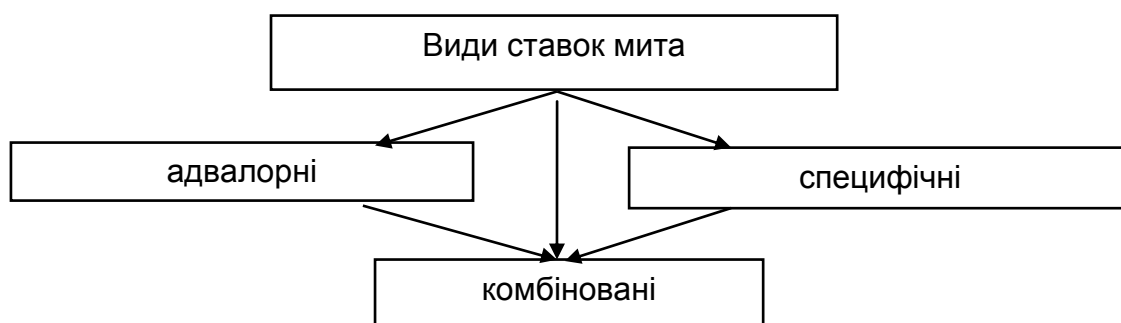


Рис. 8.7. **Види ставок мита в Україні**

Ставки ввізного мита є диференційованим щодо товарів з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють зони вільної торгівлі.

Ставки мита щодо товарів, які експортуються чи імпортуються до/з України наведено в Законі України «Про Митний тариф» [19].

До товарів, що походять з України або з держав – членів Світової організації торгівлі або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовують пільгові ставки ввізного мита. До інших товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України. За часи незалежної України було укладено 16 угод про вільну торгівлю з 45 країнами. Наймасштабнішою для вільної торгівлі України є зона ЄС.

8.4. Порядок справляння та сплати мита

Митом оподатковуються операції, що є **об'єктом оподаткування**, а саме експорт або імпорт товарів, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро; ввезення товарів на територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митом.

Платниками мита відповідно до вітчизняного законодавства є [13]: особа, яка ввозить чи вивозить товари на/з митну територію України;

особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, – у разі порушення таких вимог;

особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення;

особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

особа, яка реалізує товари, транспортні засоби.

Сума мита до сплати розраховується виходячи з **базу оподаткування** цим податком, яка залежить від ставки мита, застосовуваної щодо певного виду товарів. Так, для товарів, на які встановлено адвалорні ставки мита, базою оподаткування є їх митна вартість; для товарів, на які встановлено специфічні ставки мита, – кількість таких товарів у встановлених одиницях вимірювання.

Обчислення суми мита щодо товарів, які обкладаються митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою (8.1):

$$C_{ма} = (МВ \times СТ_m) : 100, \quad (8.1)$$

де $C_{ма}$ – сума мита, розрахована за адвалорною ставкою;

$МВ$ – митна вартість товару, грн;

СТМ – ставка ввізного (вивізного) мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

Нарахування мита щодо товарів, на які встановлена специфічна ставка, здійснюється за формулою (8.2). Слід зазначити, що в Україні специфічні ставки мита встановлюються переважно у євро.

$$Смс = Кє \times Н \times СТМ, \quad (8.2)$$

де Смс – сума мита, розрахована за специфічною ставкою;

Н – кількість товару у натуральному виразі (одиниць, кілограм, літрів і т. д.);

СТМ – ставка мита, встановлена у євро;

Кє – курс євро, встановлений Нацбанком України на день подання до митниці ДФС митної декларації.

Комбіноване мито поєднує адвалорний і специфічний види митного оподаткування. Для визначення суми мита за комбінованою ставкою спочатку обчислюється сума мита за адвалорною ставкою у відсотках до митної вартості; потім – сума мита за специфічною ставкою в євро за одиницю товару. Сплаті зазвичай підлягає сума мита, що є найбільшою з двох наведених (8.3), (8.4):

$$Смк = Сма, \text{ якщо } Сма > Смс; \quad (8.3)$$

$$Смк = Смс, \text{ якщо } Смс > Сма, \quad (8.4)$$

де Смк – сума мита, розрахована за комбінованою ставкою.

Мито нараховується митним органом України відповідно до ставок Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання митної декларації; сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яка купується у Національного банку України. Для визначення митної вартості та сплати мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України на день подання митної декларації. Мито сплачується до державного бюджету України.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита є дата подання митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених Митним Кодексом та законами України.

Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях – підприємствам зв'язку. Суми мита сплачуються в готівковій формі через касу фіскального органу чи фінансової установи або у безготівковій формі – через фінансову установу.

Митне оформлення товарів, що перетинають державний кордон України, вважається завершеним тільки після сплати мита та інших податкових платежів, необхідних для ввезення товарів.

8.5. Податкова документація з мита

Основним документом, що використовується в Україні у процесі митного оформлення товарів та сплаті мита є **митна декларація**.

Декларування товарів здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення. Для застосування письмової форми декларування можуть використовуватися як електронні документи, так і документи на паперовому носії.

Відповідно до норм вітчизняного законодавства існують п'ять видів митних декларацій (рис. 8.8) [13].

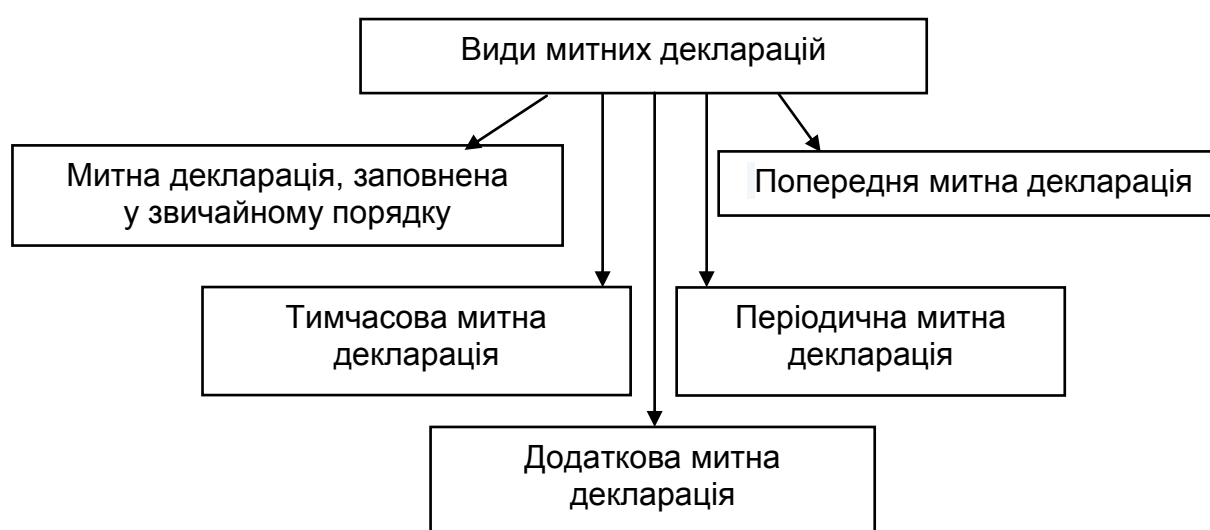


Рис. 8.8. Види митних декларацій в Україні

Митна декларація, заповнена у звичайному порядку, містить достатній обсяг відомостей для завершення митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення. У разі експорту товарів, за рішенням фіскального органу, митне оформлення товарів може здійснюватися без їх пред'явлення фіскальному органу, якому подано митну декларацію, заповнену у звичайному порядку.

Попередня митна декларація подається до ввезення в Україну товарів, транспортних засобів комерційного призначення (у тому числі з метою транзиту) або після їх ввезення, якщо ці товари перебувають на території пункту пропуску через державний кордон України. Така декларація подається з метою проведення аналізу ризиків і прискорення виконання митних формальностей. Попередня митна декларація, за якою фіскальним органом здійснено випуск товарів, без пред'явлення їх цьому органу, або попередня митна декларація разом з додатковою декларацією становлять митну декларацію, заповнену в звичайному порядку.

Тимчасова митна декларація подається, якщо декларант не володіє точними відомостями про характеристики товарів, необхідні для заповнення митної декларації у звичайному порядку, – за умови, що така декларація містить дані, достатні для поміщення товарів у заявлений митний режим, і під зобов'язання про подання додаткової декларації у строк не більше 45 днів з дати оформлення тимчасової митної декларації.

Періодична митна декларація може подаватися на регулярне переміщення через митний кордон України товарів однією особою на тих самих умовах протягом не більше 180 днів і під зобов'язання про подання додаткової декларації на товари, переміщені за періодичною митною декларацією протягом попереднього календарного місяця.

Додаткова митна декларація складається у разі подання попередньої, тимчасової або періодичної митної декларації. Вона повинна містити точні відомості про товари, задекларовані за попередньою, тимчасовою або періодичною митною декларацією, що подавалися б у разі декларування цих товарів за митною декларацією, заповненою у звичайному порядку.

Література: [5; 6; 13; 15; 17; 19; 35].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Які функції виконує мито?
2. У чому проявляється вплив митного оподаткування на розвиток зовнішньої торгівлі?
3. Охарактеризуйте фіскальну значущість мита.
4. Які ставки мита встановлюються відповідно до вітчизняного законодавства?
5. Які види мита діють на території України?
6. Чи може замість митної декларації, заповненої у звичайному режимі, подаватися попередня митна декларація?
7. У яких випадках подається періодична митна декларація?
8. Хто є платниками мита?
9. Як розраховується сума мита до сплати, якщо воно встановлено за комбінованою ставкою?
10. Чи можна сплатити мито готівкою?

Тестові завдання

1. Базою оподаткування мита, що встановлене за адвалорними ставками, є:
 - а) доходи підприємства;
 - б) роздрібні ціни товарів;
 - в) митна вартість товарів;
 - г) кількість товарів у встановлених одиницях вимірювання.
2. Базою оподаткування мита, що встановлене за специфічними ставками, є:
 - а) доходи підприємства;
 - б) роздрібні ціни товарів;
 - в) митна вартість товарів;
 - г) кількість товарів у встановлених одиницях вимірювання.
3. Сума мита сплачується до:
 - а) Державного казначейства;
 - б) місцевого бюджету;

- в) Державного бюджету;
- г) Спеціального митного фонду.

4. Законодавчим актом, яким встановлюються ставки мита в Україні, є:

- а) Конституція України;
- б) Митний кодекс;
- в) Податковий кодекс;
- г) Закон України «Про митний тариф».

5. Нараховані суми мита відображаються у:

- а) декларації з ПДВ;
- б) декларації з податку на прибуток;
- в) митній декларації;
- г) декларації з акцизного податку.

6. Який вид митної декларації, поданий разом з попередньою, замінює митна декларацію, подана у звичайному режимі:

- а) тимчасова митна декларація;
- б) періодична митна декларація;
- в) додаткова митна декларація;
- г) сезонна митна декларація?

7. Для розрахунку мита за комбінованою ставкою необхідно:

- а) скласти суми мита, розраховані за адвалорною та специфічною ставками;
- б) порівняти суми мита, розраховані за адвалорною та специфічною ставками та вибрати найбільшу;
- в) порівняти суми мита, розраховані за адвалорною та специфічною ставками та вибрати найменшу;
- г) помножити суми мита, розраховані за адвалорною та специфічною ставками.

8. Яке з наведених видів мита не працює в Україні:

- а) ввізне;
- б) вивізне;
- в) транзитне;
- г) сезонне?

9. Який основний метод визначення митної вартості:

- а) за ціною договору щодо товарів, які імпортуються;
- б) за ціною договору щодо ідентичних товарів;

- в) за ціною договору щодо аналогічних товарів;
- г) на основі відтвореної вартості?

10. Який з наведених видів визначення митної вартості не застосовується в Україні:

- а) за ціною договору щодо товарів, які імпортуються;
- б) за ціною договору щодо ідентичних товарів;
- в) за ціною договору щодо аналогічних товарів;
- г) на основі відтвореної вартості?

Практичні завдання

Завдання 8.1. Підприємство «Make» (Туреччина) – виробник жіночого одягу уклало договір з українською фірмою «Укродяг» про поставку жіночих блуз у кількості 1 300 шт. Вартість партії відповідно до контракту склала 25 000 євро. Ставка ввізного мита 5 %; курс на дату подання митної декларації – 29 грн за євро. Визначте суму мита, яку необхідно сплатити у разі імпорту.

Завдання 8.2. Українське підприємство «Світло» уклало контракт з компанією «Lite» (Франція) на поставку 950 тонн товару. Контрактна вартість – 32 євро за тонну. Витрати на транспортування товару до українського кордону склали 700 євро; вивізний митний збір, який стягується на кордоні Франції, – 5 % від вартості; сума митних зборів за митне оформлення вантажу 20 – євро. Крім того, продавець повинен сплатити страховку товару, яка складе 12 % від ціни. Ввізний митний збір на кордоні України складає 10 % від митної вартості товару; митні збори – 250 грн; акцизний збір – 2,5 євро з 1 тонну товару; ПДВ – 20 %. Визначте митну вартість товару та суму ввізного митного збору.

Завдання 8.3. Підприємство «Світ» (Україна) володіє 60 % акцій підприємства «Light» (Німеччина). Між підприємствами укладено договір, відповідно до якого «Light» поставляє партію товару вартістю 78 000 євро. Чи може бути застосовано до даної операції метод визначення митної вартості за ціною договору щодо імпортованих товарів?

9. Перекладання податків

Мета – вивчення сутності, ознак і видів перекладання податків; з'ясування сутності еластичності податкової системи та методики її вимірювання; дослідження особливостей співвідношення прямих і непрямих податків; дослідження характеру розподілу податкового тягаря.

Основні питання

9.1. Поняття «перекладання податків». Види перекладання податків.

9.2. Еластичність податкової системи. Співвідношення прямого та непрямих оподаткування.

9.3. Проблеми розподілу податкового тягаря.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: порядку розмежування платників і носіїв податку, прямих і непрямих податків; характеру розподілу податкового тягаря;

уміння: аналізувати механізм перекладання податків у ході формування ціни продукту; розраховувати коефіцієнт еластичності податкової системи країни; визначати зміни в характері розподілу податкового тягаря у процесі впровадження податку;

комунікації: організація процесів запобігання перекладанню податків; забезпечення оцінювання дієвості автоматичних стабілізаторів фінансової політики уряду;

автономність і відповідальність: самостійність у визначенні умов, які сприятимуть запобіганню щодо перекладання податків; надання рекомендацій щодо забезпечення оптимального співвідношення податкових надходжень і рівня податкового навантаження; врахування зміни характеру розподілу податкового навантаження у процесі впровадження податкових реформ.

Ключові терміни: перекладання податків, носій податку, платник податку, еластичність податкової системи, прямі податки, непрямі податки, податкове навантаження, надлишковий податковий тягар.

9.1. Поняття «перекладання податків».

Види перекладання податків

У процесі еволюції податкових відносин стало зрозуміло, що в окремих випадках платник податку, на якого за законом покладається обов'язок зі сплати податку, й особа, яка фактично сплачує податок, не є тією самою особою. Це відбувається внаслідок перекладання податків, яке змінює картину розподілу податкового навантаження.

Перекладання податків є процесом переміщення податкового тягара з визначеного податковим законодавством платника податку та збору на іншу юридичну або фізичну особу (носія податку) [23]. Результатом перекладання податків є скасування або зменшення податкового зобов'язання певного платника податку за рахунок збільшення витрат іншої особи, які компенсують сплату податку. Водночас загальна сума сплаченого до бюджету податку залишається незмінною. Тобто внаслідок перекладання податків відбувається повний або частковий перерозподіл податкового тягара між різними суб'єктами оподаткування [23; 104].

Нагадаємо, що **платником податку** є суб'єкт податкових правовідносин, на якого, за наявності об'єкта оподаткування, покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством. У свою чергу, **носієм податку** виступає суб'єкт, на якого реально покладається податковий тягар з того чи іншого податку, тобто це фактичний (реальний) платник [104].

Перекладання податків пов'язане із їх впливом на рівень цін на товари та послуги. Воно може здійснюватися як «вперед», коли платник податку перекладає податок на покупців його товарів і послуг шляхом підвищення цін на суму податку (**пряме перекладання** податку), так і «назад», коли податок перекладається платником податку на його постачальників за рахунок зменшення сплачуваної ціни на суму податку (**зворотне перекладання** податку). В окремих випадках можлива комбінація цих двох випадків, коли податковий тягар частково переноситься на споживача, а частково – на постачальника товарів (послуг) (рис. 9.1) [69].

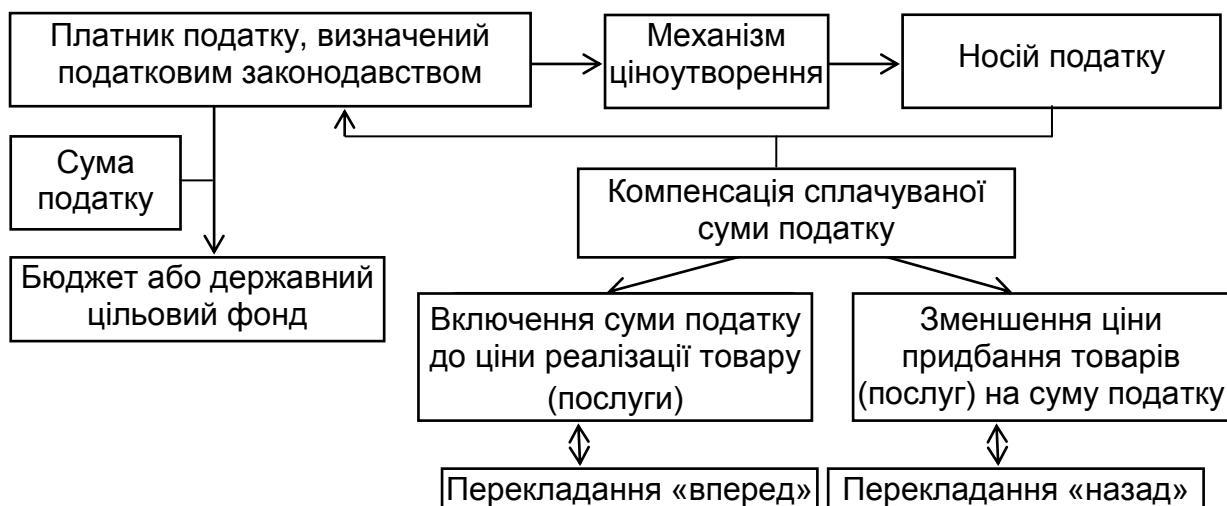


Рис. 9.1. Принципова схема перекладання податків (складено за [15])

Ситуація **повного перекладання** податкового тягаря зустрічається переважно у разі справляння непрямих податків, сума яких явно включається до ціни товару. Найбільш яскравим прикладом з цієї точки зору є справляння акцизного податку. Законодавчо визначений платник цього податку (виробник або постачальник підакцизних товарів) включає його суму до ціни реалізації, що сплачується покупцем. Отже, податковий тягар переміщується на споживача товару [23].

Більш поширене **часткове перекладання податків**, за якого платник податку переміщує на носіїв податку лише частину податкового тягаря [23, 107].

Перекладання податків може відбуватися в кілька етапів. Наприклад, якщо покупцем підакцизного товару є кінцевий споживач – громадянин, то процес перекладання податку завершується. Має місце так зване **просте перекладання податку** (рис. 9.2) [23, 51].

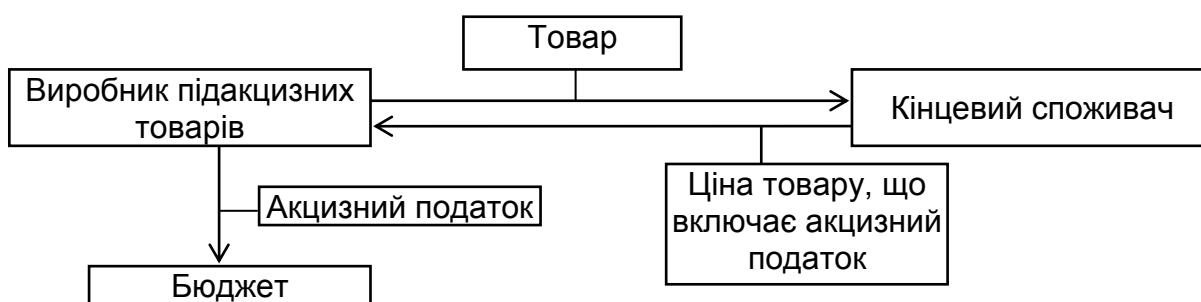


Рис. 9.2. Просте перекладання акцизного податку [15]

Якщо покупцем товару є суб'єкт підприємництва, для якого придбаний товар є елементом господарської діяльності або предметом перепродажу, відбувається подальше перекладання податку (в такому ланцюгу може брати участь кілька «проміжних» покупців, які не є кінцевим споживачем товарів). У такому випадку говорять про **складне перекладання податку** [23, 51]. Прикладом складного перекладання податку може бути сума акцизного податку в складі ціни придбаного підприємством для виробничих потреб пального. Така ціна включається до вартості товарів – відбувається перенесення податкового тягара на покупців товарів цього підприємства. Складне перекладання податків можна прослідкувати на прикладі прямих податків (рис. 9.3).

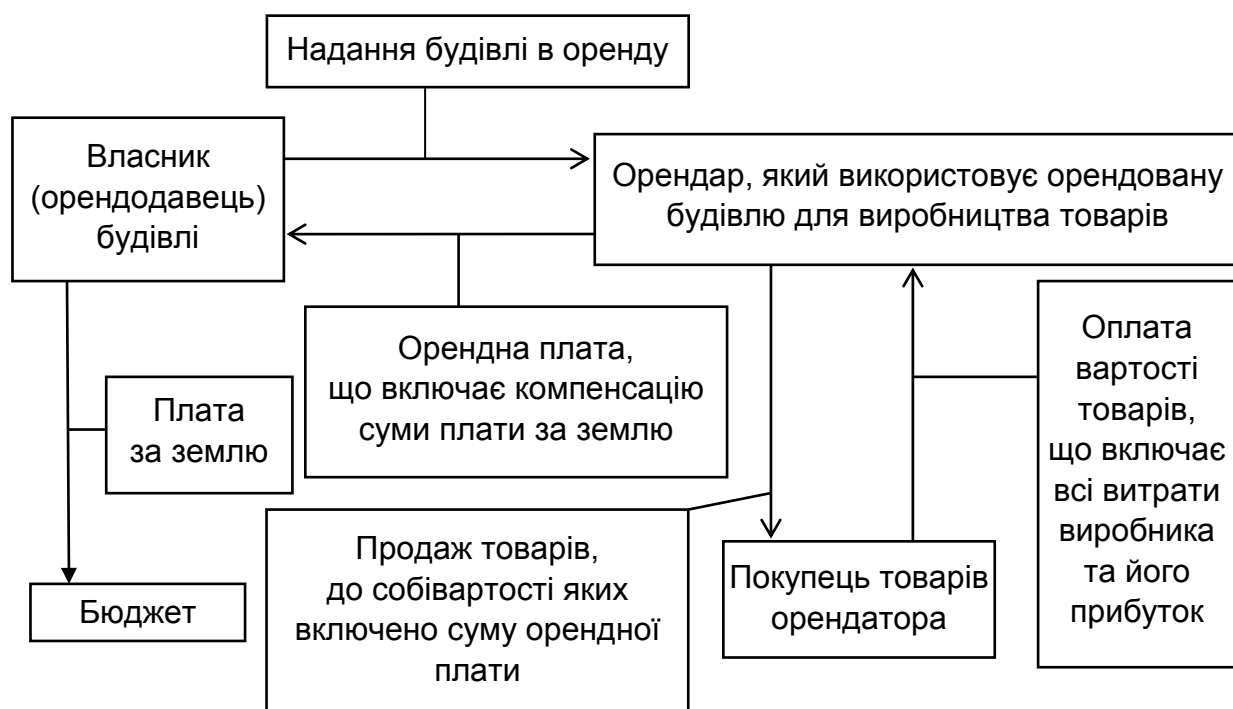


Рис. 9.3. Складне перекладання плати за землю [15]

Розрізняють також перекладання, яке **передбачене чинним законодавством** (у випадку перекладання непрямих податків, що прямо включаються до ціни товарів і послуг), здійснюване **з ініціативи платника** – перекладання прямих податків на покупців (включення їх до ціни товарів і послуг) або постачальників (зменшення на суму податку ціни придбання товарів і послуг) (рис. 9.4).

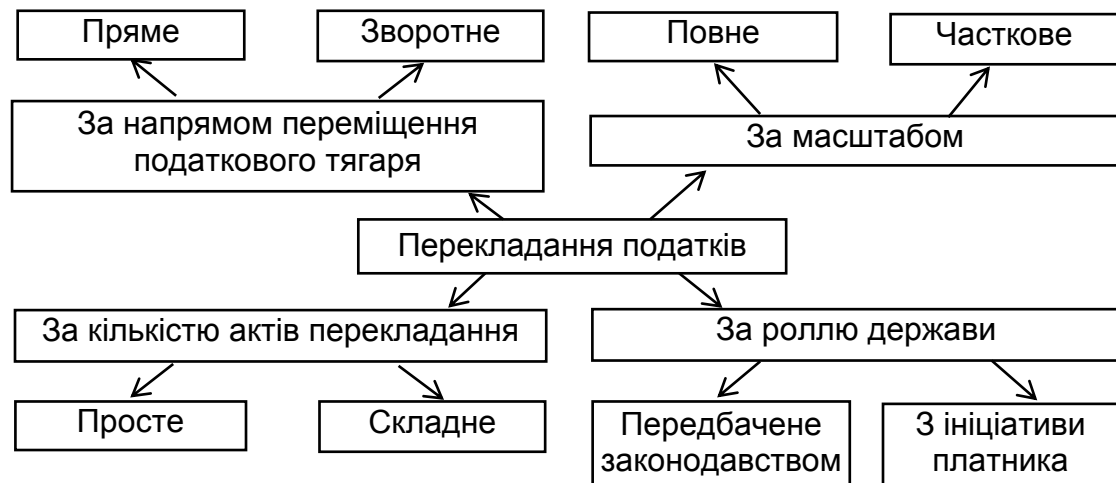


Рис. 9.4. **Види перекладання податків** (складено за [15; 23; 51; 107])

Можливість і масштаби перекладання податків визначаються низкою **чинників**, які розподіляють на дві групи. До першої включають характеристики ринку відповідного об'єкта оподаткування, еластичність його попиту та пропозиції, ступінь мобільності. Друга група визначається характеристиками самого податку: розміром і видом податкових ставок (пропорційні або прогресивні), вибірковістю чи загальністю його дії (рис. 9.5).



Рис. 9.5. **Чинники, що визначають ступінь перекладання податків** (складено за [23; 69; 107])

Отже, перекладання податків є складним процесом, що визначає розподіл податкового тягара в суспільстві. А тому є вкрай важливою складовою процесу оцінювання здійснюваних заходів податкової політики й ефективності запланованих податкових реформ.

9.2. Еластичність податкової системи.

Співвідношення прямого та непрямого оподаткування

Здатність податків до ефективного виконання своїх функцій визначається, серед іншого, чинною податковою системою країни. Одним з основних показників ефективності податкової системи є її **еластичність**, яка характеризує, як змінюються податкові надходження (сукупні, від окремих податків або їх груп) зі зміною визначального економічного показника (валового внутрішнього продукту, валового регіонального продукту тощо – залежно від цілей обчислення) на один відсотковий пункт [20; 104].

Для оцінювання еластичності податкової системи в масштабі країни найчастіше використовують показники ВВП. У такому випадку коефіцієнт еластичності податкової системи слід розраховувати за формулою (9.1):

$$K_E = \frac{\Delta ПН}{ПН} \div \frac{\Delta ВВП}{ВВП} = \frac{\Delta ПН}{ПН} \times \frac{ВВП}{\Delta ВВП}, \quad (9.1)$$

де K_E – коефіцієнт еластичності податкової системи;

$\Delta ПН$ – сума приросту податкових надходжень за певний період часу, грн;

$ПН$ – початкова (базова) сума податкових надходжень на початок періоду часу, грн;

$\Delta ВВП$ – сума приросту валового внутрішнього продукту за певний період часу, грн;

$ВВП$ – сума початкового рівня валового внутрішнього продукту на початок періоду часу, грн [104].

Для отримання адекватних результатів обчислень доцільно використовувати вихідні дані за якомога триваліший період часу, протягом якого податкова система була стабільною (не змінювалися податки

та податкові ставки) та діяла односпрямована кон'юнктура (економічне піднесення або спад) [23].

Отримане за результатами розрахунків значення показника K_E показуватиме, на скільки відсотків зростуть (зменшаться) податкові надходження зі збільшенням ВВП на 1%. Економічна інтерпретація результатів обчислень розкрита на рис. 9.6.



Рис. 9.6. Інтерпретація результатів обчислення коефіцієнта еластичності податкової системи
(складено за [5; 23])

Дослідження еластичності податкової системи дозволяє оцінити ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду, розробити рекомендації щодо максимізації податкових надходжень за заданого рівня податкового навантаження або його мінімізації за заданого рівня податкових надходжень [23; 93].

Особливої актуальності оцінка еластичності податкової системи набуває в період кризи. Результати відповідних досліджень сприяють обранню оптимальних з фіскальної точки зору напрямів економічного розвитку в сферах виробництва та споживання, які забезпечують достатність внутрішніх джерел фінансування суспільних видатків без необхідності у залученні державних позик [93].

Цільовим орієнтиром має бути забезпечення одиничної еластичності податкової системи, адже в такому випадку зміна ВВП приводить до адекватної зміни податкових надходжень і забезпечується стабільна частка податків у ВВП. Крім того, в такому випадку викривлення,

зумовлені оподаткуванням, є найменшими. У свою чергу, занадто високе ($K_E > 1$) або занадто низьке ($K_E < 1$) значення коефіцієнта еластичності свідчить про необхідність корегування податкової системи країни [23; 104].

Слід зазначити, що надавати висновки щодо ефективності податкової системи країни виключно за результатами оцінювання її еластичності некоректно, адже податкова система не є ізольованою. Вона є частиною складного механізму економічної політики, що залежить від значної кількості чинників: темпів економічного зростання, рівня доходів громадян, інфляційних процесів, масштабів прямої та непрямой (за рахунок податкових пільг) бюджетної підтримки, динаміки валютного курсу тощо. Так, високе, на перший погляд, значення коефіцієнта еластичності податкової системи у 2009 р. (на рівні 2,27) насправді досягнуто на фоні зниження як ВВП, так і податкових надходжень унаслідок фінансової кризи. Отримане значення коефіцієнта показує, як зменшуються податкові надходження внаслідок зниження ВВП на 1 % [37; 93].

Не менш важливою характеристикою податкової системи країни є **співвідношення прямих і непрямих податків**. Прямі податки справляються шляхом придбання і накопичення матеріальних благ і залежать від масштабів об'єкта оподаткування. У свою чергу, непрямі податки визначаються розміром споживання платника податків і не залежать від доходів або майна платника. Вони включаються в ціну як надбавка, і їх сплачує кінцевий споживач [37]. Головна відмінність між цими податками полягає у тому, що прямі податки пов'язані із особою платника, а непрямі – передусім з об'єктом оподаткування.

Питання про кількісне співвідношення цих податків є доволі складним і визначається їх перевагами та недоліками (рис. 9.7), здатністю відповідних податків до виконання фіскальної та регулятивної функцій, визначеними завданнями податкової політики, конкретними умовами та тенденціями соціально-економічного розвитку країни. Розподіл між прямими та непрямими податками в різних країнах залежить передусім від рівня економічного розвитку: чим він нижче, тим суттєвіша роль непрямих податків у забезпеченні доходів бюджету; причому особливо зростає роль непрямих податків, що справляються у разі здійснення зовнішньоторговельних операцій [62]. Це зумовлене тим, що низькі рівні життя населення і економічного зростання обмежують масштаби податкових надходжень з доходів і майна юридичних і фізичних осіб.

Наведена закономірність не є аксіомою. Так, непряме оподаткування переважає в таких розвинених країнах, як Італія, Франція та Швеція [179]. В Україні співвідношення між прямими та непрямими податками в структурі податкових надходжень держави за наслідками 2016 р. становило 32,3 : 43,1 %, відповідно [42].



Рис. 9.7. Переваги та недоліки прямих і непрямих податків (складено за [5; 107])

Отже, пошук оптимального співвідношення між прямими та непрямими податками вимагає ретельного аналізу й обґрунтованості, адже необдумані рішення можуть зумовити зменшення бюджетних надходжень, посилення бюджетного дефіциту та загострення соціально-економічної ситуації.

9.3. Проблеми розподілу податкового тягара

Однією з найбільш важливих характеристик податкової системи країни є податкове навантаження, або податковий тягар. Зауважимо, що термін «податковий тягар» широко поширений в наукових публікаціях зарубіжних авторів і виданнях міжнародних організацій. У працях вітчизняних вчених і в офіційних документах нашої держави закріплене поняття «податкове навантаження», що зумовлене загальним негативним семантичним значенням слова «тягар» [23].

У цілому **податкове навантаження** становить узагальнену характеристику дії податків, що визначає інтенсивність оподаткування, вказує на частку вилучень у сукупному доході держави, а також у доходах окремих категорій платників [104]. Тобто воно сприймається як в якісному, так і в кількісному розумінні (рис. 9.8).

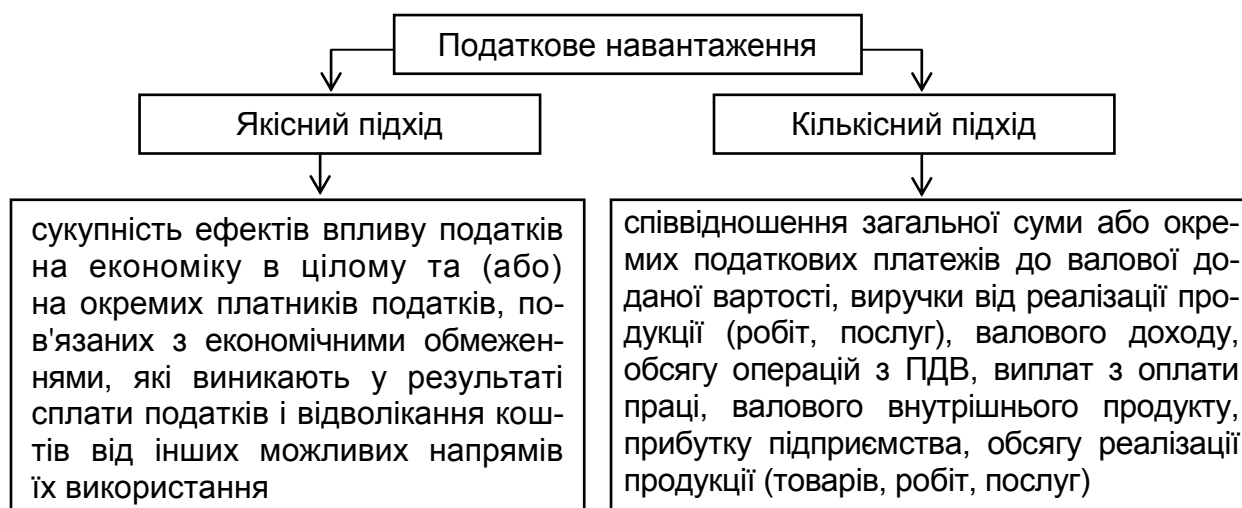


Рис. 9.8. Підходи до розуміння поняття

«податкове навантаження»

(складено за [104])

Залежно від об'єкта податковий тягар розрізняють на загальнодержавному рівні, який визначається податковим коефіцієнтом⁷, та на рівні суб'єкта господарювання – платника податків або групи платників податків. Залежно від поставленої мети обчислення податкового навантаження здійснюється: для порівняння податкового тиску за різні періоди часу (оцінювання динаміки інтенсивності оподаткування); для порівняння податкового тиску на різні групи платників податків (аналіз рівномірності розподілу податкового тягара) [104].

Характер **розподілу податкового тягара** між платниками податків обумовлюється еластичністю попиту та пропозиції, який найбільш наочно сприймається на прикладі ПДВ (рис. 9.9).

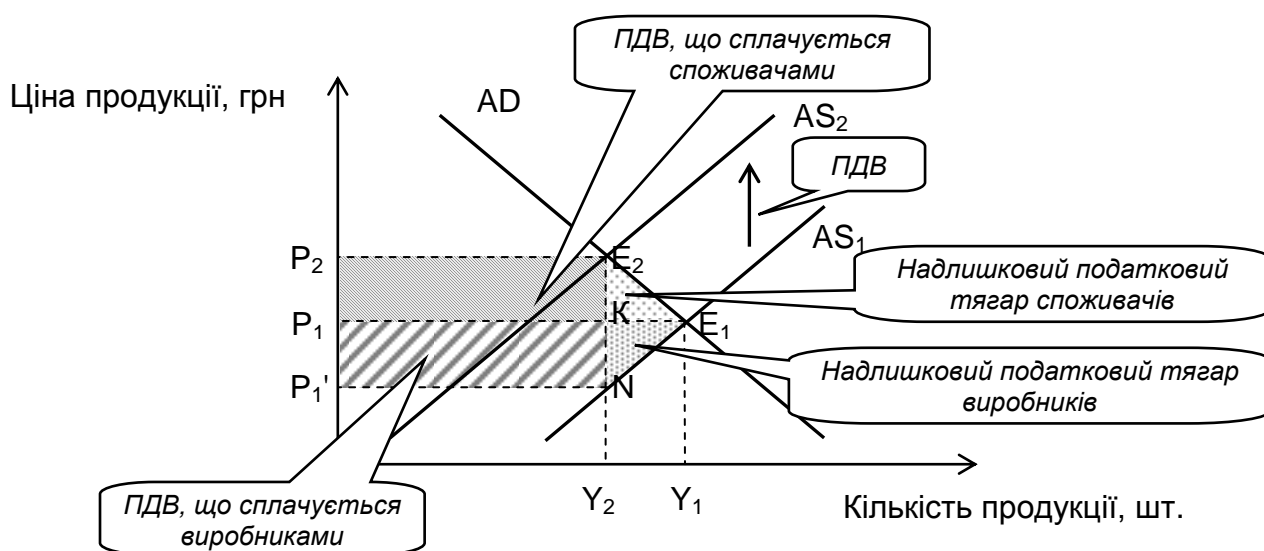


Рис. 9.9. Розподіл податкового навантаження з упровадженням ПДВ в умовах одиничної еластичності попиту та пропозиції (складено за [16; 71; 92])

На рис. 9.9 економічна рівновага до впровадження податку досягнута на перетині прямих сукупного попиту AD і сукупної пропозиції AS₁ у точці E₁, якій відповідає рівноважне значення цін на продукцію P₁ і рівноважний обсяг її виробництва Y₁. Упровадження ПДВ призводить до збільшення ціни на продукцію до рівня P₂, унаслідок чого відбувається переміщення кривої сукупної пропозиції та встановлюється нова рівновага

⁷ Загальноприйнятий в міжнародній статистиці макроекономічний показник, що визначається як відношення загальної суми податкових надходжень у бюджеті всіх рівнів до ВВП.

в точці E_2 з одночасним скороченням обсягу виробництва з Y_1 до Y_2 . Ураховуючи зміни попиту, виробники зможуть реалізувати свою продукцію за ціною P_1' .

Сума податку, що спрямовуватиметься в бюджет, на рис. 9.9 представлена площею прямокутника $P_1'P_2E_2N$, причому його сума розподіляється між споживачами та виробниками (площі прямокутників $P_1P_2E_2K$ і $P_1'P_1KN$, відповідно). Це є податкове навантаження. Однак упровадження податку зумовлює певні втрати – і для споживачів, і для виробників, – які формують **надлишковий податковий тягар**. На рис. 9.9 надлишковий податковий тягар втілює площа трикутника NE_2E_1 , який також складається із надлишкового податкового тягара, що припадає на споживачів (площа трикутника KE_2E_1) і виробників (площа трикутника NKE_1) [92].

У наведеному прикладі сума податку та надлишковий податковий тягар розподіляються між споживачами та виробниками приблизно рівномірно. Однак якщо попит і пропозиція на продукцію не є одиничноеластичними, ситуація докорінно змінюється.

За еластичного попиту запровадження ПДВ призводить до незначного підвищення ціни (з P_1 до P_2), у результаті якого основна вага оподаткування перенесеться на виробника. Натомість за нееластичного попиту впровадження податку зумовить більш відчутне підвищення ціни, внаслідок чого основна частка податкового тягара припадає саме на споживачів (рис. 9.10).

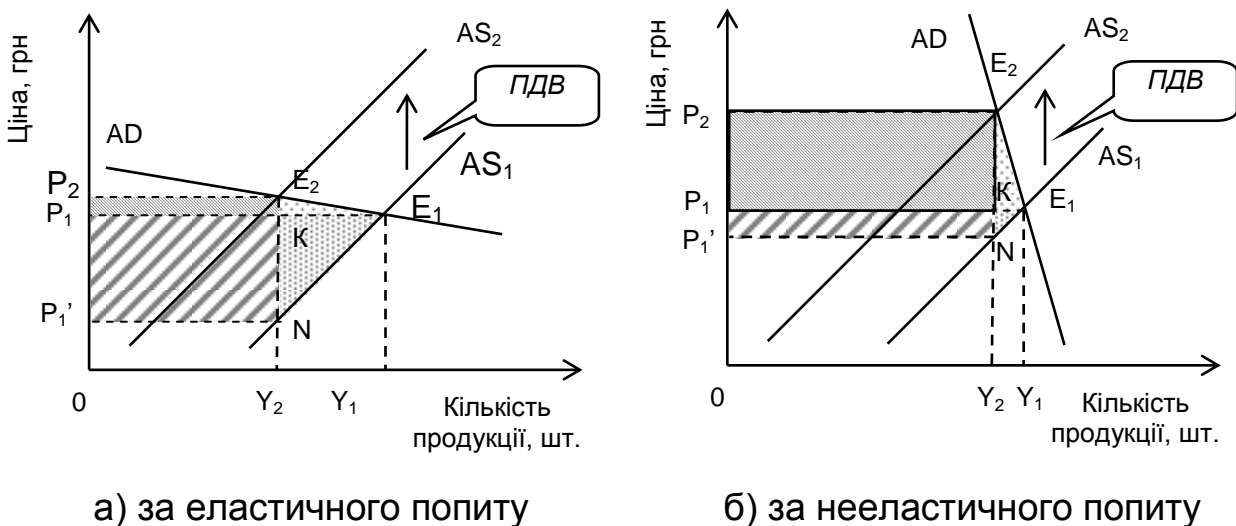


Рис. 9.10. Розподіл податкового навантаження у ході впровадження ПДВ в умовах різної еластичності попиту [15]

У свою чергу, за еластичної пропозиції впровадження ПДВ зумовлює значне зростання цін на продукцію, внаслідок чого основну вагу податкового тягара відчуватимуть споживачі. Водночас, якщо пропозиція нееластична, впровадження податку призведе до перенесення податкового тягара переважно на виробників (рис. 9.11).

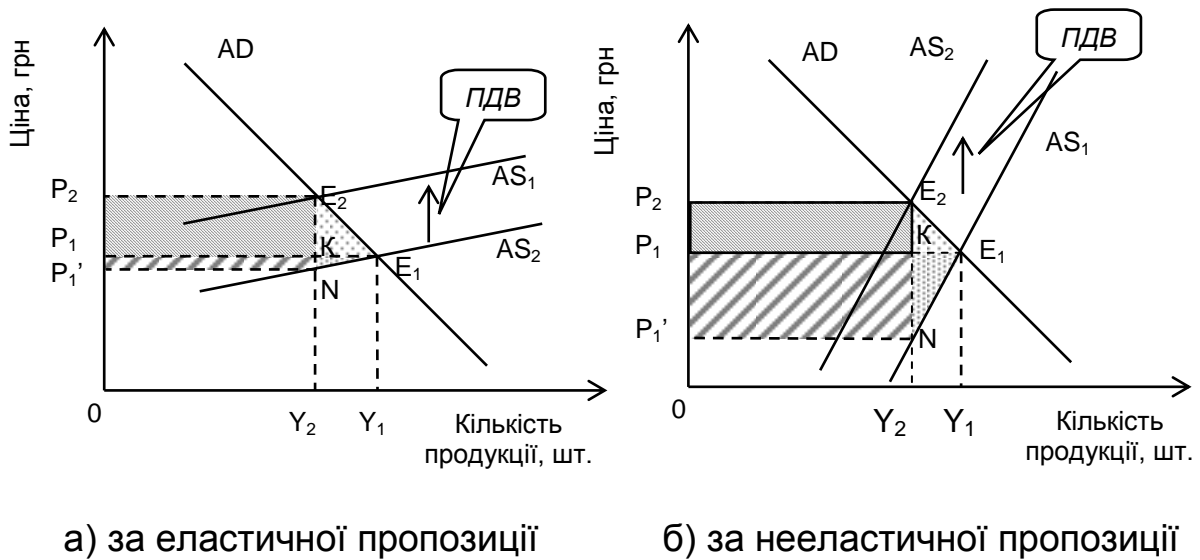


Рис. 9.11. Розподіл податкового навантаження у ході впровадження ПДВ в умовах різної еластичності пропозиції (складено за [34])

Отримані за результатами графічного моделювання висновки щодо впливу еластичності попиту та пропозиції на характер розподілу податкового тягара між виробниками та споживачами товарів і послуг узагальнено на рис. 9.12.

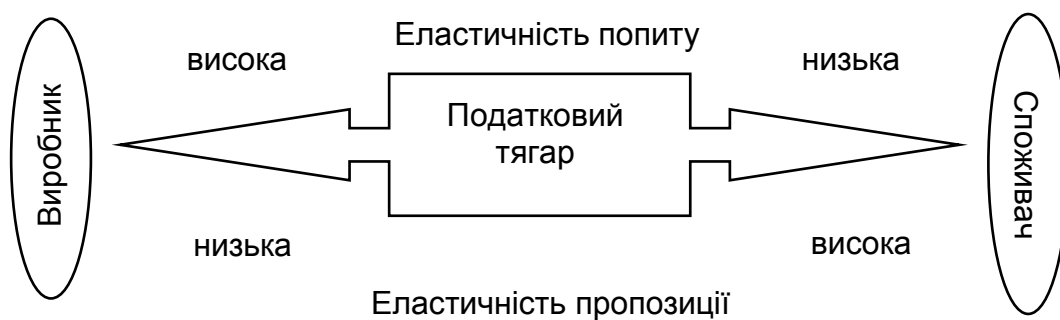


Рис. 9.12. Розподіл податкового навантаження між виробником і споживачем

Отримані результати надають уявлення про можливі наслідки запровадження змін в елементах податків, які призводять до підвищення цін на товари та послуги. Правильне визначення таких результатів дозволить попередити значне скорочення податкових надходжень, уникання та ухилення від оподаткування.

Література: [5; 15; 20; 23; 37; 42; 51; 69; 71; 92; 93; 107].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Обґрунтуйте сутність перекладання податків.
2. Назвіть види перекладання податків.
3. Обґрунтуйте порядок перекладання непрямих податків.
4. Поясніть процес перекладання майнових податків.
5. Поясніть процес перекладання прибуткових податків.
6. Поясніть вплив перекладання податків на поведінку суб'єктів господарювання залежно від еластичності попиту на продукцію.
7. Обґрунтуйте сутність еластичності податкової системи.
8. Обґрунтуйте переваги та недоліки прямих і непрямих податків.
9. Поясніть сутність поняття «податковий тягар».
10. Поясніть характер розподілу податкового тягара між споживачами та виробниками залежно від еластичності попиту та пропозиції.

Тестові завдання

1. Перекладання податків – це процес повного або часткового перерозподілу податкового тягара між:

- а) різними державами;
- б) державою і суб'єктами оподаткування;

- в) різними суб'єктами оподаткування;
- г) усі відповіді правильні.

2. За рахунок збільшення ціни товарів перекладання податків здійснюється:

- а) з постачальника товарів на покупця;
- б) з покупця товарів на постачальника;
- в) з постачальника товарів на виробника;
- г) усі відповіді правильні.

3. Перекладання податку від продавця до споживача, за якого на споживача лягає весь податковий тягар через включення податку до ціни виробу, – це:

- а) просте перекладання;
- б) складне перекладання;
- в) пряме перекладання;
- г) зворотне перекладання.

4. Носієм податку є:

- а) особа, яка відповідно до законодавства здійснює нарахування суми податку;
- б) особа, яка перераховує суму податку до бюджету;
- в) фактичний платник податку, на якого реально покладається податковий тягар з того чи іншого податку;
- г) особа, щодо якої нараховані санкції за несплату податків.

5. Податкова система є нееластичною, коли:

- а) податкові надходження зростають швидше, ніж ВВП;
- б) податкові надходження змінюються пропорційно зміні ВВП;
- в) податкові надходження зростають повільніше, ніж ВВП;
- г) правильної відповіді немає.

6. За еластичного попиту із запровадженням податку з продажів:

- а) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;
- б) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

в) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач;

г) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач.

7. За нееластичного попиту із запровадженням податку з продажів:

а) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

б) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

в) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач;

г) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач.

8. За еластичної пропозиції із запровадженням податку з продажів:

а) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

б) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

в) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач;

г) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач.

9. За нееластичного попиту із запровадженням податку з продажів:

а) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

б) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме виробник;

в) ціна товару збільшиться несуттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач;

г) ціна товару збільшиться суттєво й основну вагу оподаткування нестиме споживач.

10. Надлишковий податковий тягар:

а) призводить до збільшення рівня виробництва та викликає зменшення споживання товарів населенням;

б) призводить до зниження рівня виробництва та викликає збільшення споживання товарів населенням;

в) призводить до зниження рівня виробництва та викликає зменшення споживання товарів населенням;

г) призводить до збільшення рівня виробництва та викликає збільшення споживання товарів населенням.

Практичні завдання

Завдання 9.1. Розрахуйте коефіцієнт еластичності податкової системи України за даними Державної служби статистики України про суму ВВП та обсяг податкових надходжень.

Завдання 9.2. Відомо, що пропозиція на товари не є еластичною. У зв'язку зі внесенням змін у податкове законодавство було введено податок з продажу. Поясніть, яким чином здійснюється розподіл податкового тягара між виробниками товарів та їх покупцями.

Завдання 9.3. Обґрунтуйте, як здійснюється розподіл податкового тягара між виробниками товарів та їх покупцями у разі впровадження податку з продажу за еластичного попиту на товари.

Розділ 2. Основні прямі податки й інші податки та збори

10. Податок на прибуток підприємств

Мета – вивчення теоретичних і методичних аспектів адміністрування податку на прибуток підприємств, сутності та ролі податку на прибуток підприємств у податковій системі України; ознайомлення з елементами податку на прибуток підприємств, порядком розрахунку амортизації необоротних активів і визначення податкових різниць.

Основні питання

10.1. Сутність і роль податку на прибуток підприємств у податковій системі України.

10.2. Елементи податку на прибуток підприємств.

10.3. Порядок амортизації необоротних активів.

10.4. Податкові різниці.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: сутності податку на прибуток, елементів податку на прибуток, порядку розрахунку амортизації необоротних активів, процедури визначення податкових різниць;

уміння: формулювати елементи податку на прибуток, розраховувати амортизацію необоротних активів, визначати податкові різниці;

комунікації: формулювати проблеми законодавства щодо справляння податку на прибуток у Податковому кодексі України з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: ухвалення самостійного рішення щодо вибору загальної системи оподаткування та розрахунок податку на прибуток податків, який буде сплачувати суб'єкт господарювання.

Ключові терміни: податок на прибуток, амортизація необоротних активів, елементи податку, податкові різниці.

10.1. Сутність і роль податку на прибуток підприємств у податковій системі України

Податок на прибуток підприємств за своєю економічною сутністю належить до прямих податків, які відносяться до найбільш древніх форм оподаткування.

Під прямими звичайно розуміють податки, які сплачують юридичні та фізичні особи залежно від розміру майна, отриманого доходу або прибутку. Класифікацію податків на прямі та непрямі вперше ввів у науці англійський вчений і філософ XVII ст. Джон Локк. І хоча в науковій теорії існують різні підходи до визначення категорії прямих податків, податок на прибуток зараховують до них в усіх класифікаціях.

Податок на прибуток належить до групи особистих податків, які встановлюються персонально для конкретного платника, залежно від його доходів та враховують його платоспроможність. Пріоритет надається платнику податку, а другорядним є об'єкт оподаткування [2, с. 57]. У цю групу входять також особистий прибутковий податок, промислові податки.

Податок на прибуток, як прямий, має певні переваги та недоліки (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Переваги та недоліки податку на прибуток (складено за [2, с. 58])

Переваги	Недоліки
Надає реальну можливість установити пряму залежність між доходами платника та його платежами до бюджету	Досить низькою є ймовірність повного чи майже повного надходження податку до бюджету
Сприяє розподілу податкового тягаря так, що значні податкові витрати мають члени суспільства з вищими доходами	Вимагає одразу сплати значної суми. Непрямі податки менш помітні для споживачів, оскільки вони сплачуються невеликими частками, шляхом включення їх до ціни товарів, що купуються
Справляє значний вплив на державу, яка повинна забезпечити сприятливі умови для ефективного розвитку виробництва, адже якщо обсяг вітчизняного виробництва продукції зростає, то збільшуються надходження до бюджету	Пряме оподаткування не може бути стабільним джерелом доходів держави, оскільки це результат ефективної діяльності вітчизняного виробника
Система стягнення прямих податків коштує дешевше, ніж система стягнення непрямих	Пряма форма оподаткування потребує для платника складного механізму адміністрування, оскільки пов'язана з досить складною методикою бухгалтерського обліку та звітності

Отже, можна дійти висновку, що податок на прибуток має регулятивний вплив на розвиток окремих суб'єктів господарювання та економіку держави в цілому. І хоча частка його надходжень у доходах Бюджету незначна, цей податок для суспільства є вкрай важливим.

В Україні податок на прибуток було впроваджено з 1991 р. з ухваленням Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій» [160]. Згідно з цим Законом об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму затрат за ними. Для підприємств установлювався максимальний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток у межах встановленого рівня рентабельності становила 35 %. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані залежно від сфери діяльності.

Надалі, переважно в прямому оподаткуванні юридичних осіб, застосовувався податок на прибуток; проте в окремі періоди стягувався податок на доходи (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Динаміка об'єкта та базових ставок податку на прибуток (дохід) підприємств у 1991– 2018 рр. [5]

Роки	Об'єкт оподаткування	Базова ставка податку, %
1991	Прибуток	35
1992	Дохід	18
01.01.1993 – 31.03.1993	Прибуток	30
01.04.1993 – 31.12.1993	Дохід	18
1994	Дохід	22
01.01.1995 – 30.06.1997	Прибуток	30
01.07.1997	Прибуток*	30
01.01.2004	Прибуток	25
01.04.2011 – 31.12.2011	Прибуток	23
01.01.2012 – 31.12.2012	Прибуток	21
01.01.2013 – 31.12.2013	Прибуток	19
01.01.2014 – 31.12.2014	Прибуток	18
01.01.2015	Прибуток*	18

*З цього періоду оподатковуваний прибуток розраховувався за новою методикою.

Від 1991 р. в Україні спостерігалася певна еволюція в методології стягнення податку на прибуток. З 01.01.2015 р. було введено в дію нові правила розрахунку податку на прибуток (розділ III ПКУ) на основі бухгалтерського прибутку. Отже, на останньому етапі Україна відмовилася від окремого визначення прибутку для цілей оподаткування, обравши метод розрахунку податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку.

Можна також дійти висновку, що протягом цих періодів відбувалася певна лібералізація в стягненні податку на прибуток. Про це, зокрема, свідчить суттєве зниження ставки податку. До того ж нова методологія розрахунку дозволяє зменшити суму прибутку на більшу частину витрат. Це в певній мірі вплинуло на динаміку надходжень податку на прибуток до бюджету (рис. 10.1).

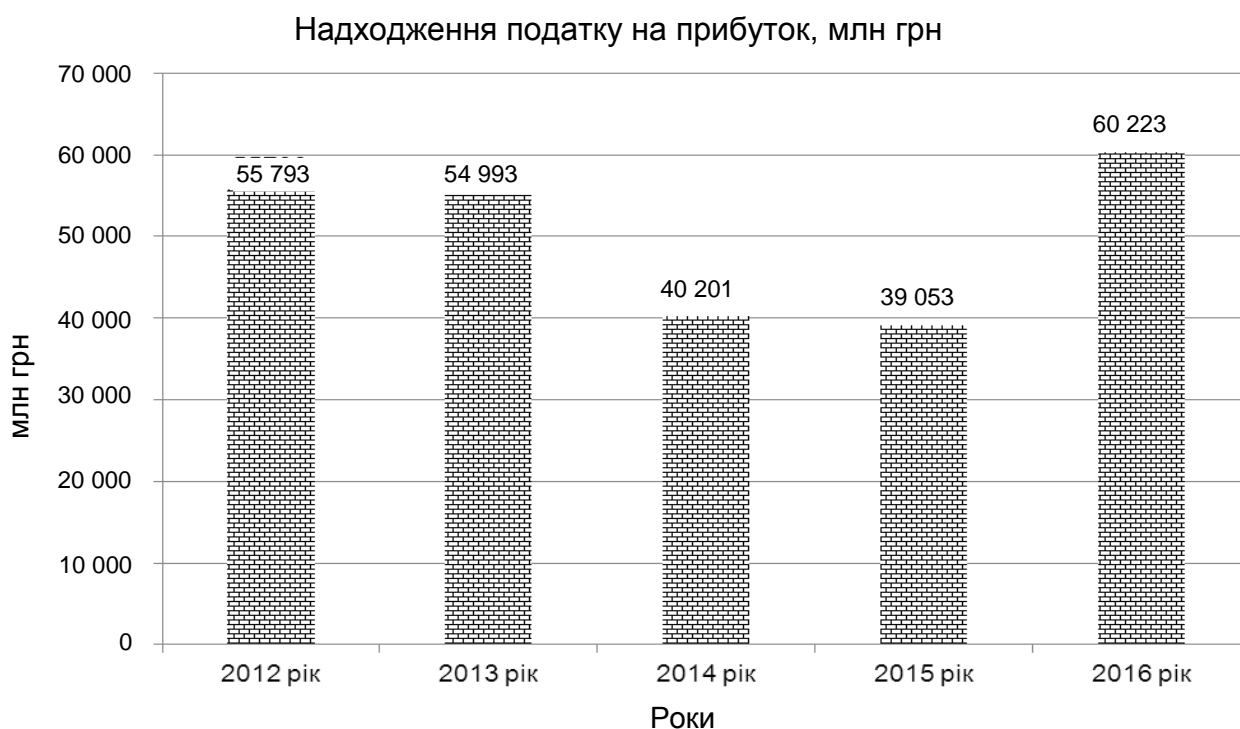


Рис. 10.1. Динаміка надходжень податку на прибуток до Бюджету України за 2012 – 2016 рр. (складено за [35])

Як свідчать дані рис. 10.1, у 2014 – 2015 рр. спостерігалася значне зменшення надходжень податку на прибуток через економічні та політичні чинники.

Між тим податок на прибуток складає незначну частину в структурі доходів бюджету (рис. 10.2):

Питома вага податків у надходженнях до Зведеного бюджету
за 2016 рік, %

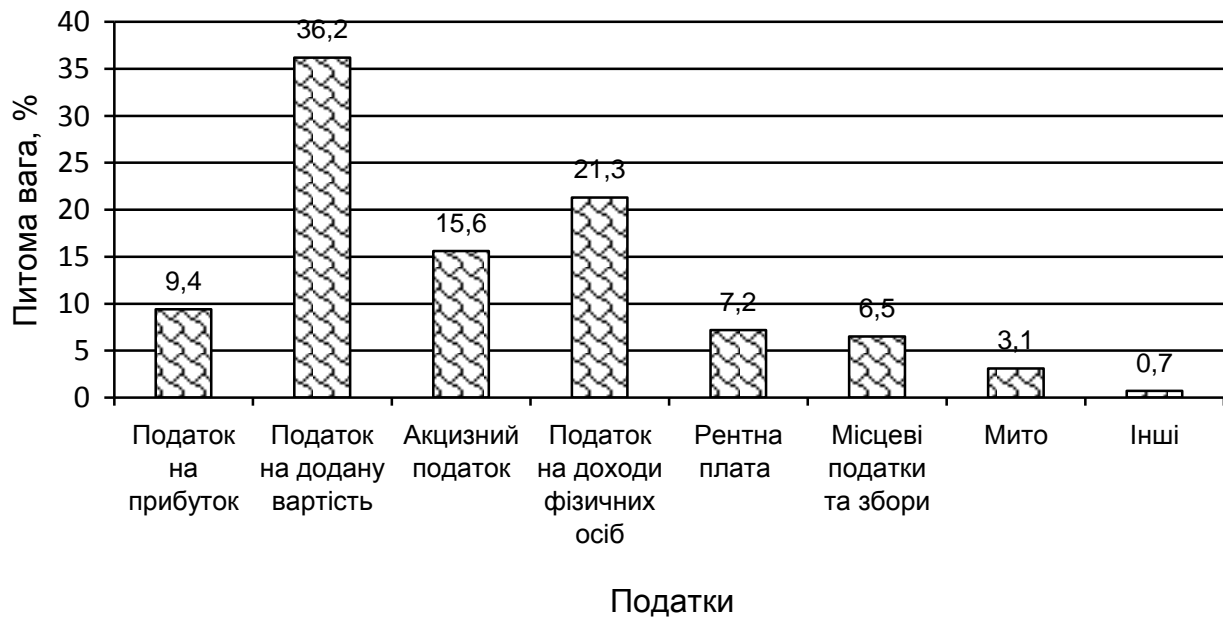


Рис. 10.2. Структура доходів бюджету в 2016 р. (складено за [35])

Динаміку частки податку на прибуток у податкових надходженнях за 2012 – 2016 рр. наведено на рис. 10.3.

Питома вага податку на прибуток у надходженнях до Зведеного бюджету, %

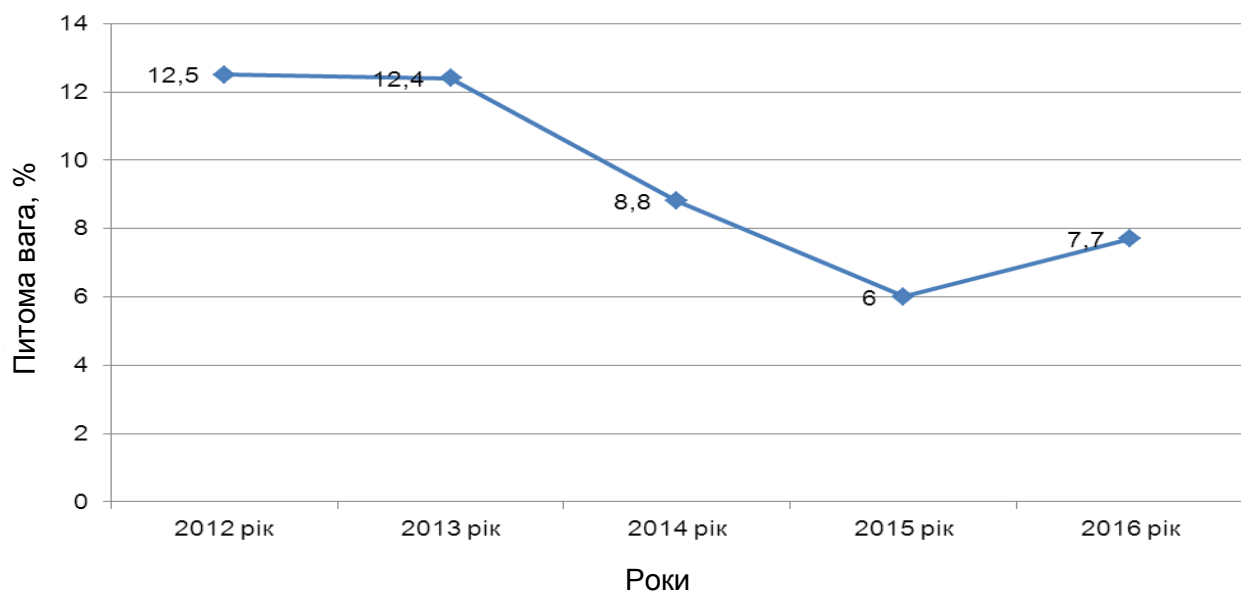


Рис. 10.3. Динаміка структури податку на прибуток у податкових надходженнях Бюджету України за 2012 – 2016 рр. (складено за [35])

Отже, частка податку на прибуток у податкових надходженнях Бюджету України в 2014 – 2015 рр. також знижувалася.

Слід також зазначити, що в більшості зарубіжних країн податок на прибуток (корпоративний податок) складає незначну частку, виконуючи переважно регулятивні та стимуляційні функції.

Регулятивна функція цього податку розкривається за рахунок диференціації ставок оподаткування за різними видами діяльності (можлива і галузева диференціація) та шляхом надання пільг у виробництві пріоритетних товарів. Як слушно зауважують автори [30, с. 184], у чинній податковій системі України цей потенціал використовується недостатньо. На практиці існує лише механізм надання пільг зі сплати податку на прибуток підприємств, а диференціація ставок цього податку залежно від розміру прибутку платника податку відсутня.

10.2. Елементи податку на прибуток підприємств

У визначенні елементів податку на прибуток підприємств слід орієнтуватися на загальноприйнятую класифікацію, що застосовується в теорії права. У загальному сенсі податок – це складна система відносин, що охоплює сукупність визначених взаємодіючих елементів. Кожний з них має самостійне значення, тому до законодавчих актів, на підставі яких стягуються податки, висуваються підвищені вимоги [48, с. 60].

Виділяють такі **елементи юридичного складу податку**.

1. **Суттєві елементи** юридичного складу податку, без яких податкове зобов'язання та порядок його виконання не можуть вважатися визначеними.

За нормами п. 7.1 ПКУ під час установа податку обов'язково визначаються такі елементи [17]:

- платники податку – учасники процесів справляння податку;
- об'єкт оподаткування – явище, предмет чи процес, унаслідок наявності яких сплачується податок;
- база оподаткування – законодавчо закріплена частина доходів чи майна платника податків (за вирахуванням пільг), яка враховується у розрахунку суми податку;
- ставка податку – законодавчо встановлений розмір податку, виходячи із об'єкту оподаткування або масштабу вимірювання;

- порядок обчислення податку;
- податковий період – термін, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання;
- строк і порядок сплати податку;
- строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку – це методи, строки та засоби подання звітності до податкових органів та сплати податку в державі, які залежать від принципів побудови податкової системи.

Під час устанавлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2 ПКУ).

Ці елементи податку, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно ПКУ (п. 7.4).

2. Факультативні елементи, відсутність яких не впливає на ступень визначеності податкового зобов'язання, проте суттєво знижує гарантії його належного виконання.

До них відносять:

порядок утримання та повернення неправильно утриманих сум податку;

відповідальність за податкові порушення.

ПКУ містить універсальне визначення факультативних елементів для усіх видів податків.

3. Додаткові елементи податків, які не передбачені в обов'язковому порядку для встановлення податку, але в якійсь мірі повинні бути присутніми в устанавленні податкового зобов'язання.

Зокрема, виділяють такі додаткові елементи податків:

- предмет податку – реальна матеріальна річ (земля, автомобіль, інше майно) та нематеріальне благо (державна символіка, економічні показники і т.п.), з наявністю яких закон пов'язує виникнення податкових зобов'язань;

- масштаб податку – та одиниця, яка береться в основу вимірювання об'єкта оподаткування (грошова одиниця або натуральна – кількісна);

- одиниця оподаткування – кількісний вираз податкової бази, умовна одиниця прийнятого масштабу (грн, м² та інше);

- джерело сплати – той фонд, явище чи предмет, з якого сплачується податок;

- квота (податковий оклад) – частка податку в доходах платника. У практиці оподаткування податкові квоти не встановлюються, а лише використовуються для аналізу характеристик рівня оподаткування.

Загальну характеристику податку на прибуток підприємств наведено на рис. 10.4.



Рис. 10.4. Елементи податку на прибуток підприємств [5, с. 345]

Розглянемо суттєві елементи юридичного складу податку на прибуток підприємств.

1. **Платники податку на прибуток підприємств** визначені в ст. 133 ПКУ (рис. 10.5).

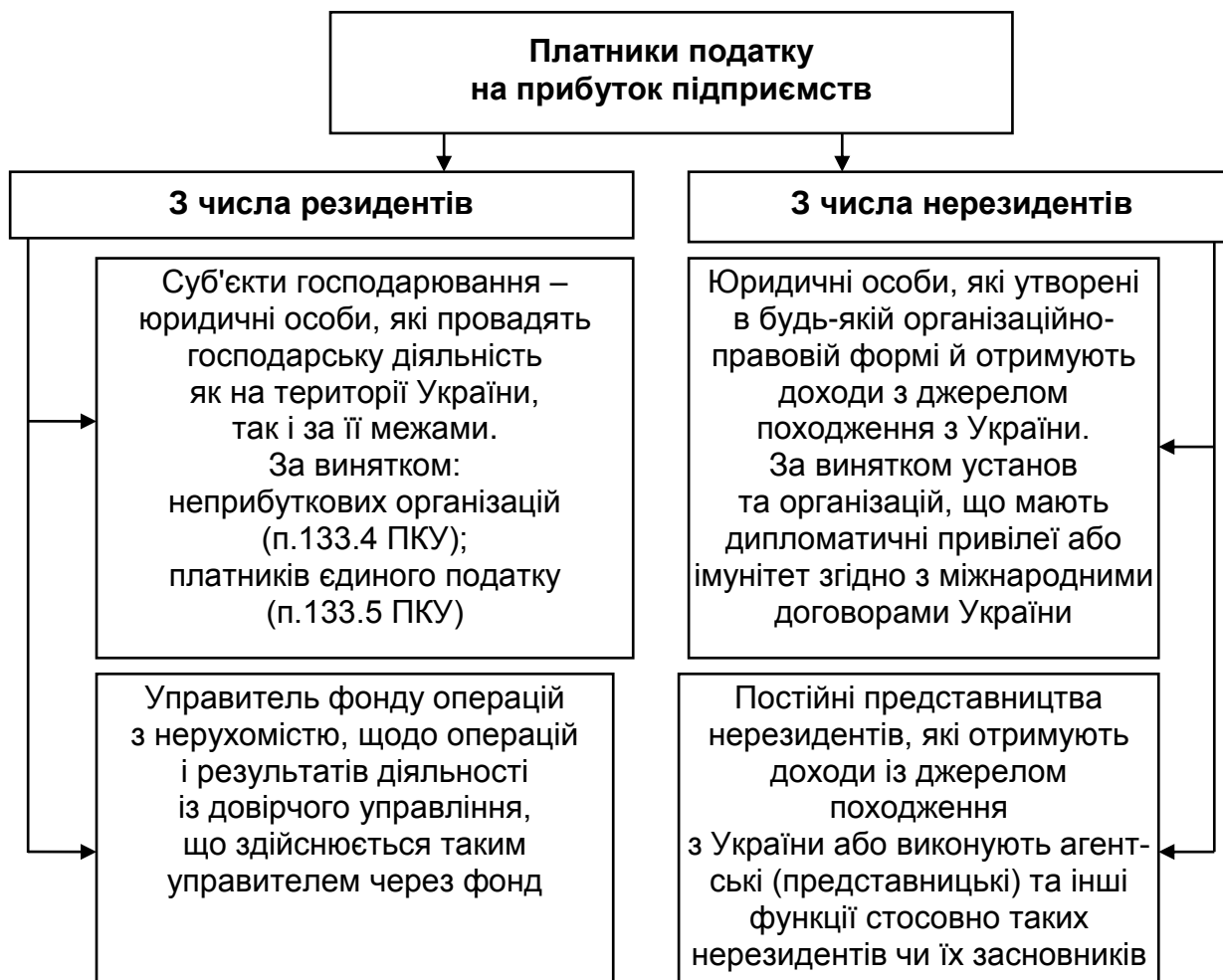


Рис. 10.5. Платники податку на прибуток підприємств

Отже, платниками податку на прибуток є виключно юридичні особи.

З числа **резидентів** не є платниками податку на прибуток неприбуткові підприємства, установи й організації у порядку та на умовах, встановлених п. 133.4 ПКУ.

Не є платниками податку суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, визначені гл. 1 розд. XIV ПКУ (платники єдиного податку). Проте з 01.01.2018 р. такі особи зобов'язані сплачувати податок на прибуток з доходів нерезидентів, що передбачено нормами п. 297.5 ПКУ.

Стосовно платників податку-**нерезидентів** положення п. 133.3 ПКУ передбачають, що постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Процедура реєстрації постійних представництв містить Порядок

обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. [87].

Визначення **постійного представництва** містить пп. 14.1.193 ПКУ, згідно з яким це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні. Це, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер [17].

Некомерційні представництва не є платниками податку на прибуток (ст. 133 ПКУ). Нормативного визначення некомерційного представництва немає, на практиці під ним розуміють представництво, що не здійснює господарську діяльність на території України. Тобто це свого роду «антиподи» постійних представництв, характеристики яких наведено в абз. 3 пп. 14.1.193 ПКУ.

Некомерційні представництва проходять обов'язкову акредитацію відповідно до Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні, затвердженої наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 18.01.96 р. [138]. Вони не є платниками податку на прибуток і ПДВ і підлягають постановці на облік у податкових органах тільки у тому випадку, коли є платниками інших податків і зборів.

2. Об'єкт оподаткування податку на прибуток підприємств визначений в п. 134.1 ПКУ. **Базою оподаткування** податку на прибуток підприємств є грошове вираження об'єкта оподаткування, визначеного згідно із ст. 134 ПКУ.

За нормами пп. 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування є **прибуток** із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку – П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Отже, розрахунок податку на прибуток ґрунтується виключно на бухгалтерському прибутку підприємства. Проте можливі варіанти, які залежать

від розміру річного доходу платника податків від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період (рис. 10.6).

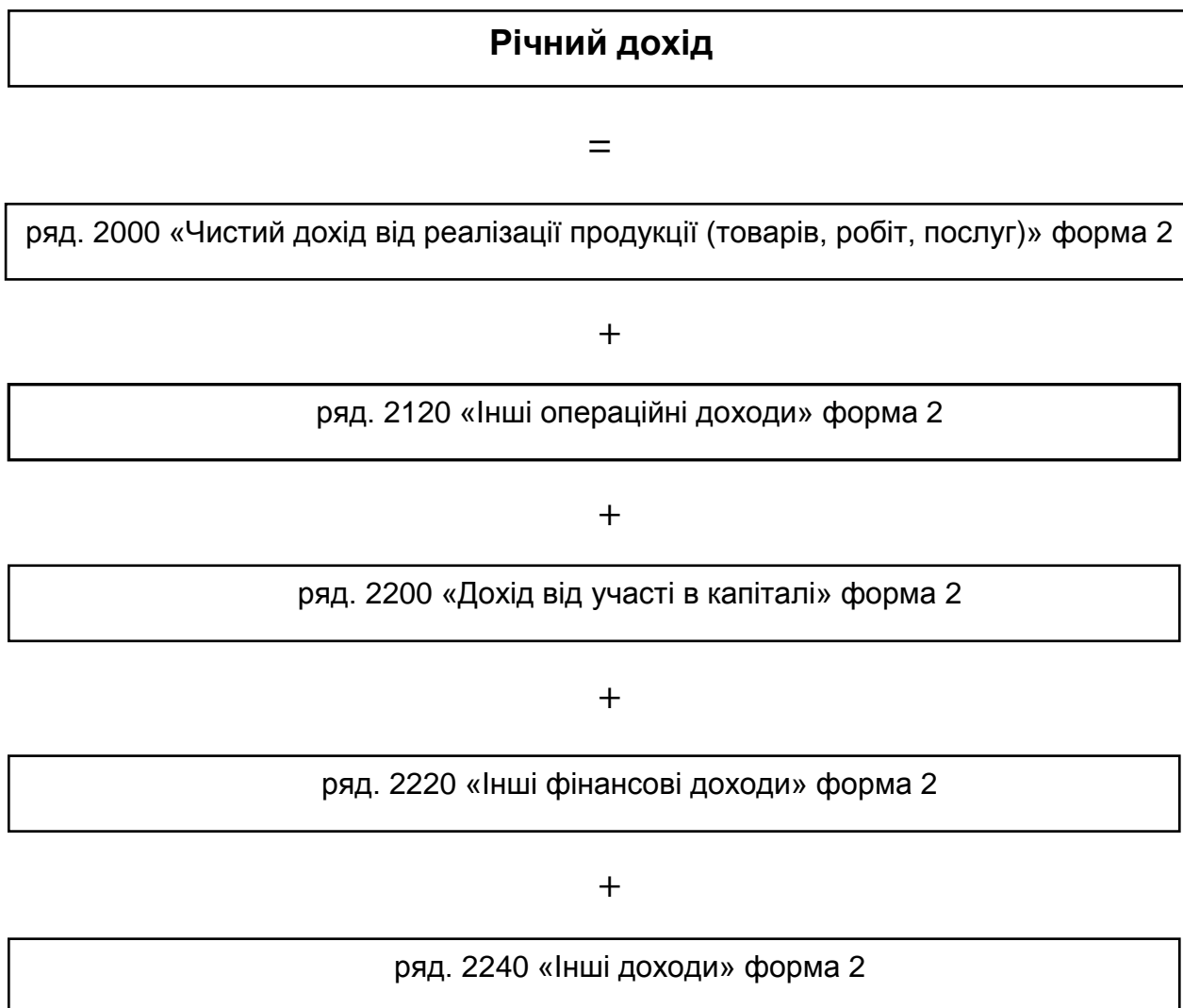


Рис. 10.6. Порядок розрахунку річного доходу для визначення методу оподаткування податком на прибуток підприємств

Варіант 1. Дохід за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн. У цьому випадку об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових звітних років), визначені відповідно до положень розд. III ПКУ. Отже, юридичні особи з річним доходом нижче 20 млн грн мають право

визначати податок на прибуток виключно на основі бухгалтерського прибутку, а саме – за даними показника рядка 2290 «Фінансовий результат до оподаткування: прибуток» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – форма 2).

Між тим цей «пільговий» порядок визначення об'єкта оподаткування застосовується тільки в тому випадку, коли платник податку приймає рішення щодо непроведення коригування фінансового результату. Таке рішення платник податку має право прийняти не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, у кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Платник сповіщає про прийняте рішення шляхом проставлення відповідної позначки в полі «Наявність рішення» («Прийнято рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці») податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

У подальші роки коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових/звітних років).

Якщо у такого платника в будь-якому наступному році річний дохід перевищить 20 млн грн, він визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці, визначені відповідно до положень розд. III ПКУ. В такому випадку, дохід платника податку може зменшуватися або збільшуватися, залежно від виду податкових різниць, які будуть виникати в його господарській діяльності.

Варіант 2. Річний дохід перевищує 20 млн грн. У цьому випадку платники податків визначають прибуток оподаткування за складнішою процедурою, оскільки вони зобов'язані проводити передбачені в ПКУ коригування. Цей варіант розрахунку об'єкта оподаткування поширюється також на тих платників податку, дохід яких не перевищив рівень 20 млн грн, проте вони вчасно не оповістили фіскальний орган про бажання використовувати «пільговий» порядок (без урахування коригувальних різниць). У такому разі платники податку фактично ведуть бухгалтерський та податковий облік.

Загальний принцип проведення коригувань наведено на рис. 10.7.

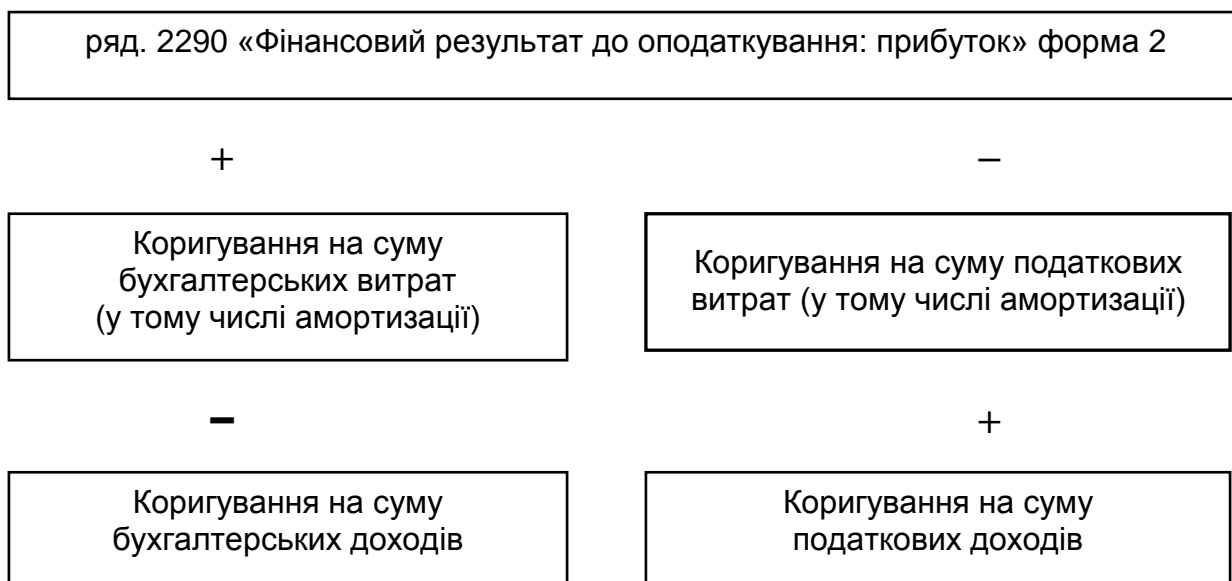


Рис. 10.7. Загальна схема проведення коригувань фінансового результату з податку на прибуток

Завдяки таким коригуванням «бухгалтерські» фінансові результати фактично замінюються на «податкові».

Базова (основна) ставка податку на прибуток підприємств становить 18 % (п. 136.1 ПКУ). Проте для деяких видів доходів у ПКУ передбачено особливий порядок визначення об'єкта оподаткування та ставки (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Особливий порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток

Види доходу	Порядок визначення	Ставка податку	Норма ПКУ
1	2	3	4
1. Дохід за договорами страхування	Об'єкт оподаткування страхувика, до якого застосовується ставка, визначена відповідно до пп. 136.2.1, пп. 136.2.2 ПКУ, розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування	3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у пп. 141.1.2 ПКУ	Пп. 134.1.2, 136.2.1, 136.2.2, 141.1
		0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного	

1	2	3	4
	Ці платежі включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування. Страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестрахування до об'єкта оподаткування, до якого застосовується ставка, визначена відповідно до пп. 136.2.1 і пп. 136.2.2 ПКУ, не включаються	медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених підпунктами пп. 14.1.52, 14.1.52 ¹ , 14.1.52 ² і 14.1.116 ПКУ	
2. Дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України	Дохід з джерелом його походження з України, отриманий нерезидентом від провадження господарської діяльності, зазначений у пп. 141.4.1 ПКУ	15 % від суми доходу	Пп. 134.1.3, 136.3, 141.4.1, 141.4.2
	Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту	6 % від суми фрахту	Пп. 134.1.3, 136.3, 141.4.4 ПКУ
	Перераховані на користь нерезидентів страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків:		
	у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів; за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта»; за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації	0 % від суми платежу	Пп. 134.1.3, 136.3, 141.4.5

Продовження табл. 10.3

1	2	3	4
	у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених в абз. 2 пп. 141.4.5 ПКУ	4 % суми, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми	
	під час укладання договорів страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, а також під час укладання договорів перестраховування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту	0 % від суми платежу	
	в інших випадках, ніж зазначені в абз. 2-4 пп. 141.4.5 ПКУ	12 % суми таких платежів (виплат) за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат	
	Виплата нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами	20 % суми таких виплат за власний рахунок резидента	Пп. 134.1, 136.3, 141.4.6
	Доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам з дотриманням умов, передбачених пп. 141.4.11 ПКУ	5 % від суми доходу	Пп. 134.1.3, 136.3, 141.4.11

Закінчення табл. 10.3

1	2	3	4
3. Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск і проведення лотерей	Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск і проведення лотерей, від операцій з випуску та проведення лотерей	з 01.01.2018 р. до 31.12.2018 р. включно – 24 %; з 01.01.2019 р. до 31.12.2019 р. включно – 26 %; з 01.01.2020 р. до 31.12.2020 р. включно – 28 %; з 01.01.2021 р. – 30 % від суми доходу	Пп. 134.1.4, 136.6, 141.8 п. 48 підр. 4 розд. XX
	Прибуток суб'єктів, які здійснюють випуск і проведення лотерей, від здійснення іншої діяльності, яка не пов'язана із випуском і проведенням лотерей	18 % від суми доходу	
4. Дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю	Дохід, отриманий від азартних ігор з використанням гральних автоматів	Одночасно із ставкою 18 % нараховується податок у розмірі 10 %	Пп. 134.1.5, 136.4.1, 141.5
	Дохід, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	Одночасно із ставкою 18 % нараховується ще один податок у розмірі 18 %	Пп. 134.1.5 ПКУ, пп. 136.4.2 ПКУ, п. 141.5 ПКУ

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації (п. 57.1 ПКУ).

Податкова декларація з податку на прибуток підприємств подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- **календарному кварталу або календарному півріччю** (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя) (пп. 49.18.2 ПКУ);

- **календарному року** для платників податку на прибуток для податкової декларації, яка розраховується наростаючим підсумком за рік, – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.6 ПКУ).

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну **фінансову звітність** у порядку, передбаченому для подання податкової декларації (п. 46.2 ПКУ). Така фінансова звітність є додатком до податкової декларації з податку на прибуток та її невід'ємною частиною.

За нормами п. 137.4 ПКУ податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду та закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду. Виняток з цього правила складають платники податку, для яких за нормами п. 137.5 ПКУ встановлено річний податковий (звітний) період (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

Особливі податкові періоди платників податку на прибуток

Категорія платників податку на прибуток	Період подачі декларації	Порядок визначення податкового періоду
1	2	3
1. Платники податку, в яких річний дохід від будь-якої діяльності за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн грн	Річна податкова декларація за період діяльності у звітному (податковому) році	Податковий період визначається в загальному порядку: починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду та закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду (п. 137.5 ПКУ)

1	2	3
2. Платники податку, які зареєстровані протягом звітнього (податкового) року (новостворені)	Річна податкова декларація за період діяльності у звітньому (податковому) році	Перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітнього) періоду (пп. 137.4.2 ПКУ)
3. Особи, які ліквідуються (у тому числі до закінчення першого податкового (звітнього) періоду)	Визначається в загальному порядку	Останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації (пп. 137.4.3 ПКУ)
4. Виробники сільськогосподарської продукції	Можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітнього року та закінчується 30 червня поточного звітнього року (пп. 137.4.1 ПКУ)	

В особливому порядку визначається **авансовий внесок з податку на прибуток**, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів (пп. 57.1¹.5 ПКУ). Авансовий внесок розраховується за ставкою 18 % з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті.

Сума попередньо сплачених протягом податкового (звітнього) періоду авансових внесків з податку на прибуток під час виплати дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за такий податковий (звітний) період.

Авансовий внесок **не справляється** у разі виплати дивідендів (пп. 57.1¹.3 ПКУ):

на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб;

платником, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень ПКУ, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;
фізичним особам.

Звільнюються від обов'язку сплати авансових внесків з податку на прибуток у разі виплати дивідендів також інститути спільного інвестування.

10.3. Порядок амортизації необоротних активів

За наведеним у пп. 14.1.3 ПКУ визначенням, **амортизація** – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [17].

В обліку з податку на прибуток підприємств порядок нарахування амортизації необоротних активів залежить від того, чи проводить платник податку коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [126; 127].

Варіант 1. Платники не проводять коригування фінансового результату; їх дохід за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн. У цьому випадку платник податку розраховує амортизацію необоротних активів за правилами, встановленими в бухгалтерському обліку, а саме щодо: основних засобів – у П(С)БО 7 [126]; нематеріальних активів – у П(С)БО 8 [127].

За нормами п. 26 П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується з застосуванням таких методів.

1. **Прямолінійний метод**, за яким річна сума амортизації визначається діленням амортизованої вартості на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Тобто річну суму амортизації (РА) можна обчислити за такою формулою:

$$A = \frac{AB}{T}, \quad (10.1)$$

де АВ – вартість основного засобу, що амортизується (первинна вартість за вирахуванням ліквідаційної), грн;

Т – термін корисного використання основного засобу, років.

2. Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Тут річна сума амортизації визначається за формулою:

$$A = ЗВ(ПВ) \times НА, \quad (10.2)$$

де ЗВ(ПВ) – залишкова вартість основного засобу на початок звітного року (первинна на дату початку нарахування амортизації);

НА – річна норма амортизації, яка, у свою чергу, розраховується за формулою:

$$НА = 1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \times 100, \quad (10.3)$$

де НА – норма амортизації;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта;

ПВ – первісна вартість об'єкта;

Т – термін (строк) корисного використання об'єкта (років);

У цьому методі на суму ліквідаційної вартості вартість основного засобу не зменшується. Для «перерозподілу» амортизаційних відрахувань між роками застосовуються два підходи:

астрономічний – кількість місяців нарахування амортизації в першому календарному році менше 12, недонарахована річна сума амортизації переноситься на наступний календарний рік. Тобто розрахована за річною нормою сума амортизації перерозподіляється між суміжними роками;

календарний – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації. Тоді перерозподіл астрономічної суми між роками не здійснюється, внаслідок чого в останній рік нарахування амортизації залишається недоамортизована сума, яка підлягає списанню.

3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості

об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із терміну корисного використання об'єкта та подвоюється.

У формульному вигляді це можна подати так:

$$A = 3B \times P_n, \quad (10.4)$$

де $3B$ – залишкова вартість основного засобу на початок звітного року (первинна на дату початку нарахування амортизації).

Річна норма амортизації визначається:

$$P_n = 1/n \times 2, \quad (10.5)$$

де n – кількість років корисного використання основного засобу.

У цьому методі на суму ліквідаційної вартості вартість основного засобу не зменшується.

4. Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Цей передбачає визначення річної суми амортизації за такою формулою:

$$A = A_m \times K_k, \quad (10.6)$$

де A_m – вартість основного засобу, що амортизується (первинна вартість за вирахуванням ліквідаційної), грн;

K_k – кумулятивний коефіцієнт, який розраховується:

$$K = \frac{P_3}{\sum Ч}, \quad (10.7)$$

де P_3 – кількість років, які залишаються до закінчення терміну корисного використання основного засобу;

$Ч$ – порядкові номери років корисного використання основного засобу.

5. **Виробничий метод**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням амортизованої вартості на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Варіант 2. Платники проводять коригування фінансового результату; їх дохід за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн грн. У цьому випадку платники повинні розраховувати податкову амортизацію за нормами п. 138.3 ПКУ. Податкова амортизація нараховується в такому ж порядку, що і в бухгалтерському обліку (за виключенням амортизації за виробничим методом, який не застосовується для нарахування податкової амортизації).

Відмінності між правилами нарахування бухгалтерської та податкової амортизації полягають у такому.

1. У пп. 14.1.138 ПКУ наводиться визначення терміну «основні засоби» для цілей податкового обліку. До них відносять матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6 000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6 000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

На відміну від цього, в п. 4 П(С)БО 7 [126] вказано, що основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (п. 5.2 П(С)БО 7) [126]. Тобто в бухгалтерському обліку може застосовуватися не 6 000 грн, а будь-яка інша межа.

2. Податкова амортизація нараховується з дотриманням мінімально допустимих строків амортизації, які встановлені для основних засобів та інших необоротних активів у пп. 138.3.3 ПКУ.

3. У податковому обліку не підлягають амортизації (пп. 138.3.2 ПКУ):
вартість гудвілу;

витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;

витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Терміни «*невиробничі основні засоби*», «*невиробничі нематеріальні активи*» означають, відповідно, основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку.

4. Для розрахунку податкової амортизації визначається вартість основних засобів і нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

10.4. Податкові різниці

Платники податку на прибуток, дохід яких за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн грн, проводять коригування фінансового результату на всі різниці, визначені в ПКУ. Наведені в розд. III ПКУ коригування подані в табл. 10.5.

Таблиця 10.5

Різниці, на які коригують фінансовий результат до оподаткування

Різниці	Коригування (+), (-)	Порядок розрахунку різниці	Рядок у додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств
1	2	3	4
Різниці, які виникають у нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ)			
1. Сума нарахованої амортизації основних засобів (ОЗ) або нематеріальних активів (НА)	+	Оборот Кт 131, 133-135	Ряд. 1.1.1

1	2	3	4
2. Сума уцінки та втрат від зменшення корисності ОЗ або НА, включених до витрат звітного періоду	+	Оборот Дт 975 Кт 10, 113-117, 12, Дт 972 Кт 10, 113-117, 12	Ряд. 1.1.1.1
3. Сума залишкової вартості окремого об'єкта ОЗ або НА, у разі ліквідації або продажу об'єкта	+	Оборот Дт 902 Кт 286, Дт 793 Кт 977, Дт 793 Кт 976	Ряд. 1.1.2
4. Сума залишкової вартості об'єкта невиробничих ОЗ або невиробничих НА, у разі ліквідації або продажу об'єкта	+	Оборот Дт 902 Кт 286, Дт 793 Кт 977, Дт 793 Кт 976	Ряд. 1.1.3
5. Сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію, інші поліпшення невиробничих ОЗ чи невиробничих НА, віднесених до витрат	+	Оборот Дт 91, 92-94 Кт 63, 68, Дт 79 Кт 91, 92- 94	Ряд. 1.1.4
6. Сума розрахованої амортизації ОЗ або НА відповідно до п. 138.3 ПКУ	-	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 1.2.1 АМ
7. Сума залишкової вартості окремого об'єкта ОЗ або НА, визначена з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу об'єкта	-	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 1.2.2
8. Сума дооцінки ОЗ або НА у межах попередньо віднесених до витрат уцінки	-	Оборот Дт 10, 113-117, 12 Кт 746, Дт 10, 113- 117, 12 Кт 746	Ряд. 1.2.1.1
9. Сума вигід від відновлення корисності ОЗ або НА у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності ОЗ або НА	-	Оборот Дт 10, 113-117, 12 Кт 742, Дт 10, 113- 117, 12 Кт 742	Ряд. 1.2.1.2
10. Сума первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих ОЗ або невиробничих НА і витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат – у разі продажу такого об'єкта невиробничих ОЗ або НА, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу	-	Оборот Дт 131 Кт 10, Дт 902 Кт 286, Дт 793 Кт 977, Дт 793 Кт 976	Ряд. 1.2.3

1	2	3	4
Різниці, що виникають у формуванні забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1 ПКУ)			
1. Сума витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати)	+	Оборот Дт 91-94 Кт 472-476, 478	Ряд. 2.1.1
2. Сума використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати)	-	Оборот Дт 472-476, 478 Кт 20, 63,68; Дт 38 Кт 36, 37	Ряд. 2.2.1
3. Сума коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування	-	Оборот Дт 472-476, 478 Кт 91-94	Ряд. 2.2.2
Різниці, що виникають у формуванні резерву сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ)			
1. Сума витрат на формування резерву сумнівних боргів	+	Оборот Дт 944 Кт 38	Ряд. 2.1.2
2. Сума витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів	+	Оборот Дт 944 Кт 34, 36, 37	Ряд. 2.1.3
3. Сума коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування	-	Оборот Дт 38 Кт 944, Дт 38 Кт 719	Ряд. 2.2.2
4. Сума списаної дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ	-	Оборот Дт 38, 944 Кт 34, 36, 37	Ряд. 2.2.3

1	2	3	4
Різниці, які виникають у здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)			
1. Сума нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування)	-	Оборот Дт 72 Кт 792, Дт 731 Кт 792	Ряд. 3.2.2.1, 3.2.3
2. Сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років	-	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 3.2.4
3. Сума уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання	-	Оборот Дт 793 Кт 975	Ряд. 3.2.2
4. Сума перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) у здійсненні контрольованих операцій	+	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 3.1.3 ТЦ ¹
5. Сума перевищення договірної (контрактної) вартості, придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», у здійсненні контрольованих операцій	+	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 3.1.4 ТЦ ¹
6. Сума втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	+	Оборот Дт 793 Кт 96	Ряд. 3.1.5
7. Сума 30 % вартості товарів, придбаних у неприбуткових організацій, крім випадків, коли сума вартості придбання протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року	+	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 3.1.6

1	2	3	4
<p>8. Сума 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, зазначених у п. 140.2 та пп. 140.5.6 ПКУ, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у:</p> <p>1) нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб - нерезидентів), зареєстрованих у державах, включених до Переліку КМУ від 27.12.2017 р. № 1045);</p> <p>2) нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до Переліку КМУ від 04.07.2017 р. № 480)</p>	+	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 3.1.7
<p>9. Сума витрат по нарахуванню роялті (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ) на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному</p>	+	Оборот Дт 93 Кт 63, 68, аналітичні дані	Ряд. 3.1.8
<p>10. Сума витрат по нарахуванню роялті, якщо роялті нараховані на користь:</p> <p>1) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;</p> <p>2) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України;</p> <p>3) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;</p> <p>4) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб;</p> <p>5) юридичної особи, яка звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за іншою ставкою</p>	+	Оборот Дт 93 Кт 63, 68, аналітичні дані	Ряд. 3.1.8

1	2	3	4
11. Сума відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	+	Оборот Дт 792 Кт 952	Ряд. 3.1.2
12. Сума коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, у розмірі, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року	+	Оборот Дт 949, 977 Кт 23, 28, 301, 311, аналітичні дані	Ряд. 3.1.9
13. Сума перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), крім неприбуткових організацій	+	Оборот Дт 949, 977 Кт 23, 28, 301, 311, аналітичні дані	Ряд. 3.1.10
14. Сума компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація не включається до оподаткованого доходу фізичної особи	+	Оборот Дт 66 Кт 301, 311, аналітичні дані	Рядок на даний момент не передбачений
15. Сума витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб)	+	Оборот Дт 791 Кт 948	Ряд. 3.1.11
16. Сума доходу, отриманого як оплата за товари, відвантажені під час перебування на спрощеній системі оподаткування	+	Дт 301, 311 Кт 36, 37	Ряд. 3.1.12

1	2	3	4
17. Сума коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, що є неприбутковими організаціями, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року	+	Оборот Дт 949, 977 Кт 23, 28, 301, 311, аналітичні дані	Рядок на даний момент не передбачений
Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (п. 141.2 ПКУ)			
1. Сума від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	+	Обороти Дт 741 Кт 793 «-» Дт 793 Кт 971 (від'ємне значення), аналітичні дані	Ряд. 4.1.2
2. Сума від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	+	Обороти Дт 793 Кт 970, 975 «-» Дт 740, 746 Кт 793, аналітичні дані	Ряд. 4.1.3 ЦП
3. Сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, визначеного згідно з пп. 141.2.5 ПКУ	+	Аналітичні дані податкового обліку	Ряд. 4.1.4 ЦП
4. Сума позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду	-	Обороти Дт 741 Кт 793 «-» Дт 793 Кт 971 (позитивне значення), аналітичні дані	Ряд. 4.2.2

Платники податку, дохід яких за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, проводять коригування фінансового

результату на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. До того ж ці платники коригують фінансовий результат на деякі різниці, передбачені в підрозділі 4 розділу XX ПКУ.

Література: [2; 4; 5; 6; 11; 13; 17; 35; 48; 75; 126; 127].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте суттєві елементи податку на прибуток підприємств.
2. Які особи з числа резидентів не є платниками податку на прибуток?
3. Яким чином розраховується річний дохід при оподаткуванні податком на прибуток підприємств?
4. За яких умов платник податку може визначати об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці?
5. Для яких платників податку на прибуток установлюється річний податковий період?
6. Яким чином сплачується авансовий внесок з податку на прибуток у разі виплати дивідендів?
7. У чому полягають відмінності між правилами нарахування бухгалтерської та податкової амортизації?
8. Наведіть характеристику різниць, які виникають у нарахуванні амортизації необоротних активів.
9. Охарактеризуйте різниці, що виникають у формуванні забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.
10. Наведіть характеристику різниць, що виникають у формуванні резерву сумнівних боргів.

Тестові завдання

1. *Платник податку на прибуток за підсумками 2017 р. отримав дохід у розмірі 10 млн грн. За таких умов він:*
 - а) має право не проводити коригування фінансового результату;
 - б) не має права не проводити коригування фінансового результату;

в) має право не проводити коригування фінансового результату, якщо поставить позначку в податковій декларації з податку на прибуток.

2. Платник податку на прибуток за підсумками 2017 р. має дохід у розмірі 10 млн грн. За таких умов у 2018 р. він подає податкову декларацію з податку на прибуток за період:

а) квартал, півріччя, три квартали, рік;

б) рік;

в) рік, якщо поставить відповідну позначку в податковій декларації з податку на прибуток.

3. Платник податку на прибуток не проводить коригування фінансового результату на різниці із розділу III ПКУ. За підсумками 2016 р. він отримав від'ємне значення об'єкта оподаткування на суму 10 000 грн. Чи повинен він коригувати фінансовий результат за підсумками 2017 р.:

а) не повинен;

б) може провести коригування фінансового результату зі знаком «-» на суму 10 000 грн за власним бажанням;

в) обов'язково повинен провести коригування фінансового результату зі знаком «-» на суму 10 000 грн?

4. Які ставки податку на прибуток застосовуються в ПКУ:

а) 18 %;

б) 18 %, 0 %;

в) 18 %, 0 %, 3 %, 6 %, 15 %, 20 %?

5. Юридична особа-резидент отримала дохід від діяльності за кордоном. Чи повинен резидент з цього доходу сплачувати податок на прибуток:

а) так;

б) ні;

в) так, якщо не сплачено податок за кордоном?

6. Юридична особа-нерезидент отримала дохід від діяльності за кордоном. Чи повинен нерезидент з цього доходу сплачувати податок на прибуток:

а) так;

б) ні;

в) так, якщо не сплачено податок за кордоном?

7. Платник податку на прибуток виплачує дивіденди фізичним особам. Чи сплачується в цьому випадку авансовий внесок з податку на прибуток у разі виплати дивідендів:

- а) безумовно сплачується;
- б) безумовно не сплачується;

в) сплачується тільки з суми перевищення дивідендів над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене?

8. Платник податку на прибуток придбав телевізор (невиробничий основний засіб). Чи має право він зменшити прибуток на суму амортизації, нарахованої в бухгалтерському обліку на телевізор:

а) за жодних умов амортизація не враховується у визначені прибутку, який підлягає оподаткуванню;

б) амортизація враховується у визначені прибутку, якщо платник податку не проводить коригування фінансового результату;

в) амортизація враховується у визначені прибутку, якщо платник податку проводить коригування фінансового результату?

9. Платник податку на прибуток створює в бухгалтерському обліку резерв на відпустки працівникам. Чи повинен він зменшити оподатковуваний прибуток на суму резерву:

а) повинен, якщо проводить коригування фінансового результату;

б) повинен, якщо не проводить коригування фінансового результату;

в) безумовно повинен?

10. Платник податку на прибуток проводить коригування фінансового результату. У 2017 р. він перерахував благодійну допомогу неприбутковій організації у розмірі 10 000 грн. Сума оподаткованого прибутку за 2016 р. склала 100 000 грн. Чи може за таких умов платник податку зменшити оподатковуваний прибуток на суму благодійної допомоги:

а) зможе на суму 10 000 грн;

б) зможе на суму 4 000 грн;

в) не зможе?

Практичні завдання

Завдання 10.1. У платника податку на прибуток, який не проводить коригування фінансового результату, за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за 2017 р. показники склали значення, показані у табл. 10.6.

Фрагмент Звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	3000000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1200000)
Валовий: прибуток	2090	1800000
збиток	2095	()
Інші операційні доходи	2120	30000
Адміністративні витрати	2130	(40000)
Витрати на збут	2150	(10000)
Інші операційні витрати	2180	(5000)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1775000
збиток	2195	()
<...>	2270	()

Розрахуйте суму податку на прибуток за заданими умовами.

Завдання 10.2. Платник податку на прибуток, який проводить коригування фінансового результату, в січні 2018 р. придбав комп'ютер вартістю 12 000 грн (у т.ч. ПДВ – 2 000 грн). Ліквідаційна вартість комп'ютера встановлена в розмірі 200 грн, термін використання – 6 років. Розрахуйте податкову амортизацію прямолінійним методом за звичайними умовами та прискорену амортизацію, передбачену нормами п. 43 підрозд. 4 розд. XX ПКУ.

Завдання 10.3. За допомогою методу ціни перепродажу встановіть відповідність ціни операції принципу «витягнутої руки» за такими умовами:

у контрольованій операції покупець придбав товар у кількості 5 000 одиниць за ціною 100 грн за одиницю, а продав товар за ціною 110 грн за одиницю;

у зіставних неконтрольованих операціях була така пропорція від купівлі/продажу 5 000 од. товару:

95 грн – 103 грн;

101 грн – 109 грн;

99 грн – 107 грн.

11. Податок на доходи фізичних осіб

Мета – формування компетентностей з теоретичних аспектів податку на доходи фізичних осіб, засвоєння закономірностей його функціонування та особливостей визначення податкової соціальної пільги та соціальної знижки.

Основні питання

11.1. Сутність і роль податку на доходи фізичних осіб у податковій системі України.

11.2. Елементи податку на доходи фізичних осіб.

11.3. Податкова соціальна пільга.

11.4. Податкова знижка.

11.5. Оподаткування окремих видів доходу.

11.6. Податкова документація для платників податків і податкових агентів.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: основних характеристик податку на доходи фізичних осіб, структури його елементів, особливостей податкової соціальної пільги та податкової знижки;

уміння: розраховувати обсяг податку на доходи фізичних осіб, визначати розмір та умови надання податкової соціальної пільги та податкової знижки, оформлення податкової документації;

комунікації: формувати та підтримувати взаємовідносини із Податковою адміністрацією; запобігати виникненню конфліктних ситуацій в процесі складання та подання фінансової звітності; своєчасно вирішувати проблеми; управляти потоками інформації відносно податкової політики держави, контролювати виконання чинного законодавства в податковій сфері;

автономність і відповідальність: постійно підвищувати свою кваліфікацію в сфері податкових відрахувань; ухвалювати рішення у разі виникнення непередбачуваних ситуацій та втілювати їх.

Ключові терміни: податок, податкова система, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), податкова соціальна пільга (ПСП), податкова знижка, податкова документація.

11.1. Сутність і роль податку на доходи фізичних осіб у податковій системі України

Із розвитком ринкових відносин в Україні податкові надходження набувають особливого значення у формуванні дохідної частини зведеного бюджету.

Податок на доходи фізичних осіб належить до групи основних бюджетоутворювальних податків і за фіскальною значущістю посідає першу позицію в системі прямого оподаткування в Україні, що свідчить про його вагомий роль у формуванні дохідної частини Зведеного бюджету [137]. Важливий внесок у дослідження проблеми оподаткування громадян зробили науковці (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Підходи до визначення сутності поняття ПДФО

Ключове слово	Автори	Визначення
Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	Рудая М. І. [91]	ПДФО – інструмент прямого оподаткування у податковій системі України, що має мобільніший, динамічніший характер, ніж інші різновиди прямих податків, наприклад майнові, адже останні орієнтовані та прив'язані до стабільної, незмінної бази – вартості майна, що розглядається як об'єкт оподаткування
	Чижова Т. В., Сисоєнко І. А. [109]	Податок на доходи фізичних осіб зараховується до місцевих бюджетів, тому він є основним бюджетоутворювальним податком
	Швабій К. І. [5]	Аналізуючи фіскальну ефективність податку на доходи фізичних осіб, з'ясовуємо, що існуючий обсяг надходжень зі сплати даного податку забезпечується в основному за рахунок вирахувань із заробітної плати, які, як відомо, здійснюються податковим агентом у джерела доходу
	Соколовська А. М. [98]	Суттєвий вплив на рівень доходів здатна спричинити податкова політика держави, яка провадиться через податковий механізм, одним із елементів якого є оподаткування доходів фізичних осіб
	Шевченко Р. Ю. [110]	Одним із бюджетоутворювальних податків для вітчизняних бюджетів місцевого рівня є податок на доходи фізичних осіб

Незважаючи на велику увагу з боку провідних вчених до прибуткового оподаткування громадян, податок на доходи фізичних осіб і підвищення його ефективності залишається досить суперечливим, а механізм його обчислення – недосконалим. Без перебільшення можна стверджувати, що за тривалий період в Україні податок на доходи фізичних осіб показав себе як основне джерело податкових надходжень до місцевих бюджетів, і попри тенденцію до зменшення, сьогодні його питома вага становить близько 70 %. Різноманітні можливості цього податку в системі місцевих фінансів зводяться до макроекономічної стабілізації та мікроекономічного регулювання. Тому від ефективності планування податку на доходи фізичних осіб залежать не тільки обсяги його надходження і стан фінансового забезпечення місцевого самоврядування, а і рівень податкового навантаження на платників податків.

В багатьох європейських країнах податкове навантаження перекладається саме на фізичних осіб – громадян. При цьому на відміну від України реалізується принцип соціальної справедливості оподаткування, завдяки якому більш заможні верстви населення сплачують податок на доходи в більшому розмірі, аніж особи, які отримують низькі доходи.

Більше того, в країнах ЄС передбачена норма, що дозволяє фізичним особам не сплачувати податок на доходи, якщо їх річний дохід не перевищить встановленої межі.

З 2016 р. відповідно до вимог Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.» відновлено пропорційну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб [130]. Водночас, дещо збільшились ставки самого податку на доходи громадян (рис. 11.1) [101; 110].

У 2015 р. пропорції розподілу між бюджетами сплачених сум податку на доходи громадян були змінені, в результаті чого в казні м. Київ залишилось 40 %, а в інших бюджетах місцевого рівня (міст обласного значення, районів, областей та об'єднаних територіальних громад) – 60 % мобілізованої суми податку на доходи фізичних осіб (рис. 11.2).

Як демонструє рис. 11.2, унаслідок зміни бюджетного розподілу мобілізованих сум аналізованої податкової форми дещо зменшилась частка податку на доходи фізичних осіб у доходах бюджетів м. Київ і міст обласного значення, проте для решти місцевих бюджетів питома вага ПДФО в їх дохідній базі зросла майже вдвічі.

Платники – фізичні особи (резиденти та нерезиденти), а також податкові агенти, що або є роботодавцями, або ж виплачують фізичним особам доходи на умовах, визначених договорами

Об'єкт – заробітна плата та інші доходи фізичних осіб

База справляння – різниця між нарахованою фізичній особі заробітною платою (або виплаченого доходу) та сумами податкових соціальних пільг і податкових знижок (за їх наявності)

Ставки податку, встановлені у відсотках від бази справляння у таких розмірах: з доходів у формі заробітної плати та більшості інших видів доходів – 18 %; для окремих видів доходів – свої ставки (дивіденди в більшості випадків – 5 %, доходи від вигравів і призів у більшості випадків – 18 %, доходи у формі пенсій, що за місяць перевищують 3 розміри мінімальних заробітних плат – 15 % тощо)

База справляння:

відповідальними за нарахування і сплату ПДФО є податкові агенти, тобто в більшості випадків – роботодавці;

податок сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу (у разі виплати доходів готівкою з каси або в негрошовій формі – податок сплачується на наступний банківський день після такої виплати);

право на податкову соціальну пільгу має кожен громадянин, який є найманою особою, якщо розмір його заробітної плати не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, індексованого на 140 % та округленого до найближчих 10 грн (станом на 1.01.2018 р. – 2 470 грн (1762 x 140 %)). Окремі категорії працездатних громадян мають право на підвищений розмір податкової соціальної пільги (150 % і 200 % від її розміру для працездатних громадян)

Рис. 11.1. Основні особливості сучасного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб в Україні [97]

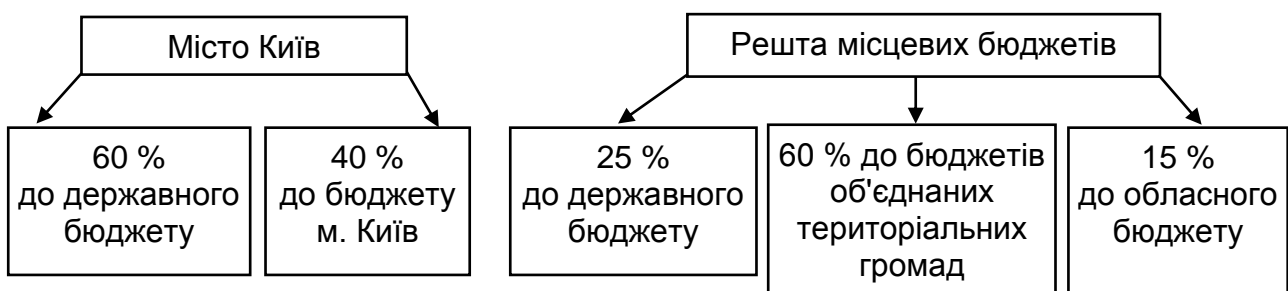


Рис. 11.2. Пропорції розподілу мобілізованих сум ПДФО між місцевими бюджетами в 2015 – 2016 рр. [35]

Щороку в нашій державі спостерігається позитивна тенденція до збільшення обсягів надходження податку на доходи фізичних осіб (рис. 11.3).

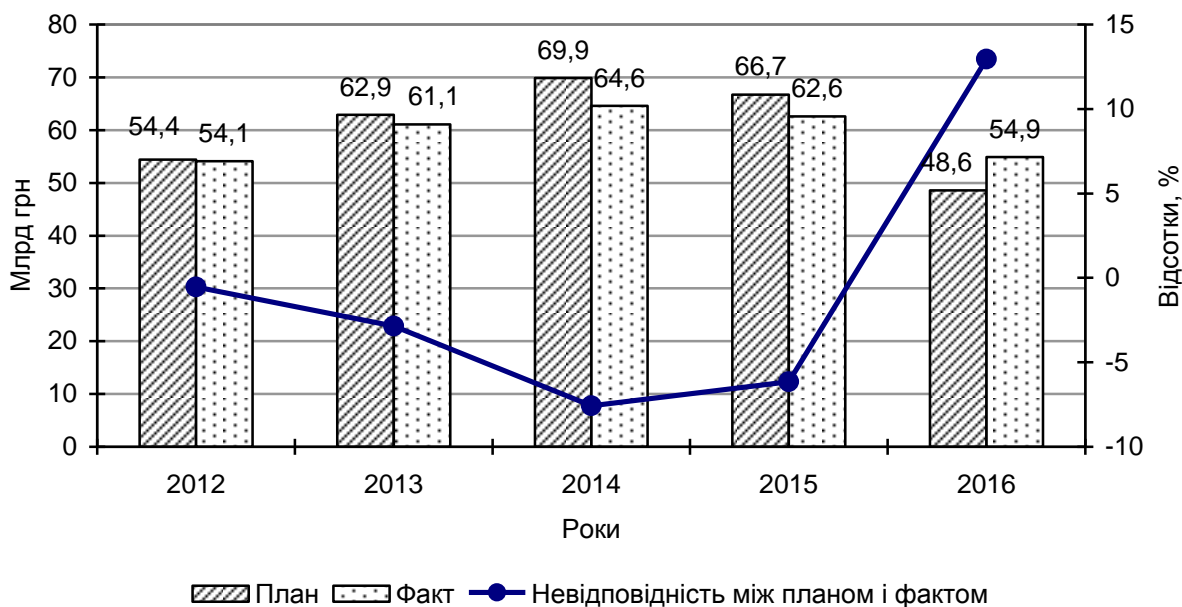


Рис. 11.3. Планові та фактичні показники надходження податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України за 2012 – 2016 рр. [35]

Таку тенденцію можна пояснити зростанням розмірів заробітної плати, інфляційними процесами, посиленням контрольних дій фіскальних органів, поліпшенням показників добровільності сплати податку тощо. Утім, жодного разу, крім 2015 р., фактичні значення не перевищували планові (навпаки, в 2011 р. невідповідність становила – 0,6 %; 2012 р. – 2,9 %; 2013 р. – 7,6 %; 2014 р. – 6,1 %). Із цього можна припустити наявність системної недосконалості механізму планування надходжень податку на доходи фізичних осіб.

Номінальні надходження ПДФО до Зведеного бюджету України за 6 років зросли понад удвічі (із 60,0 млрд грн на початок 2011 р. до 138,8 млрд грн на кінець 2016 р.). Особливо різке зростання номінальних надходжень спостерігалось починаючи з 2015 р. (рис. 11.4).

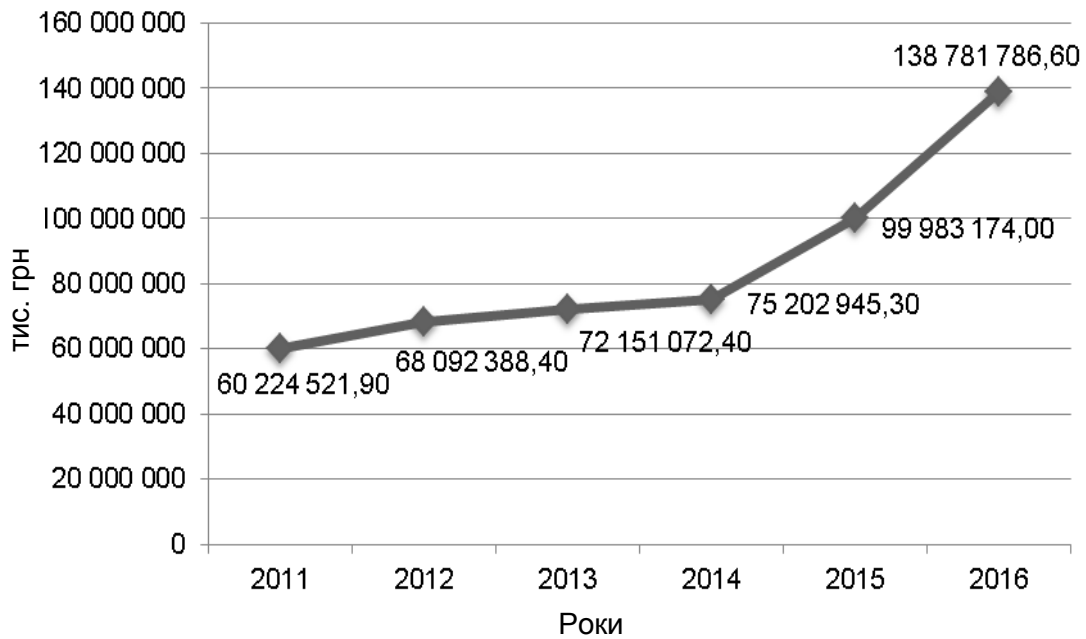


Рис. 11.4. Динаміка ПДФО у доходах Зведеного бюджету України протягом 2011 – 2016 рр. [35]

Так, відповідно до рис. 11.4 у середньому щорічний темп приросту сукупних надходжень ПДФО до ЗБУ в 2011 – 2014 рр. складав 6 – 7 %; у 2015 р. – уже 25 %; у 2016 – 39 %.

Оподаткування доходів фізичних осіб є складовою фінансового механізму держави. Унаслідок перерозподілу платежів фізичних осіб, з одного боку, реалізується економічна програма підвищення рівня добробуту різних верств населення, з іншого – формується фінансова база держави.

Отже, податок на доходи фізичних осіб є вагомим інструментом формування дохідної частини місцевих бюджетів України. Однак підходи, які покладені в сучасному податковому законодавстві до механізму нарахування та сплати ПДФО, роблять його лише податком із заробітної плати. Тому тенденція до його зростання пояснюється переважно поступовим підвищенням рівня заробітної плати протягом останніх років. Таким чином, основним напрямом реформування системи прибуткового оподаткування громадян повинно стати вдосконалення механізму адміністрування, розширення податкової бази за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування, підвищення відповідальності.

11.2. Елементи податку на доходи фізичних осіб

В Податковому кодексі України (надалі – ПКУ) [17] визначення сутності ПДФО відсутнє. У словнику економічних термінів ПДФО визначається як плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташована особа, що утримує цей податок [108].

Доцільно уточнити сутність ПДФО як загальнодержавного податку, що нараховується на доходи фізичних осіб і сплачується безпосередньо платником або податковим агентом відповідно до норм ПКУ. Для визначення бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах (пп. 164.3. – 164.6.) [17].

Розглянемо склад платників ПДФО відповідно до ст. 164.1 Податкового Кодексу України (рис. 11.5).

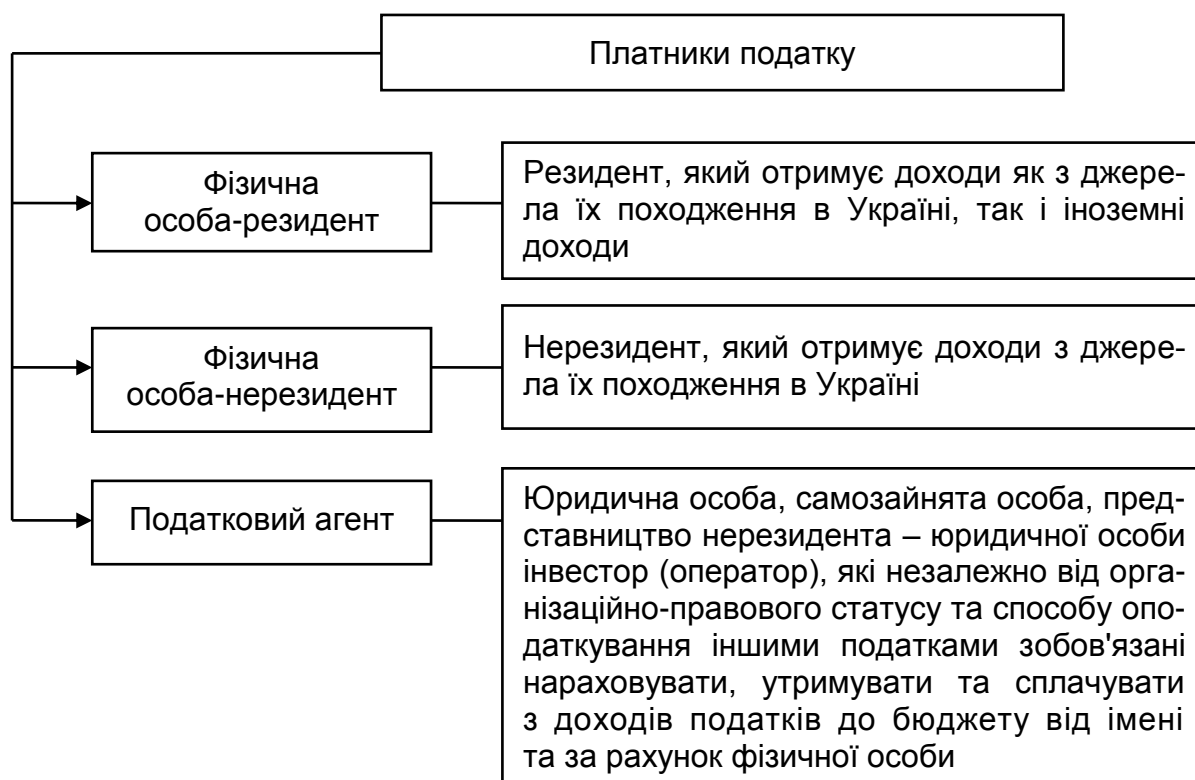


Рис. 11.5. Платники податку на доходи фізичних осіб

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні та має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності (рис. 11.6) [74].

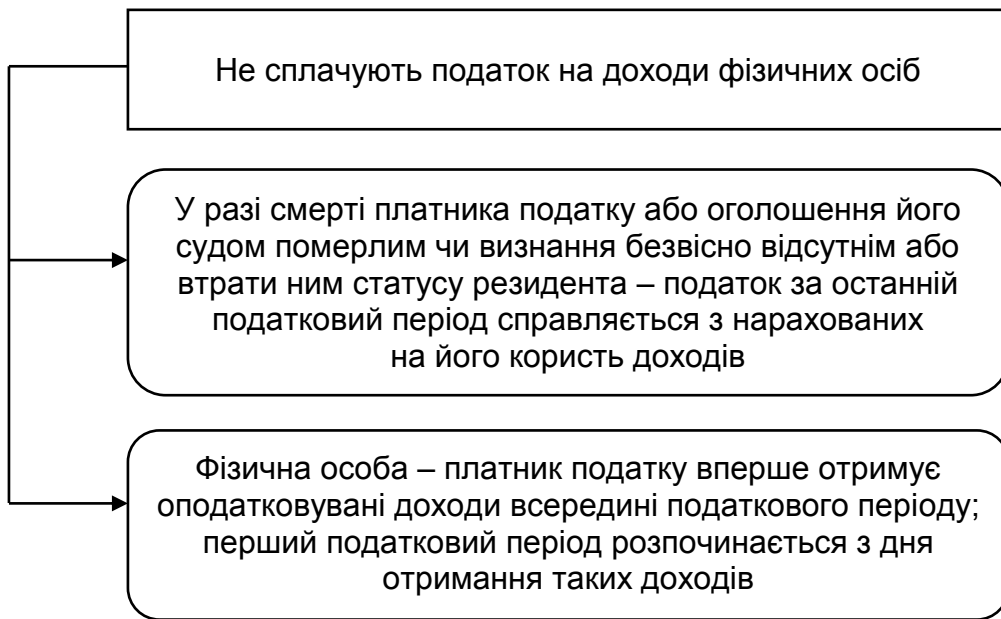


Рис. 11.6. Особи, які не є платниками податків

Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є доходи з різних джерел, наявність яких зумовлює виникнення податкових зобов'язань платника податку (рис. 11.7, 11.8).

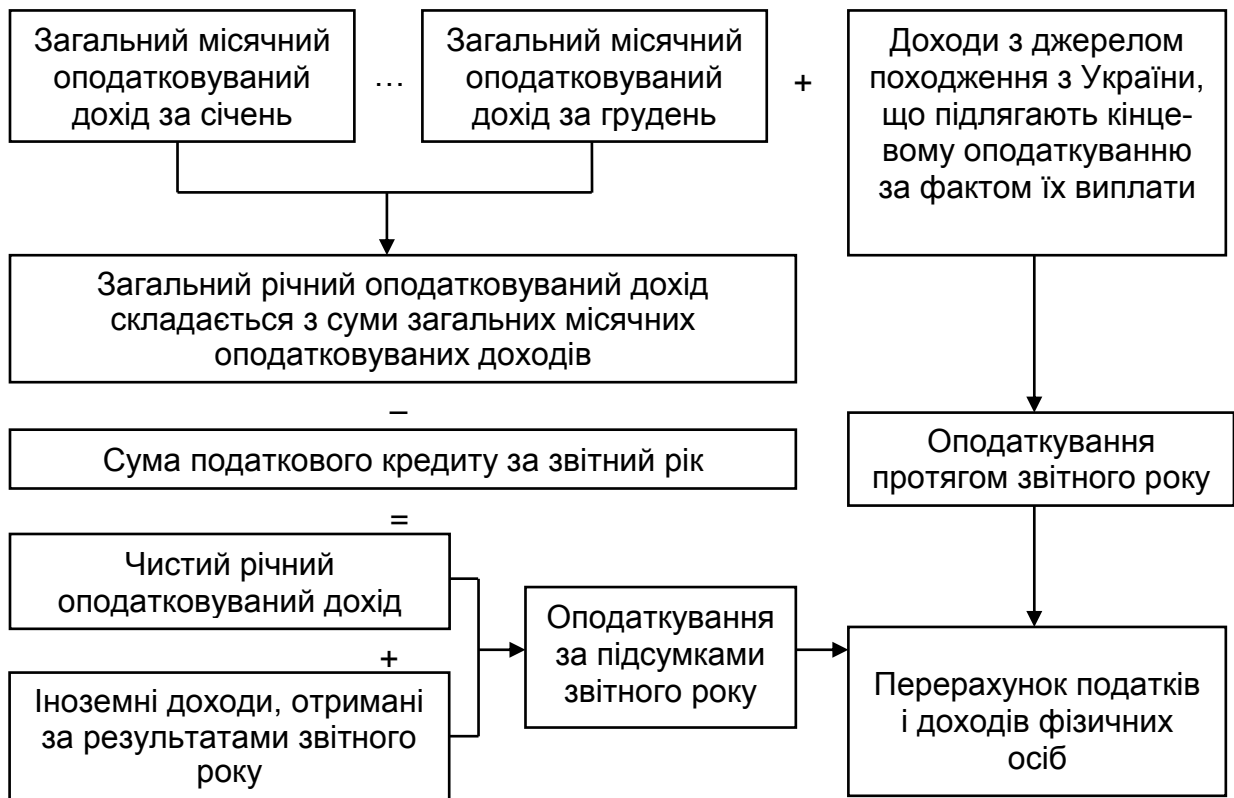


Рис. 11.7. Об'єкт обкладення податком на доходи для резидента

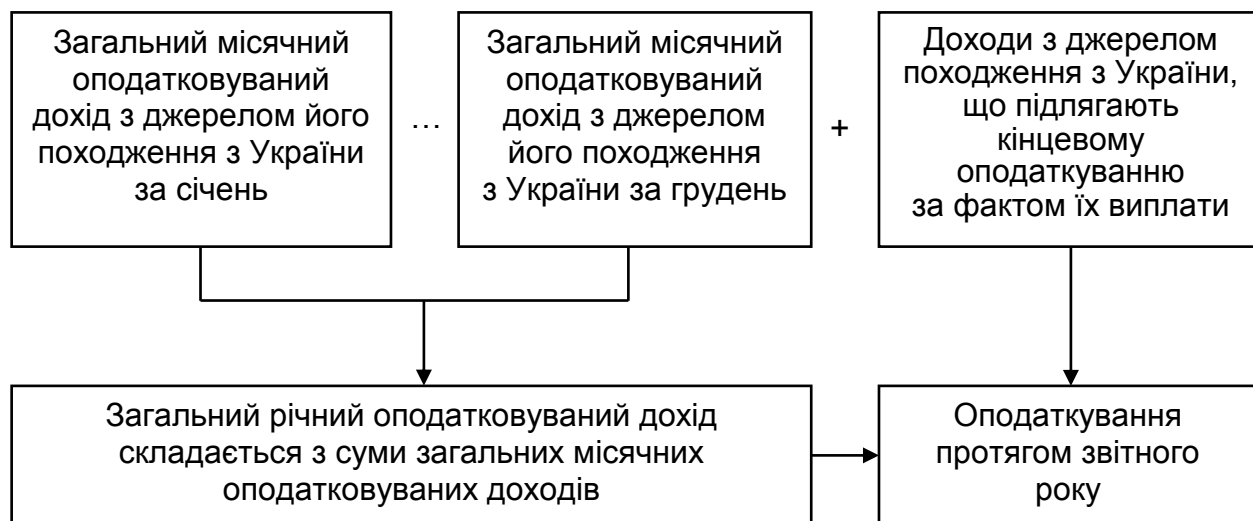


Рис. 11.8. **Об'єкт оподаткування нерезидентів**

З 2016 р. застосовується базова ставка 18,0 % до усієї суми бази оподаткування, незалежно від її розміру. Відмінено обов'язок подавати річну декларацію фізичними особами, якщо протягом податкового (звітного) року оподатковувані доходи нараховувалися одночасно двома або більше податковими агентами та загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує 120 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року [124].

Під час нарахування доходів із заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду. У випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги (за її наявності).

У нарахуванні доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [87]. Нестабільність податкового законодавства впливає на зміну підходів щодо оподаткування та визначення ставок. Зміни розміру відсоткових ставок залежать від впливу різноманітних чинників, зокрема, найбільший

вплив спричиняють політичний та економічний. Протягом тривалого часу в Україні існував диференційований підхід до оподаткування доходів громадян, який базувався на категоріях і групах платників; максимальні ставки оподаткування доходів громадян сягали 50 – 60 %. Ставки податку на доходи фізичних осіб протягом 2015 – 2017 рр. наведено на рис. 11.9.

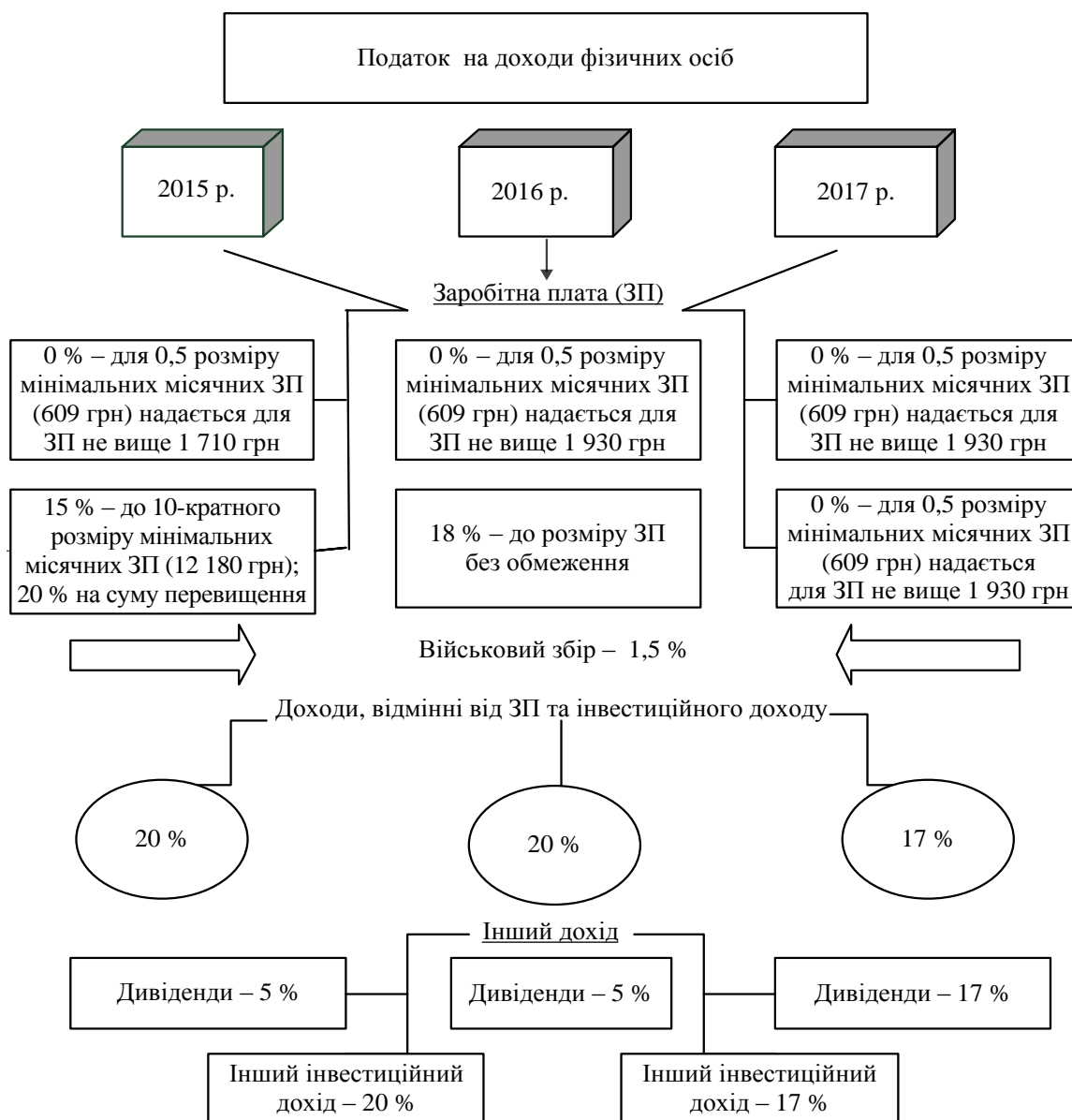


Рис. 11.9. Ставки податку на доходи фізичних осіб [118]

Значущість ПДФО обумовлена тим, що він:

1) безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни;

2) є одним з основних податків, який дозволяє максимально реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягаря;

3) дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;

4) впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;

5) дозволяє обкладати доходи, отримані з різних джерел.

Згідно зі Звітом МВФ [186], в Україні спостерігається висока концентрація зарплат на рівні нижчому за дві МЗП. У 2016 р. частка таких зарплат скоротилася, але майже 60 % працівників отримували заробітну плату меншу за 5 тис. грн/місяць. Це означає, що понад чверті найманих працівників потенційно мали право на податкову соціальну пільгу.

Невідображення у звітності реальних розмірів заробітних плат зумовлює прямі втрати бюджету, зокрема від недоплати ПДФО та неправомірного отримання субсидій на оплату ЖКП. Більше того, спостерігається зміщення податкового навантаження на трудові доходи осіб, які отримують лише офіційну заробітну плату, у тому числі в бюджетному секторі.

11.3. Податкова соціальна пільга

Кожен громадянин України, який офіційно працевлаштований і сплачує всі податки, має право на оформлення податкової соціальної пільги, особливість застосування якої регулюється ст. 166 Податкового кодексу України. У сучасній економічній ситуації в Україні така пільга допомагає населенню заощаджувати певну частину грошових коштів. Тому соціальна політика держави спрямована саме на захист усіх верств населення, що потребують підтримки.

Конкретне визначення податкової соціальної пільги в Податковому кодексі України не сформульоване. Проте його можна визначити, виходячи з п. 169.1 ПКУ. Таким чином, **податкова соціальна пільга** (надалі – ПСП) – це сума, на яку можна зменшити базу оподаткування платника

податку, отриманого від одного працедавця у вигляді заробітної плати [17].

Право платника податку на доходи фізичних осіб на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (ПСП) гарантовано Податковим кодексом України (ПКУ). Претендувати на податкову пільгу може кожна працююча людина, яка сплачує прибутковий податок, за певних умов:

податкова пільга застосовується тільки до зарплати і не може бути використана до доходів, отриманих самозайнятими особами від підприємницької або іншої незалежної професійної діяльності (нотаріуси, адвокати тощо);

податкова пільга застосовується до нарахованої місячної зарплати, якщо її розмір не перевищує зазначену Кодексом суму, яка дорівнює місячному прожитковому мінімуму (чинного для працездатних осіб на 1 січня звітного податкового року), помноженому на 1,4 і округленому до 10 грн. Розмір обмеження зарплати визначається щорічно (виходячи з прожиткового мінімуму на 1 січня) і не змінюється протягом року;

податкова соціальна пільга починає застосовуватися з дня отримання працедавцем заяви платника та документів, що підтверджують право на неї. Цей момент не стосується держслужбовців, яким не треба подавати заяву; від них потрібні лише підтверджувальні документи;

пільга не може застосовуватися до зарплати, яку працівник отримує одночасно з виплатами з бюджету у вигляді стипендії, грошового чи майнового забезпечення учня, студента, аспіранта, ординатора, ад'юнкта, військовослужбовця [17].

Крім того, є обов'язкова умова: податкова соціальна пільга може надаватися тільки на одному місці роботи. Особа, задіяна в кількох місцях, може вибрати вигідніший варіант для використання пільгового права та подати заяву [17].

Перелік витрат платника, дозволених до включення до податкової знижки за податком на доходи фізичних осіб, згідно зі ст. 166 Податкового кодексу України [17] поданий на рис. 11.10.

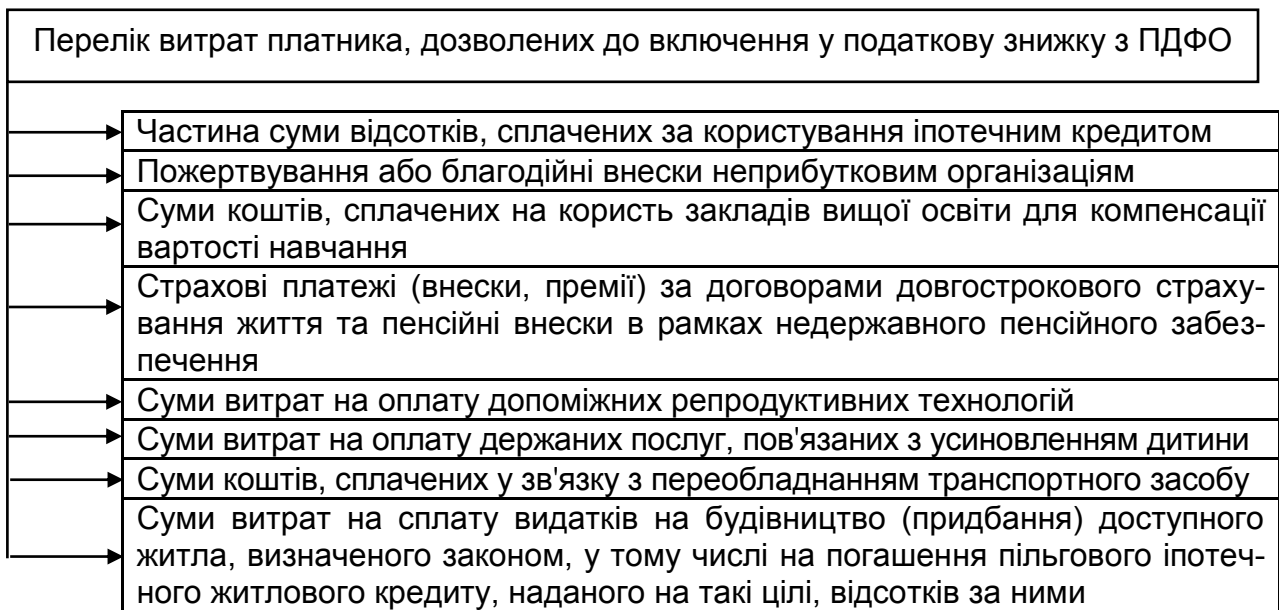


Рис. 11.10. Перелік витрат платника, дозволених до включення у податкову знижку за податком на доходи фізичних осіб

Умови, за дотриманням яких надається ПСП, зазначені на рис. 11.11.

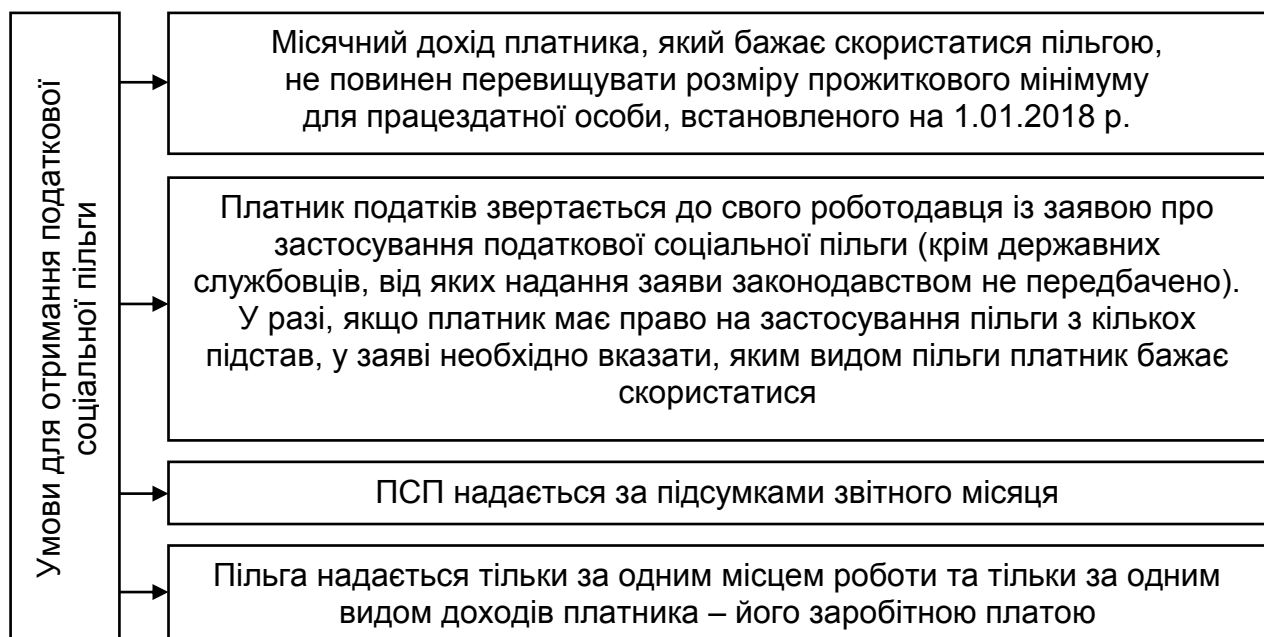


Рис. 11.11. Умови для отримання податкової соціальної пільги в 2018 р.

Згідно з п. 166.4 ст. 166 Податкового кодексу України встановлено обмеження права на нарахування податкової знижки (рис. 11.12).



Рис. 11.12. Перелік обмежень щодо права на нарахування податкової знижки [17]

З 1.01.2018 р. розмір прожиткового мінімуму, який є дійсним для працездатної особи, складатиме 1 762 грн [169]. Отже, за загальним правилом, у 2018 р. претендувати на звичайну ПСП можуть платники податку, розмір заробітної плати яких не перевищує $1\,762 \text{ грн} \times 1,4 = 2\,470 \text{ грн}$. Винятки з даного правила передбачені ПКУ для платників податків, які мають право на ПСП для дітей (рис. 11.13).

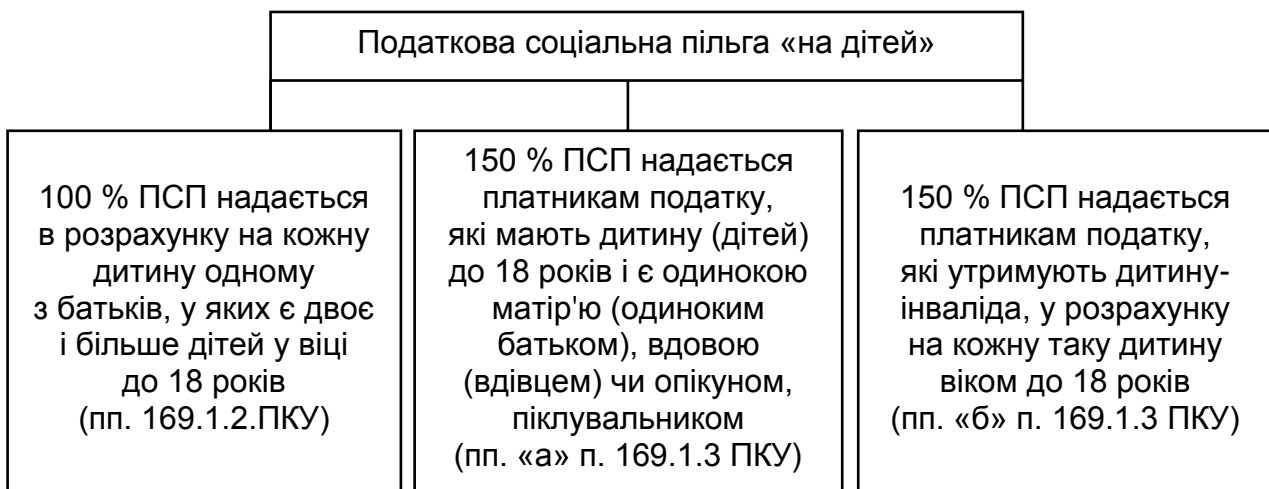


Рис. 11.13. Правила ПСП для платників податків, що мають дітей [17]

Особливість надання ПСП «на дітей» полягає в особливому механізмі визначення граничного розміру заробітної плати для застосування пільги. Так, в одного з батьків така межа визначається як добуток загальноновстановленої граничної величини зарплати та кількості дітей (пп. 169.1.3 ПКУ) [17].

Також відокремлюють інші випадки отримання податкової соціальної пільги (див. рис. 11.13) [17].

На рис. 11.14 подано динаміку граничного розміру доходу, який дає право на податкову соціальну пільгу, а також змін розмірів мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму за період існування Податкового кодексу України [122].

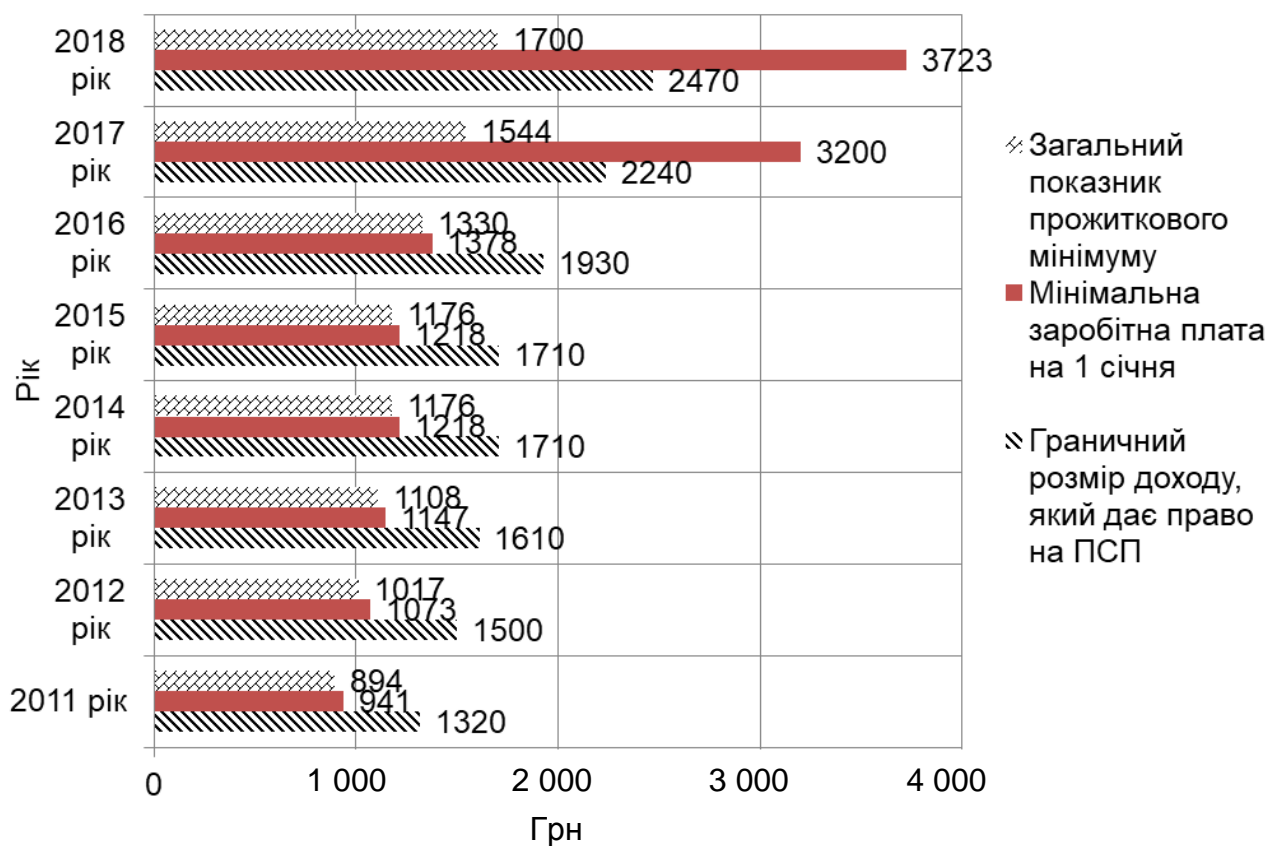


Рис. 11.14. Динаміка граничного розміру доходу, який дає право на податкову соціальну пільгу, мінімальної заробітної плати та розміру прожиткового мінімуму протягом 2011 – 2018 рр.

Як видно з даних, приведених на рис. 11.14, протягом 2011 – 2016 рр. граничний розмір доходу, який надає право на отримання ПСП, є значно більшим, ніж мінімальна заробітна плата на 1 січня відповідного року. А вже починаючи з 2017 р., ситуація зазнає суттєвих змін. Так, мінімальна

заробітна плата переважає граничний розмір доходу, який надає право на отримання ПСП, на 42,9 % у 2017 р. і 64,0 % – у 2018 р.

У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги за двома та більше підставами, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Виняток, передбачений підп. «б» п. 169.1.3: податкова соціальна пільга за ним додається до пільги, визначеної підп. 169.1.2 цього пункту, якщо особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів) (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Окремі випадки для отримання підвищеної податкової соціальної пільги в 2018 р.

Статті ПКУ	Платники податку, які мають право на отримання ПСП	Розмір пільги, %
1	2	3
пп. «в» пп. 169.1.3	Особа, яка віднесена Законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	150
пп. «г» пп. 169.1.3	Особа, яка є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	
пп. «г» пп. 169.1.3	Особа, яка є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства	
пп. «д» пп. 169.1.3	Особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, яка зазнала переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	
пп. «е» пп. 169.1.3	Особа, яка є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни та на яку поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	
пп. «а» пп. 169.1.4	Особа, яка є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма та більше медалями «За відвагу»	200
пп. «б» пп. 169.1.4	Особа, яка є учасником бойових дій під час Другої світової війни або яка у той час працювала в тилу. Інваліди I і II групи з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	

1	2	3
пп. «в» пп. 169.1.4	Особа, яка є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	
пп. «г» пп. 169.1.4	Особа, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	
пп. «г» пп. 169.1.4	Особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8.09.1941 р. до 27.01.1944 р.	

Для оформлення пільги платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги та інші документи (у разі необхідності), згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. (табл. 11.3) [144].

Таблиця 11.3

Документальне підтвердження права на податкову соціальну пільгу

Категорії платників	Документи
1	2
100 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року – у 2018 р. – 881 грн	
Будь-який платник податків з заробітною платою не вище встановленої межі (у 2018 р. – 2 470 грн)	Заява
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину	Копія свідоцтва (дублікат свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства; чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник)
150 % суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 – для такого платника податку – у 2018 р. – 1 321,5 грн	

1	2
Одинока матір (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років	<p>Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану; чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну;</p> <p>копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник);</p> <p>копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть (якщо із заявою звертається вдова або вдівець);</p> <p>копія паспорта</p>
Особа, яка утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років	<p>Копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства; чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживав (проживала) до прибуття в Україну;</p> <p>копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник);</p> <p>пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років;</p> <p>медичний висновок, виданий закладами МОЗ в установленому порядку (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 16 років)</p>
Особа, віднесена законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	<p>Копія посвідчення (дублікат посвідчення) встановленого зразка: громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) внаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка; учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації; громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 р. із зони відчуження, категорії 2 серії Б; громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР від 28.06.1989 р. № 224), категорії 2 серії Б</p>

1	2
Особа, яка є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	Подача підтверджувальних документів не передбачена
Особа, яка є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена пп. «б» пп. 169.1.4	Копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
Особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, який зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	Копія акта Президента України про призначення зазначеної стипендії
Особа, яка є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни та на яку поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у пп. «б» пп. 169.1.4	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни
200 % суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 – для такого платника податку – у 2018 р. – 1 762 грн	
Особа, яка є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма та більше медалями «За відвагу»	Копія орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідка чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України, Героя Радянського Союзу, Героя Соціалістичної праці, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу»

1	2
Особа, яка є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	Копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни; пенсійне посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи; документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни
Особа, яка є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	Копія посвідчення жертви нацистських переслідувань; довідки, видані компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою
Особа, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	Копія посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідки, видані компетентними органами; чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками
Особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8.09.1941 р. до 27.01.1944 р.	Документи, які містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8.09.1941 р. до 27.01.1944 р.

Слід відзначити, що перелік таких документів, є доволі спірним. Наприклад, особа, яка учнем, студентом, аспірантом, ординатором чи ад'юнкт-

том не має подавати роботодавцю жодного документа для підтвердження свого статусу. Хоча, напевно, контролюючі органи, при здійсненні податкової перевірки на підприємстві, будуть вимагати від роботодавця надати такі документи.

Так, пп. 169.1.1 ПКУ не є дійсним, оскільки мінімальна заробітна плата 3 723 грн значно перевищує граничний розмір доходу за ПСП, який дорівнює 2 270 грн.

Протягом 2011 – 2016 рр. мінімальний прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня майже дорівнював мінімальній заробітній платі на 1 січня відповідного податкового року. Оскільки прожитковий мінімум прямолінійно впливає на граничний розмір доходу, який дає право на ПСП, то у 2018 р. він складатиме 2 490 грн, а мінімальна заробітна плата – 3 723 грн. Такою дією держава намагається обмежити такі категорії працівників у праві на отримання податкової соціальної пільги, як:

- 1) працівники, які не мають дітей;
- 2) працівники, які мають одну дитину віком до 18 років;
- 3) працівники, у яких є діти віком понад 18 років.

Визначившись з граничним розміром зарплати, що дає право на ПСП у 2018 р., необхідно перейти до розгляду розмірів ПСП, що будуть діяти в 2018 р. У табл. 11.4 подані ПСП, які будуть застосовані до зарплати працівників у 2018 р., залежно від виду ПСП, на яку вони мають право.

Таблиця 11.4

Розміри ПСП у 2018 р.

Види ПСП (норма ПКУ)	Максимальний розмір доходу для застосування ПСП, грн	Розмір ПСП в 2018 р., грн
Звичайна ПСП (пп. 169.1.1 ПКУ)	2 470,00	881,00
Звичайна ПСП на дітей (пп. 169.1.2 ПКУ)	Для одного з батьків – 2 470,00 × кількість дітей; для другого – 2 470,00	881,00 × кількість дітей віком до 18 років
Підвищена ПСП на дітей (пп. «а» і «б» пп. 169.1.3 ПКУ)		
Підвищена ПСП (пп. «в» – «е» пп. 169.1.3 ПКУ)	2 470,00	1 321,50
Максимальна ПСП (пп. «а» – «г» пп. 169.1.4 ПКУ)		1 762,00

Слід зауважити, що якщо платник податків має право на застосування ПСП з двох і більше підстав, то до його заробітної плати застосовується тільки одна ПСП за підставою, що передбачає її найбільший розмір. Але також передбачаються винятки, які були розглянуті. Якщо працівник претендує на отримання податкової соціальної пільги на дітей або на ПСП у підвищеному або максимальному розмірі, то разом із заявою про застосування ПСП він повинен надати роботодавцю підтверджувальні документи, перелік і порядок подачі яких встановлені Порядком № 1227 [144]. Відповідне збільшення соціальних гарантій на макрорівні приводять до відповідних соціальних ефектів (рис. 11.15).

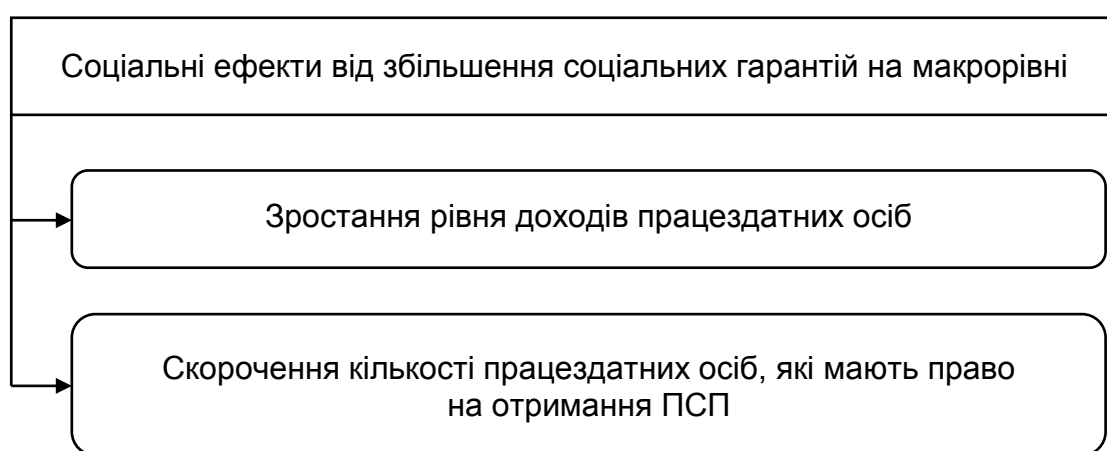


Рис. 11.15. Соціальні ефекти зростання соціальних гарантій на макрорівні

Отже, розрахунок ПСП є лише однією ланкою в процесі вирахування і виплати зарплати працівникові. Базовий умовний приклад розрахунку суми коштів, яку може отримати працівник у випадку отримання заробітної плати розміром 2 000 грн (0,5 ставки) з урахуванням ПСП, розглянутий у табл. 11.5.

Таблиця 11.5

Приклад розрахунку з урахуванням ПСП

Хід розв'язання	Розв'язок	Результат, грн
1	2	3
Визначається розмір військового збору (1,5 % від нарахованої заробітної плати)	$2\,000 \text{ грн} \times 1,5 \%$	30

1	2	3
Визначається розмір ПДФО (18 % від бази оподаткування); визначається база оподаткування;	Заробітна плата працівника за місяць (2000 грн) < < граничний дохід, що дає право на ПСП (2 470 грн)	Унаслідок цього, застосовується ПСП у розмірі базової ставки (881 грн)
розраховується розмір ПДФО з урахуванням ПСП	2 000 грн – 881 грн 1 119 грн × 18 %	1 119 грн 201,42 грн
Визначення суми до сплати	2 000 грн – 30 грн – – 201,42 грн	1 768,58 грн
Визначення заробітної плати працівника у разі незастосування ПСП	2 000 грн – 2 000 грн × × 1,5 % – 2 000 грн × 18 %	1 610 грн
Визначення різниці між зарплатою із застосуванням ПСП і без неї	1 768,58 грн – 1 610 грн	158,58 грн
Висновок	Працівник отримуватиме на 158,58 грн більше, ніж без застосування ПСП	

Доцільним є твердження експертів, що «у найближчій перспективі посилюються роль і значення фіскального забезпечення реалізації соціальної функції держави. Для соціального розвитку суспільства досить важливим є стабільність і підтримання на безпечному рівні необхідних для існування соціуму суттєвих параметрів, що відображені в системі соціальних стандартів рівня та якості життя населення» [84].

ПСП є потужним інструментом ПДФО. Проте недостатньо раціональний підхід до розміру прожиткового мінімуму (який є значно меншим за фактичну величину) нівелює ефективність його дії. Адекватна система пільг у сплаті податків здатна посилити платоспроможність сегменту незаможних верств населення.

Отже, перспективним шляхом доцільного розвитку ПСП є перехід на застосування неоподаткованого мінімуму з прив'язкою до реального розміру прожиткового мінімуму для всіх категорій платників податку з оподаткуванням їх доходів на основі оподаткування сукупних доходів домогосподарств.

11.4. Податкова знижка

Відповідно до п. 14.1.170 Податкового кодексу України податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів

(фізичних або юридичних осіб) протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених Податковим кодексом [17].

Тобто суму оподаткованого доходу фізичної особи можна зменшити на суму податкової знижки, що призведе до зниження розміру податку на доходи фізичних осіб.

До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема: квитанціями; платіжними дорученнями; фіскальними або товарними чеками; прибутковими касовими ордерами; меморіальними ордерами тощо.

Крім того, понесені витрати підтверджується копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). Зазначені документи обов'язково мають відображати вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання) [17].

Оригінали зазначених документів не надсилають органу державної податкової служби; вони підлягають зберіганню платником податку протягом терміну давності, встановленого ПК.

Документи, потрібні для подання до податкової установи, на основі яких розраховують суми, що підлягають поверненню з бюджету, наведені на рис. 11.16.

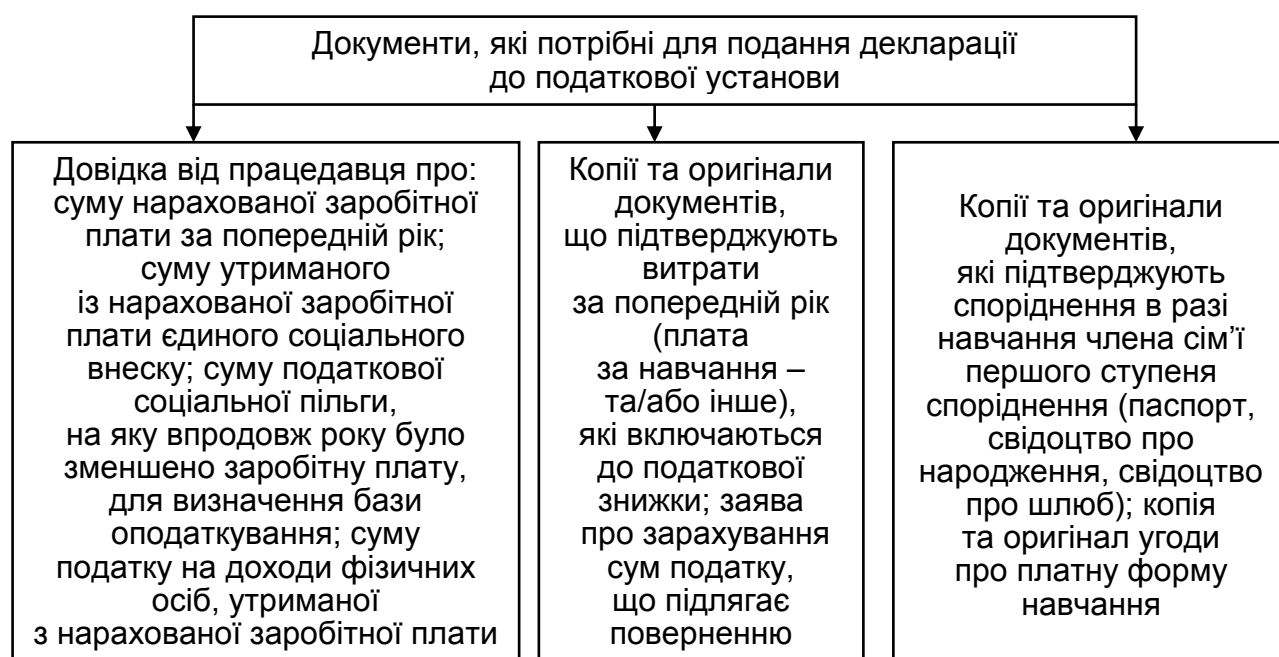


Рис. 11.16. Документи, які потрібні для подання декларації до податкової установи

Платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу платника податку за наслідками звітного податкового року, фактично здійснені ним протягом звітного податкового року витрати, а саме:

1) частину суми відсотків, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом. Загальний розмір частини суми відсотків, дозволених для включення до податкової знижки, дорівнює добутку суми відсотків, фактично сплачених платником податку – позичальником протягом відповідного звітного податкового року, що враховується в погашення, і коефіцієнта, що враховує мінімальну площу житла [21].

Коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла, обчислюється за формулою:

$$K = \text{МП} / \text{ФП}, \quad (11.1)$$

де К – коефіцієнт;

МП – мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100 м²;

ФП – фактична загальна площа житла, що будується (купується) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

У разі, якщо цей коефіцієнт більший ніж одиниця, до податкової знижки включається сума фактично сплачених відсотків за іпотечним житловим кредитом без застосування такого коефіцієнта [159];

2) суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні та внесеним до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату передачі таких коштів і майна – у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року;

3) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не отримує заробітної плати. Така сума не може перевищувати розміру доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн – у розрахунку

на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року;

4) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних приладів, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів), а також суму коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, – на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг з реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування, крім коштів, поданих на рис. 11.17;

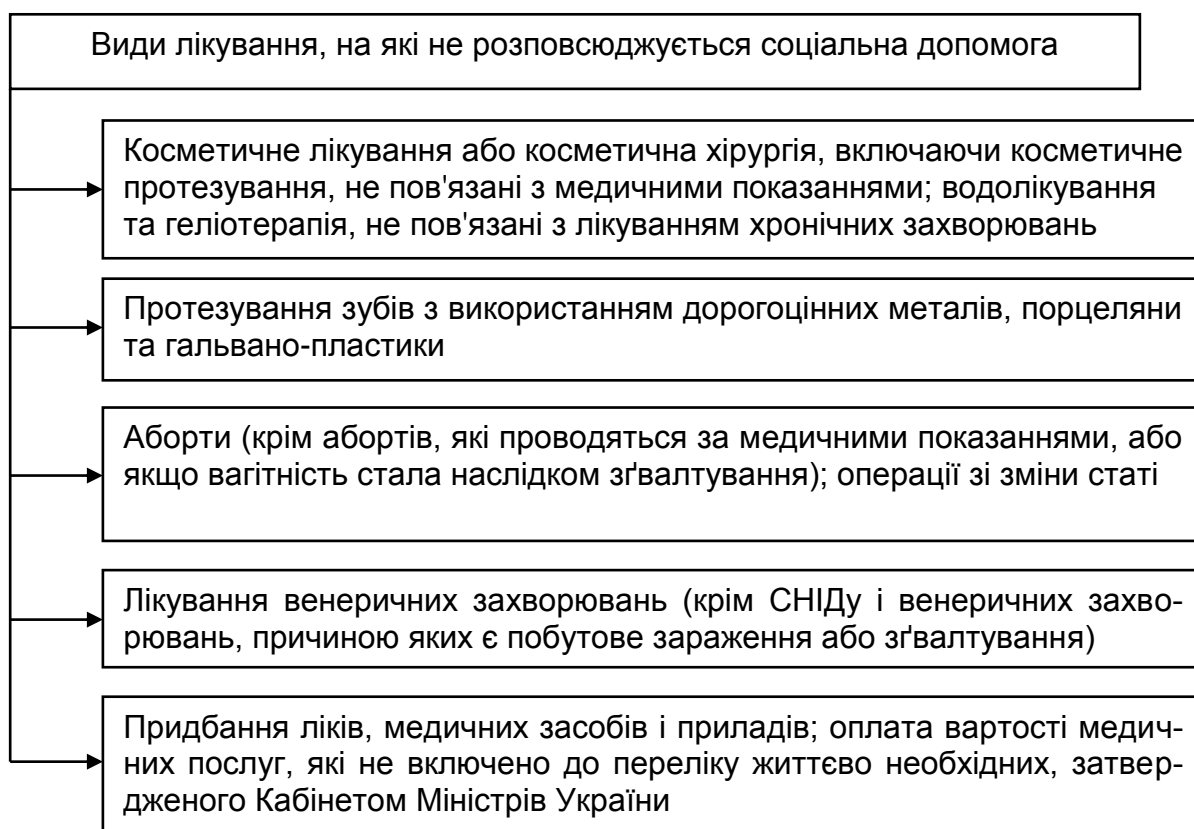


Рис. 11.17. Види лікування, які не передбачають соціальної допомоги

5) суму витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) і пенсійних внесків, сплачених платни-

ком податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління – як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування):

а) у разі страхування платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління чи за їх сукупністю – суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн;

б) у разі страхування члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю – 50 % суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, у розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї;

б) суму витрат платника податку на оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше, ніж третина доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік;

7) суму витрат платника податку на оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;

8) суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стисненого або скрапленого газу, інших видів біопалива;

9) суми витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та відсотків за ним.

Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги (за її наявності) [26]. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, провадить безоплатні роз'яснення порядку документального підтвердження прав на податкову знижку та подання податкової декларації (у тому числі шляхом проведення відповідних навчань, семінарів тощо), забезпечує безоплатне надання бланків податкових декларацій з цього податку, інших розрахунків, передбачених цим розділом, за першим запитом платника цього податку [11]. У всіх регіональних відділеннях Міністерства доходів і зборів є спеціальні відділи, де на безкоштовній основі зобов'язані проконсультувати всіх бажаючих отримати податкову знижку та надати безкоштовно бланк для подання декларації.

Обмеження права на нарахування податкової знижки наведено на рис. 11.18 [83].

Обмеження права на нарахування податкової знижки		
<p>Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена з урахуванням положень п. 164.6 ст. 164 ПКУ</p>	<p>Податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резиденту – фізичній особі, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має про це відмітку в паспорті</p>	<p>Якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним, не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься</p>

Рис. 11.18. Обмеження прав на нарахування податкової знижки

Отже, **податкова знижка** – це документально підтверджені витрати фізичної особи, резидента України, який не є суб'єктом господарської діяльності, понесені ним протягом звітного періоду, на які законодавчо дозволено зменшити суму загального оподаткованого доходу такого платника, отриманого у вигляді заробітної плати.

11.5. Оподаткування окремих видів доходу

Відповідно до ст. 170 Податкового Кодексу України (надалі – ПКУ) [17] передбачені особливості нарахування (виплати) й оподаткування окремих видів доходу.

Дохід від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм). У цьому випадку податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю, іншого нерухомого майна є *орендар*. *Об'єкт оподаткування* визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу. Якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, то особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку – *орендодавець*. Доходи від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) кінцево оподатковуються з виплатою за їх рахунок.

Інвестиційний прибуток. Облік фінансових результатів операцій з інвестиційними активами проводиться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. *Інвестиційний прибуток* обчислюється як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що розраховується виходячи з суми витрат, понесених у зв'язку з придбанням такого активу. Якщо в результаті розрахунку виникає від'ємне значення, воно вважається *інвестиційним збитком*. Існують такі обмеження щодо можливостей урахування інвестиційного збитку з метою оподаткування. По-перше, якщо протягом 30 календарних днів до дня продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав), а також протягом наступних 30 календарних днів за днем такого продажу платник податку придбає пакет ідентичних цінних паперів (корпоративних прав), то:

а) інвестиційний збиток, що виник унаслідок такого продажу, не враховується у визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами;

б) вартість придбаного пакета для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче ціни проданого пакета.

По-друге, якщо платник податку протягом звітного року продає інвестиційний актив за договором, який зумовлює право на його зворотну викупівлю наступного року чи придбає опціон на таку викупівлю, то інвестиційний збиток, який виникає внаслідок такого продажу, не враховується у визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

По-третє, якщо платник податку, який продає інвестиційний актив протягом звітного податкового року, внаслідок чого виникає інвестиційний збиток, придбає такий інвестиційний актив або ідентичний йому пакет наступного податкового року, то для цілей оподаткування вартість придбаного пакета визначається на рівні ціни такого проданого пакета, відповідно до збільшеної або зменшеної ціни на різницю між цінами придбання цих двох пакетів.

По-четверте, якщо платник податку продає пакет цінних паперів (корпоративні права) пов'язаним з ним особам, то інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого продажу, не враховується у визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

По-п'яте, якщо платник податку дарує інвестиційний актив або передає його у спадщину, то інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого дарування або надання у спадщину, не враховується у визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами. До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного року. Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до повного погашення. Оподатковується такий прибуток за ставкою ПДФО 18 % (п. 170.2 ПКУ).

Роялті. Роялті оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, за ставкою 18 % (пп. 170.3.1 ПКУ).

Відсотки. Щодо доходу, нарахованого як відсотки, ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18 % бази оподаткування (табл. 11.6).

Таблиця 11.6

Ставки податку на доходи фізичних осіб, нарахованих у вигляді відсотків

Види відсотків	Ставка ПДФО	Норма ПКУ
Відсоток на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок	18 %	п. 167.5.1
Відсотковий або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом		п. 167.5.1
Відсоток на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці		п. 167.5.1
Дохід, який виплачується компанії, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи	18 %	п. 167.5.1
Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами)		п. 167.5.1
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманий власником облігацій від їх емітента		п. 167.5.1
Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку внаслідок викупівлі (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів		п. 167.5.1
Відсотки (у т. ч. дисконтні доходи), нараховані (виплачені) на користь фізичних осіб з будь-яких інших підстав	18 %	п. 167.1

Дивіденди. Податковим агентом платника податку у разі нарахування (виплати) на його користь дивідендів є *емітент корпоративних прав* або – за його дорученням – інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату). *Податковим агентом* виступає навіть та юридична особа, яка оподатковується за спрощеною системою оподаткування або звільнена від сплати податку на прибуток підприємств. Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом,

який є фізичною або юридичною особою, підлягають оподаткуванню за основною загальноприйнятою ставкою 18 %; 5 % – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованими резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування); у половинному розмірі ставки 18 % – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, корпоративними правами, нарахованими нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Виграші та призи. Виграші та призи оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставками, наведеними в табл. 11.7.

Таблиця 11.7

Ставки податку на доходи фізичних осіб, отримані у вигляді виграшів і призів

Види виграшів і призів	Ставка ПДФО	Норма ПКУ
Виграш у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри	18 %	п. 167.1
Дарунки (а також призи переможцям і призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 25 % однієї МЗП (у розрахунку на місяць), установлені на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	Не оподатковується	п. 165.1.39
Грошові виграші у спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам)	18 %	п. 167.1
Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування спадщини	0 %, 5 %, 18 %	п. 174.6

Податковим агентом платника податку в разі нарахування на його користь доходу у вигляді призів, виграшів у лотерею (крім державних лотерей), інших розіграшів або виграшів в азартних іграх є особа, яка здійснює таке нарахування. У нарахуванні доходу, отриманого у вигляді ви-

грашу в азартних іграх в казино, інших гральних місцях чи домах (за винятком гри в тоталізатор), ураховуються витрати платника податку, понесені ним у зв'язку з отриманням такого доходу протягом робочого дня (зміни). Для нарахування доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх у тоталізатор, ураховуються витрати платника податку, понесені ним у зв'язку з отриманням такого доходу протягом періоду з початку прийняття ставки до завершення розіграшу. Такі доходи кінцево оподатковуються за фактом виплати за їх рахунок. Проте платник податку, який отримує дохід у вигляді виграшу в азартні ігри в казино, інших гральних місцях чи домах, зобов'язаний включити до складу свого загального оподаткованого річного доходу позитивну різницю між сумою доходу та документально підтвердженими витратами, понесеними у зв'язку з отриманням такого доходу протягом року.

Благодійна допомога. Благодійну допомогу для цілей оподаткування розподіляють на *цільову* та *нецільову*. Цільовою є благодійна допомога, яка надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без установлення таких умов або напрямів. Благодійну допомогу не включають до складу оподаткованого доходу платника податку.

Суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернутих у встановлений строк. Податковим агентом платника податку під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт і не повернутої ним протягом встановленого строку, є особа, що видала таку суму, а саме:

а) на відрядження у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження. Включаються до оподаткованого доходу вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку за законами країни перебування, а також плата за видовищні заходи.

б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, яка їх видала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Дохід, отриманий за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій), недержавного пенсійного забезпечення, пенсійних вкладів і за договорами довірчого управління, які оподатковуються за визначеними ставками (табл. 11.8).

Ставка податку на доходи, отримані за видом довгострокового страхування життя

Види доходу, отриманого за видом довгострокового страхування життя	Ставка ПДФО	Норма ПКУ
60 % суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя з досягненням застрахованою особою певного віку, обумовленого в такому страховому договорі, або за її дожиття до закінчення терміну договору; виплати пенсії на визначений термін, що проводиться з недержавного пенсійного фонду його учаснику	18 %	абз. 170.8.2 а
60 % сум регулярних і послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя, пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети)		абз. 170.8.2 а
Викупна сума від дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя		абз. 170.8.2 б
Суми коштів, які виплачуються вкладнику з його пенсійного рахунку в зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу; суми одноразових пенсійних виплат учаснику недержавного пенсійного фонду		абз. 170.8.2 в
Суми регулярних і послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений термін або довічних пенсій, отримуваних платником податку – резидентом, який має вік, не менший 70 років	Не оподатковуються	абз. 170.8.3 а
Сума страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримує інвалідність I групи		абз. 170.8.3 б
Сума виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсії на визначений термін, довічних або одноразових пенсій, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримує інвалідність I групи		абз. 170.8.3 в

Доходи, отримані нерезидентами. Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, закріпленими деякими нормами Податкового кодексу для нерезидентів).

Іноземні доходи. Якщо платник податку отримує доходи з іноземних джерел, їх включають до його сукупного оподаткованого доходу.

Проте якщо з таких доходів платник уже сплатив податки за кордоном, то згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном (крім податку на капітал/приріст капіталу), податків на майно; поштових податків; податку на реалізацію (продаж), інших непрямих податків незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків або вважаються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав. Зазначимо, що сума сплачених податків за кордоном може перевищувати суму нарахованого податку на доходи фізичних осіб у країні, резидентом якої є платник. В окремих країнах (наприклад, в Італії, окремих штатах США) таке від'ємне зобов'язання відшкодовується з бюджету країни, резидентом якої є платник. В Україні аналогічне відшкодування не здійснюється [85].

Доходи, отримані фізичними особами у вигляді плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки. Податковим агентом платника податку в нарахуванні (виплати) на його користь плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки, є *кредитна спілка*, що оподатковує такий дохід за ставкою, визначеною на рівні 18 %.

На основі викладеного можна зробити такі висновки:

порядок оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб безпосередньо залежить від джерела та сумарного розміру отриманого ними доходу;

механізми реалізації податкової політики щодо їх застосування відносно фізичних осіб потребують подальшого вдосконалення (диференційного підходу до сплати ними податків).

11.6. Податкова документація для платників податків і податкових агентів

У рамках податку на доходи фізичних осіб виділяють два **основні документи, які подають платники податку:**

декларація про майновий стан і доходи, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 6.06.2017 р. № 556 [153] (подається фізичними особами громадянами);

податковий розрахунок за формою ДФ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4 [147] (подається податковими агентами).

Декларація про майновий стан і доходи подається в обов'язковому порядку особами, які отримали такі види доходів:

з яких у їх нарахуванні чи виплаті податок не утримувався, але вони не є такими, що звільняються від оподаткування (пп. 168.1.3 ПКУ);

отриманих від особи, яка не є податковим агентом, та іноземних доходів (пп. 168.2.1 ПКУ);

іноземних доходів (пп. 170.11.1 ПКУ);

від надання майна в лізинг, оренду або в суборенду особі, яка не є податковим агентом (пп. 164.2.5 ПКУ);

які раніше не були обкладені ПДФО (самостійно виявлені або нараховані контролюючими органами) (пп. 164.2.6 ПКУ);

у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової шкоди від особи, яка не є податковим агентом (пп. 164.2.14 ПКУ);

за наявності суми заборгованості платника податку, за якою минув строк позовної давності, за умови що з цієї суми не було утримано ПДФО (пп. 164.2.7 ПКУ);

у вигляді інвестиційного прибутку (пп. 164.2.9 ПКУ);

у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у подарунок майна (пп. 164.2.10 ПКУ);

у вигляді коштів або майна (нематеріальних активів), отриманих як хабар, викрадених чи знайдених як скарб, не зданий державі, підтверджені в судовому порядку (пп. 164.2.12 ПКУ);

від виграшів і призів (пп. 170.6 ПКУ);

за наявності суми нецільової благодійної допомоги, отриманої від благодійника – фізичної чи юридичної особи, – за умови, що така сума у 2018 р. перевищила 2 470 грн (пп. 170.7.3 ПКУ);

не використана протягом звітного року цільова благодійна допомога (пп. 170.7.5 ПКУ);

у випадку виїзду за кордон на ПМЖ (пп. 179.3).

Терміни подання декларації про майновий стан і доходи розглянуті в табл. 11.9.

Терміни подання декларації про майновий стан і доходи

Право чи обов'язок	Термін подання
Особа, яка отримала протягом року різні види доходів (зобов'язана подавати)	До 1 травня, року, що настає за звітним роком
Особа, які понесла витрати згідно зі ст. 166 ПКУ (має право подавати)	До 31 грудня року, що настає за звітним роком
Особа, яка виїжджає за кордон на ПМЖ (зобов'язана подавати)	Не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду

Платники податку звільняються від обов'язку подання податкової декларації в таких випадках:

1) незалежно від виду та суми отриманих доходів платниками податку, які:

є неповнолітніми або недієздатними особами та перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави станом на кінець звітного податкового року;

перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі;

перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації;

перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;

перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року;

2) в інших випадках, визначених Податковим кодексом України.

Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації.

Згідно з Податковим кодексом платник податку має право звернутися до контролюючого органу для надання допомоги щодо складання декларації. Така допомога має бути надана безкоштовно.

У разі нарахування (виплати) доходів податковим агентом він повинен відобразити в **податковому розрахунку** за формою 1 ДФ такі виплачені доходи на користь усіх платників податків, у тому числі виплачені на користь фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Цей вид розрахунку подається незалежно від того, виплачує чи ні доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

Податковий розрахунок за формою 1 ДФ подається податковим агентом на непошкодженому паперовому носії формату А4 і заповнюється машинописним текстом чи друківаними літерами без помарок, закреслень, виправлень і уточнень, вказуючи порядкові номери сторінок.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників до 1 000 осіб єдиним документом. Якщо штатна чисельність працівників є більшою, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком зі своїм номером порції; на електронному носії інформації в електронній формі з використанням спеціалізованого програмного забезпечення.

Література: [5; 8; 14; 17; 22; 26; 35; 66; 74; 84; 85; 91; 97; 101; 108 – 110; 117; 118; 122; 130; 134; 144; 147; 153; 170; 172; 186].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Перерахуйте платників податків ПДФО.
2. Як встановлюється об'єкт оподаткування з ПДФО?
3. Від чого залежить величина податкової бази ПДФО?
4. Наведіть приклади звільнення від сплати ПДФО.
5. Наведіть приклади стандартних податкових вирахувань.
6. Наведіть приклади соціальних податкових відрахувань.
7. Які ставки податку на доходи фізичних осіб?
8. Як можна застосувати податкову соціальну пільгу, якщо мінімальна заробітна плата перевищує граничний розмір доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги?
9. Якщо працююча людина має кілька місць роботи, то яким чином нараховується податкова соціальна пільга?
10. Що таке податкова знижка? Які види витрат платник податку має право включити до податкової знижки?

Тестові завдання

1. *Об'єктом оподаткування ПДФО у резидента в Україні є:*

- а) дохід, отриманий протягом звітного періоду на території України;
- б) доходи, отримані в натуральній і грошовій формах;
- в) загальний місячний оподатковуваний дохід; чистий річний оподатковуваний дохід; доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню за фактом їх виплати; іноземні доходи;
- г) правильної відповіді немає.

2. *Які витрати платник ПДФО може включити до податкової знижки:*

- а) на косметичне лікування;
- б) на придбання ліків, пов'язаних з лікуванням цукрового діабету;
- в) на протезування зубів з використанням дорогоцінних металів;
- г) на лікування від алкогольної залежності?

3. *Право претендувати на податкову пільгу має:*

- а) кожна працююча людина;
- б) кожна працююча людина, яка платить прибутковий податок;
- в) тимчасово не працююча людина;
- г) діти й інваліди.

4. *Податкова соціальна пільга застосовується:*

а) до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди);

б) якщо розмір такого доходу не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

в) якщо розмір такого доходу перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

г) якщо розмір такого доходу дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного року;

5. *Податковим агентом з податку щодо доходів фізичних осіб є:*

а) резидент, який отримує як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;

б) фізична особа, яка безпосередньо виконує трудову функцію за дорученням або наказом працедавця згідно з умовами укладеного з ним трудового договору;

в) юридична особа або фізична особа, яка зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік і подавати податкову звітність податковим органам;

г) юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво) або фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності (включаючи самозайнятих осіб), яка укладає трудові договори (контракти) з найманими особами;

д) правильної відповіді немає.

б. Основна ставка податку з доходів фізичних осіб становить:

а) 15 % від об'єкта оподаткування;

б) 20 % від об'єкта оподаткування;

в) 18 % від об'єкта оподаткування;

г) ПДФО осіб стягується за прогресивною шкалою ставок;

д) правильної відповіді немає.

Практичні завдання

Завдання 11.1. За повний відпрацьований місяць працівникові нараховані 3 200 грн. Він є інвалідом III групи. Чи буде до даного платника податку застосована податкова соціальна пільга? Відповідь обґрунтуйте з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

Завдання 11.2. Заробітна плата робітника за місяць складає 4 200 грн. Він має двох дітей 5-ти та 10-ти років. Чи має право такий робітник на податкову соціальну пільгу? Відповідь обґрунтуйте з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

Завдання 11.3. Працівникам – чоловіку та дружині, які працюють у одного роботодавця та виховують трьох дітей віком до 18-ти років, нараховано за повний відпрацьований місяць 5 200 і 3 200 грн, відповідно. Чи мають право чоловік та дружина на податкову соціальну пільгу? Відповідь обґрунтуйте з посиланням на відповідні статті Податкового кодексу України.

Завдання 11.4. Три фізичні особи мають різні види доходів: заробітну плату, орендну плату, інвестиційний дохід. Для кожної особи заповніть форму 1ДФ (затверджену наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4 [144]).

12. Плата за ресурси та послуги

Мета – вивчення основних елементів рентної плати й екологічного податку, порядку розрахунку податкових зобов'язань і подання податкової звітності з цих податкових платежів.

Основні питання

12.1. Структура ресурсних платежів та їх роль у податковій системі України.

12.2. Елементи рентної плати.

12.3. Податкова звітність з рентної плати та порядок її надання.

12.4. Екологічний податок: елементи, порядок справляння та сплати.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: складу рентної плати й екологічного податку, їх основних елементів, складу та періодичності подання податкової звітності з цих податків;

уміння: визначати ставку податку та розраховувати податкові зобов'язання з окремих різновидів рентної плати й екологічного податку;

комунікації: формулювати проблеми ресурсного й екологічного оподаткування з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійність у визначенні ставки окремих різновидів рентної плати й екологічного податку.

Ключові терміни: природні ресурси, рентна плата, визначення ставок рентної плати, забруднення навколишнього середовища, екологічне оподаткування, ставки екологічного податку.

12.1. Структура ресурсних платежів та їх роль у податковій системі України

Згідно зі 13 ст. Конституції України, «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної

(морської) економічної зони є об'єктами права власності українського народу» [8].

Наведена конституційна норма не забороняє використовувати природні ресурси як громадянам, так і суб'єктам підприємницької діяльності, але, згідно з вимогами Основного закону, це використання здійснюється з певними обмеженнями, що встановлені спеціальними законодавчими актами. Чинне законодавство виділяє види природних ресурсів, показані в табл. 12.1.

Таблиця 12.1

Види природних ресурсів і законодавче регулювання їх використання

Природний ресурс	Законодавчий акт, що регламентує використання ресурсу	Види використання
Водні ресурси	Водний кодекс	Спеціальне використання; загальне використання
Лісові ресурси	Лісовий кодекс	Спеціальне використання; загальне використання
Надра	Кодекс України «Про надра»	Для видобування корисних копалин; у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
Радіочастотний ресурс	Закон України «Про радіочастотний ресурс України»	Спеціальне використання; загальне використання

Загальним для всіх природних ресурсів є те, що:

вони перебувають у виключній власності народу України;

вони можуть бути надані виключно у тимчасове використання;

установлено платний характер окремих видів їх використання (спеціальне використання води та лісових ресурсів, загальне використання радіочастотного ресурсу);

платне використання здійснюється тільки на підставі спеціальних дозвільних документів, що надаються уповноваженими органами центральної та місцевої виконавчої влади.

Деякі винятки передбачені тільки для лісових ресурсів, які можуть перебувати у приватній, безстроковій власності .

Чинне законодавство, що регулює відносини в сфері використання природних ресурсів, установлює обов'язок користувачів щодо їхньої

ефективної та раціональної експлуатації. Одним з інструментів забезпечення законодавчої норми є встановлення плати за користування. Така плата сформована у вигляді рентної та включена до складу загальнодержавних податків [17]. Але певні повноваження щодо ставок щодо окремих видів лісових ресурсів надані місцевим органам виконавчої влади [9].

Надходження від рентної плати протягом 2015 – 2017 рр. складали 5,0 – 6,8 % від усіх доходів Зведеного бюджету країни. Основна сума надходжень зафіксована від платежів рентної плати за використання надр для видобування корисних копалин (4,4 – 5,8 % доходів Зведеного бюджету у вказаному періоді).

12.2. Елементи рентної плати

12.2.1. Рентна плата за використання надр для видобування корисних копалин

Платники рентної плати. Основна група платників цього різновиду рентної плати – суб'єкти господарювання, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин. Повний перелік платників наведено у ст. 252 Податкового кодексу [17].

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини. У процесі визначення об'єкта оподаткування слід звернути увагу на таке:

до обсягу товарної продукції включаються корисні копалини, видобуті як із надр, так і з техногенних родовищ (якщо для розроблення такого родовища необхідно отримати спеціальний дозвіл);

до обсягу товарної продукції платника рентної плати включається також обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, проваджуваної іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною.

До товарної продукції гірничодобувного підприємства належить продукція, яка у бухгалтерському обліку обліковується як запаси (тобто як активи, вартість яких можна достовірно визначити та для яких існує

імовірність отримання їх власником економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням).

Обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства визначається платником рентної плати самостійно у Журналі обліку видобутих корисних копалин відповідно до:

вимог затверджених ним схем руху видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках і місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини;

умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції;

нормативних актів, що регламентують вимоги до даного виду товарної продукції стосовно визначення якості сировини та кінцевого продукту та вмісту основної та супутньої корисної копалини.

Базою оподаткування є вартість обсягів видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства).

Визначення бази оподаткування здійснюється згідно з Податковим кодексом (рис. 12.1) [17].

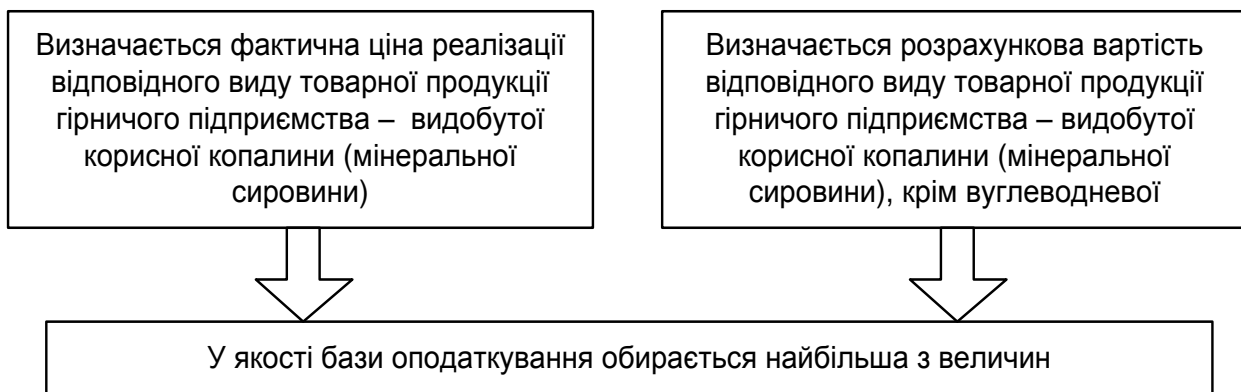


Рис. 12.1. Порядок визначення бази оподаткування рентною платою використання надр для видобування корисних копалин

Фактична ціна реалізації розраховується:

для нафти, конденсату, руд чорних, кольорових і легувальних металів, урановмісних руд, газу природного – в особливому порядку, що встановлений в п. 252.8 Податкового кодексу [9; 17];

для інших видів корисних копалин – у порядку, що наведений на рис. 12.2.

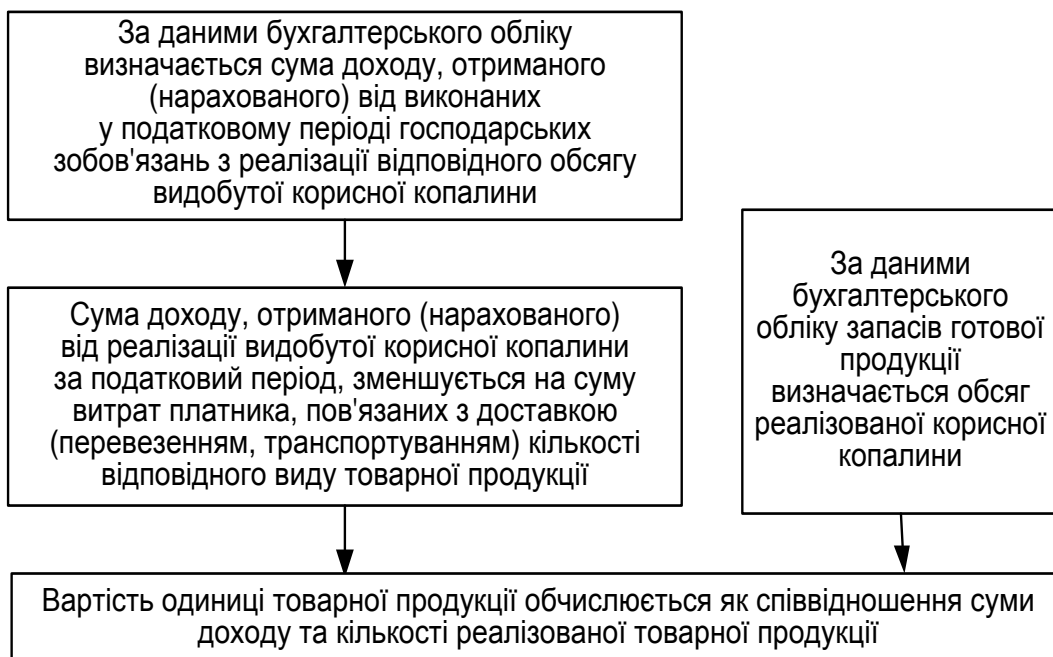


Рис. 12.2. Порядок визначення фактичної ціни реалізації для окремих видів корисних копалин

Визначення розрахункової вартості передбачає розрахунок бази оподаткування виходячи з витрат на видобування. У загальному вигляді розрахункова вартість корисних копалин визначається в порядку, що наведений на рис. 12.3.

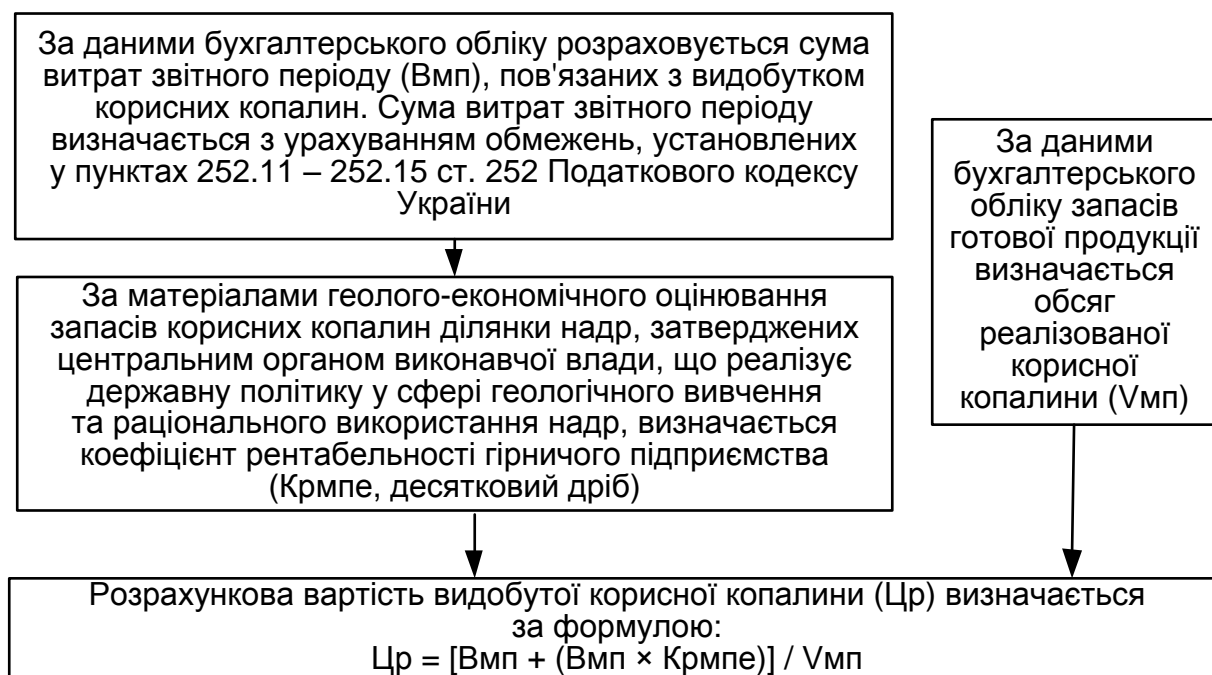


Рис. 12.3. Порядок визначення розрахункової вартості видобутих корисних копалин

Склад витрат відповідає прийнятому у бухгалтерському обліку порядку, але без урахування наданих державних субвенцій.

Ставки рентної плати встановлюються у відсотках від бази оподаткування – вартості корисної копалини. Розмір ставок наведено у пп. 252.20 – 252.21 Податкового кодексу [17].

Податковим кодексом передбачено застосування до ставок корегувальних коефіцієнтів (п. 252.22 ПК) [17]. Такі коефіцієнти застосовуються у випадках видобування позабалансових запасів корисних копалин, видобування корисних копалин з техногенних родовищ, видобування піщано-гравійної сировини в межах акваторії морів, водосховищ, у річках та їх заплавах, в інших випадках, передбачених Податковим кодексом.

Пільги з цього різновиду рентної плати встановлено у вигляді зниження податкової ставки. Таке зниження здійснюється шляхом застосування понижувальних коефіцієнтів. Наприклад, з 2018 р. для природного газу, видобутого з нових свердловин застосовуються знижені стимуляторні ставки. Пільгами є встановлення понижувальних коефіцієнтів до ставок рентної плати.

Порядок розрахунку податкових зобов'язань. Податкові зобов'язання обчислюються за такою формулою (п. 252.18 Податкового кодексу):

$$Пзн = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп, \quad (12.1)$$

де $Vф$ – обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Вкк$ – вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

$Свнз$ – величина ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, %;

$Кпп$ – коригувальний коефіцієнт.

Усі суб'єкти господарювання, які набули права користування об'єктом надр зобов'язані сплачувати рентну плату за використання надр для видобування корисних копалин.

12.2.2. Рентна плата за використання надр у цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Основні елементи цього різновиду рентної плати та порядок розрахунку податкових зобов'язань регламентуються ст. 253 Податкового кодексу [21].

Суб'єкти, які є платниками цієї рентної плати, згідно з п. 253.1 ПК [17], наведені на рис. 12.4.

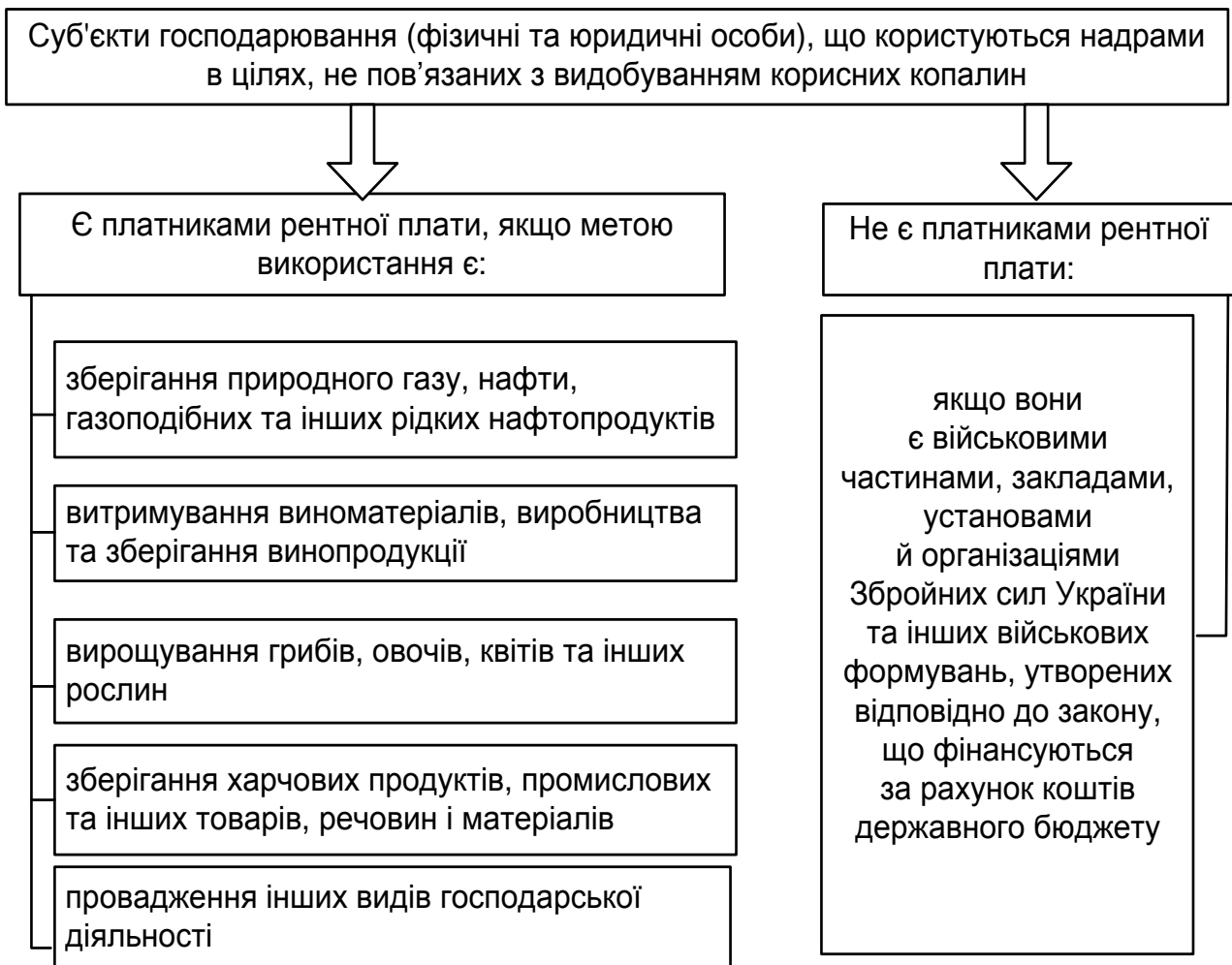


Рис. 12.4. Платники рентної плати за використання надр для цілей, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин

Об'єкт і база оподаткування з цього різновиду рентної плати визначається відповідно до напрямку використання ділянки надр (табл. 12.2).

Об'єкт оподаткування рентною платою за використання надр для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Напрями використання	Об'єкт оподаткування
Зберігання природного газу та газоподібних продуктів	Активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах)
Зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	Об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)
Для витримування виноматеріалів, виробництва та зберігання винопродукції; вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин; зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів; провадження інших видів господарської діяльності	Площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах)

Ставки рентної плати диференціюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання (табл. 12.3).

Диференціація ставок рентної плати

Характер користування надрами	Вид користування надрами	Одиниця вимірювання
1	2	3
Використання підземного простору надр – пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів-колекторів)	Зберігання природного газу та газоподібних продуктів	тис. куб. метрів активного об'єму
Використання підземного простору – спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)	Зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	куб. метрів
	Витримування виноматеріалів, виробництво та зберігання вино-продукції	кв. метрів

1	2	3
	Вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин	-"-
	Зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів	-"-
	Провадження іншої господарської діяльності	-"-

Розмір ставок підлягає періодичному корегуванню з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Податкові пільги чинною редакцією Податкового кодексу [21] з цього різновиду рентної плати передбачені у вигляді звільнення від оподаткування у разі:

використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

використання підземних споруд на глибині не більш 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Розрахунок податкових **зобов'язань** здійснюється шляхом перемноження площі об'єкта оподаткування на відповідну ставку.

12.2.3. Рентна плата за використання радіочастотного ресурсу України

Порядок оподаткування цим видом рентної плати передбачено ст. 254 Податкового кодексу [17].

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні споживачі, які мають спеціальний дозвільний документ.

До загальних споживачів радіочастотного ресурсу відносять: суб'єктів господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг і розповсюдження

телерадіопрограм із застосуванням власних або орендованих радіоелектронних засобів;

технологічних користувачів і радіоаматорів – юридичних чи фізичних осіб, які користуються радіочастотним ресурсом України без надання телекомунікаційних послуг.

Дозвільними документами для користування радіочастотним ресурсом є:

для суб'єктів господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для надання телекомунікаційних послуг, – ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України та дозвіл на експлуатацію;

для суб'єктів господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом України для розповсюдження телерадіопрограм телерадіоорганізаціями, – ліцензія на мовлення, видана Національною радою України з питань телебачення і радіомовлення, та дозвіл на експлуатацію.

Об'єктом і базою оподаткування є ширина смуги радіочастот (частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні, зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою – для технологічних користувачів і користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм).

Ставки рентної плати Податковим кодексом [17] встановлені в розрахунку на 1 МГц смуги радіочастот на місяць. Ставки згруповані залежно від напряму використання радіочастотного ресурсу в сімнадцять груп: радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби, окремі види радіозв'язку, передавання звуку, передавання та ретрансляція телевізійного зображення. Також ставки диференційовані залежно від потужності радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Залежно від ширини смуги радіочастот п. 254.4 Податкового кодексу [17] до ставки рентної плати передбачено застосування корегувальних коефіцієнтів.

Розмір ставок підлягає періодичному корегуванню з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Пільги з рентної плати за використання радіочастотного ресурсу України встановлені у вигляді виключення з кола її платників радіоаматорів, а також спеціальних споживачів (підрозділи й організації Міністер-

ства оборони, Служби безпеки, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, Міністерства внутрішніх справ тощо).

Порядок розрахунку рентної плати. Платники обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот для кожного регіону окремо. Платники, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом на підставі ліцензій, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії.

Для цілей адміністрування рентної плати Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації, двічі на рік (станом на 1 січня та 1 на липня) надає Фіскальній службі України інформацію про перелік користувачів радіочастотного ресурсу – платників рентної плати та/або зміни до нього із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом.

12.2.4. Рентна плата за спеціальне використання води

Порядок оподаткування цією рентною платою встановлено ст. 255 Податкового кодексу [17].

Ключовим для розуміння цього різновиду рентної плати є поняття **«спеціальне використання води»**, під яким розуміють забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднювальних речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднювальних речовин із зворотними водами зі застосуванням каналів.

Платником цієї рентної плати є водокористувачі – будь-які суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту та рибництва.

Але не у всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють спеціальне використання води, виникають податкові зобов'язання з рентної плати. Податковим кодексом передбачено цілу низку винятків (рис. 12.5).

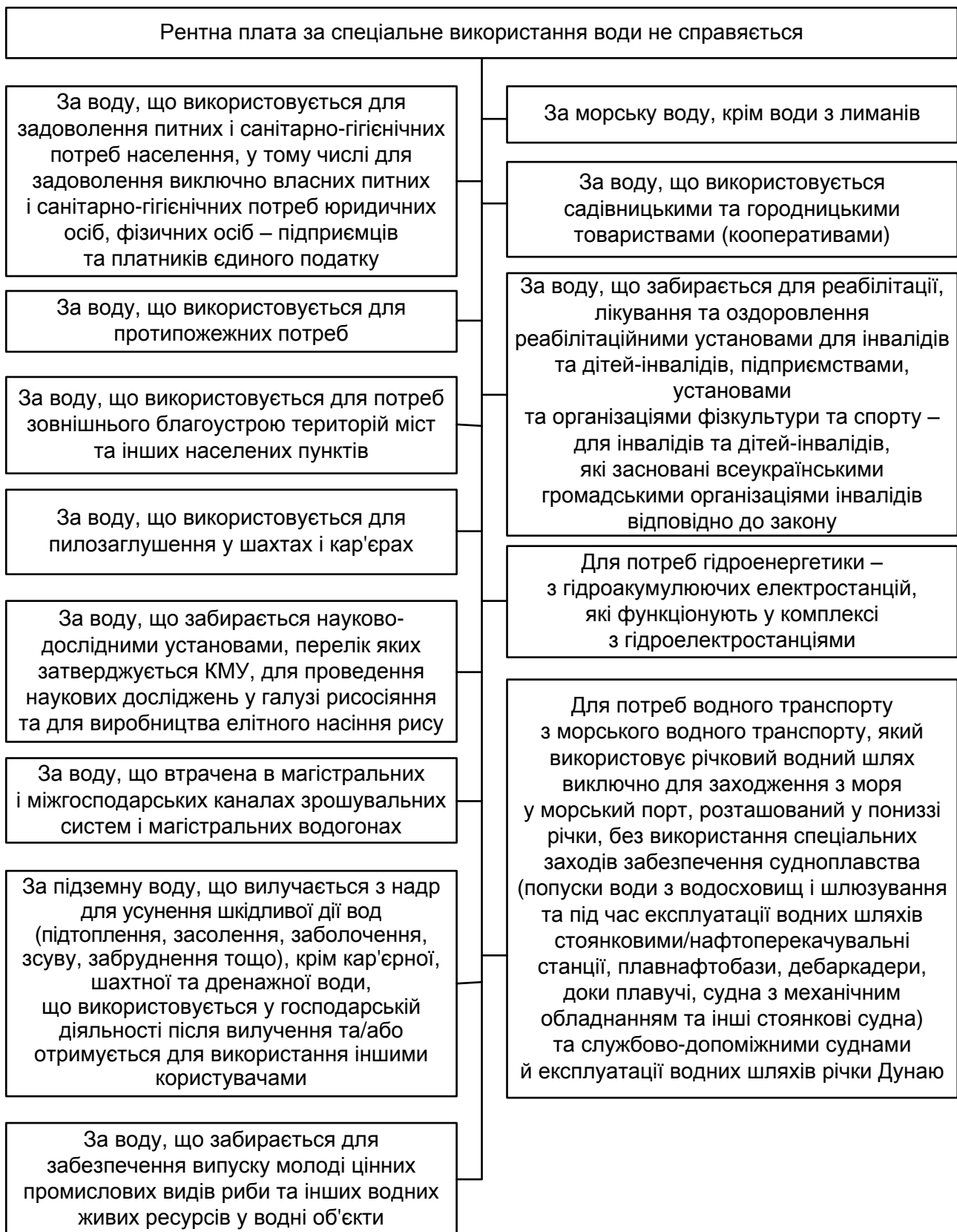


Рис. 12.5. Звільнення від оподаткування окремих видів водовикористання

Крім того, у п. 255.2 ст. 252 ПКУ [17] передбачено виключення з кола платників рентної плати водокористувачів, які використовують воду тільки для задовільнення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення, у тому числі для власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців і платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування. Із визначення платників рентної плати, об'єкта та бази оподаткування витікає, що база є сукупністю декількох платежів. Об'єктом оподаткування є різні види спеціального використання води (рис. 12.6).

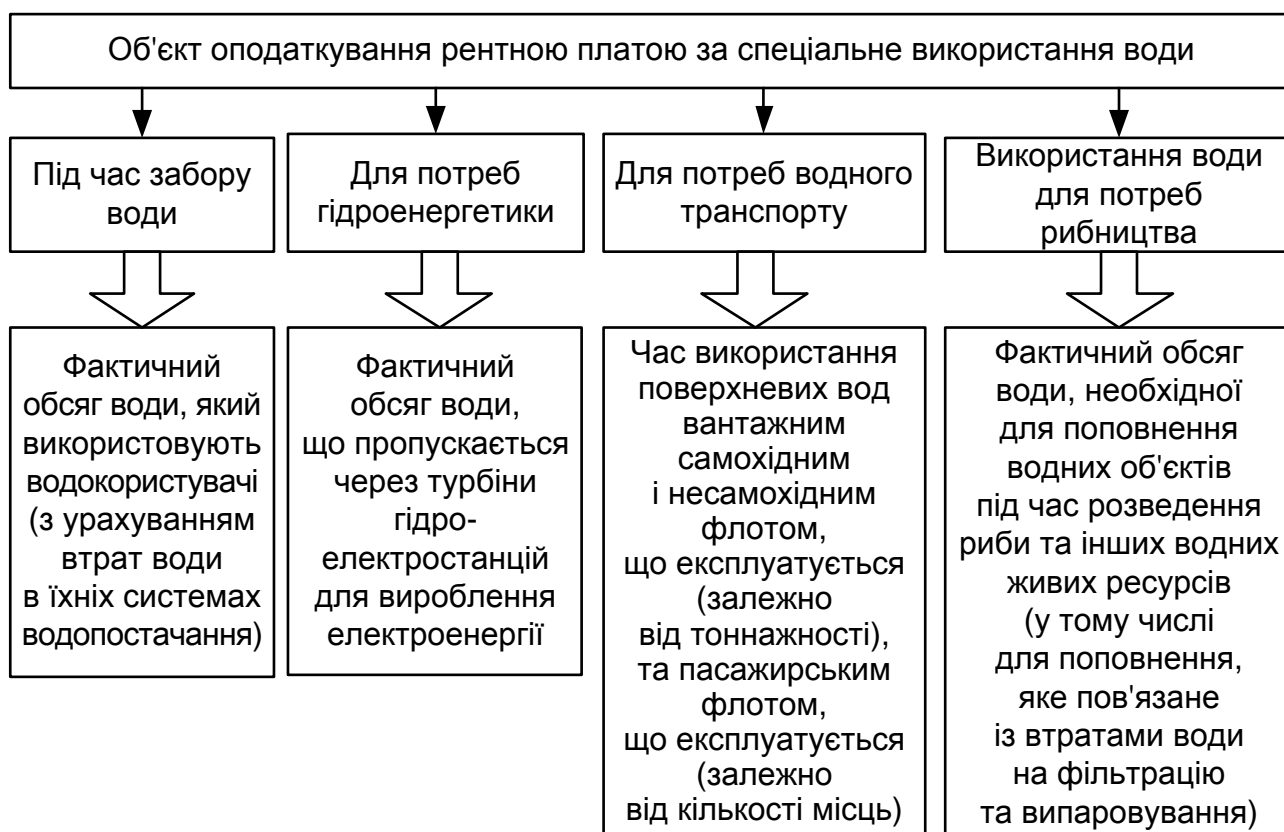


Рис. 12.6. **Об'єкти оподаткування рентною платою за спеціальне використання води**

Зобов'язання з рентної плати виникають не тільки під час забору води з водних об'єктів, а й під час інших видів використання:

пропуск води через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується;

використання води для потреб рибориства.

Також у Податковому кодексі України [17] як об'єкт оподаткування розглядається використання води для виготовлення напоїв, використання шахтної, кар'єрної та дренажної води.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води, встановлені у Податковому кодексі України [17], диференційовані залежно від напрямку використання води.

У випадку забору води з водних об'єктів ставки рентної плати диференційовані залежно від річкового басейну (для поверхневих вод) або від регіону України (для підземних вод). Розмір ставок встановлено у п. 255.5 ПК [17]. Згідно з вимогами Податкового кодексу ці ставки підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Податкові пільги з рентної плати за спеціальне використання води встановлено у вигляді надання права окремим платникам на застосування понижувальних коефіцієнтів до ставок рентної плати (табл. 12.4).

Таблиця 12.4

Понижувальні коефіцієнти до ставок рентної плати за спеціальне використання води

Платники, які мають право на застосування понижувального коефіцієнта	Значення коефіцієнта
Теплоелектростанції з прямою системою водопостачання (за фактичний об'єм води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату)	0,005
Житлово-комунальні підприємства	0,3

Порядок розрахунку рентної плати. Різноманітність видів спеціального використання води обумовлює і різний порядок розрахунку (табл. 12.5).

Таблиця 12.5

Порядок розрахунку податкових зобов'язань з рентної плати

Види використання	Порядок розрахунку рентної плати
1	2
Забір води з поверхневих або підземних водних об'єктів, за 100 куб. м	$PЗ = O \times C$, де O – обсяг води – приймається з урахуванням кількості, на яку встановлена ставка; C – ставка рентної плати, грн/O
Для потреб гідроенергетики за 10 тис. куб. м. води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій	

1	2
Для потреб рибництва за 10 тис. куб. м. поверхневої або підземної води	
За воду, що входить виключно до складу напоїв за 1 куб. м. поверхневої або підземної води	
За шахтну, кар'єрну та дренажну воду за 100 куб. м. води	
Для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю:	
для вантажного самохідного та несамохідного флоту, що експлуатується, за 1 тоннаж-добу експлуатації	$ПЗ = В \times Т \times С,$ де В – вантажопідйомність судна, т; Т – тривалість експлуатації, діб; С – ставка рентної плати, грн/т×діб
для пасажирського флоту, що експлуатується, за 1 місце-добу експлуатації	$ПЗ = К \times Т \times С,$ де К – кількість пасажирських місць; Т – тривалість експлуатації, діб; С – ставка рентної плати, грн/діб

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики та рибництва – щокварталу наростаючим підсумком з початку року; за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

12.2.5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Порядок оподаткування встановлений ст. 256 Податкового кодексу [17].

До **платників** рентної плати Податковий кодекс [17] відносить лісокористувачів, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування є практично всі види спеціального використання лісових ресурсів: заготовлення деревини, другорядних лісових матеріалів; побічні лісові користування; використання корисних

властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Податковий кодекс регламентує справляння рентної плати тільки за заготівлю деревини. Оподаткування інших видів спеціального використання здійснюється в порядку, що встановлюється місцевими органами влади [48].

Базою оподаткування є обсяг заготовленої деревини. Визначення обсягу заготовленої деревини може здійснюватись різними способами: за площею, пеньками, приблизною кількістю.

Визначення **ставки** рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є найбільш трудомістким під час визначення податкових зобов'язань з цієї рентної плати. Для зручності наведемо фрагмент таблиці ставок рентної плати (станом на 01.01.2018 р.), що міститься у п. 256.3.1 Податкового кодексу (табл. 12.6).

Таблиця 12.6

**Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів
(фрагмент)**

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, грн			
		ділової (без кори)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
Перший пояс лісів					
Сосна					
	1	309,2	197,75	76,04	7,84
	2	219,74	141,25	54,92	5,99
	3	177,35	114,23	44,05	4,8
	4	133,37	84,77	32,6	3,61
	5	87,88	56,46	21,74	2,43

Ставка рентної плати за заготівлю деревини визначається в порядку, що встановлений у пп. 256.3 – 256.9 Податкового кодексу (рис. 12.7).

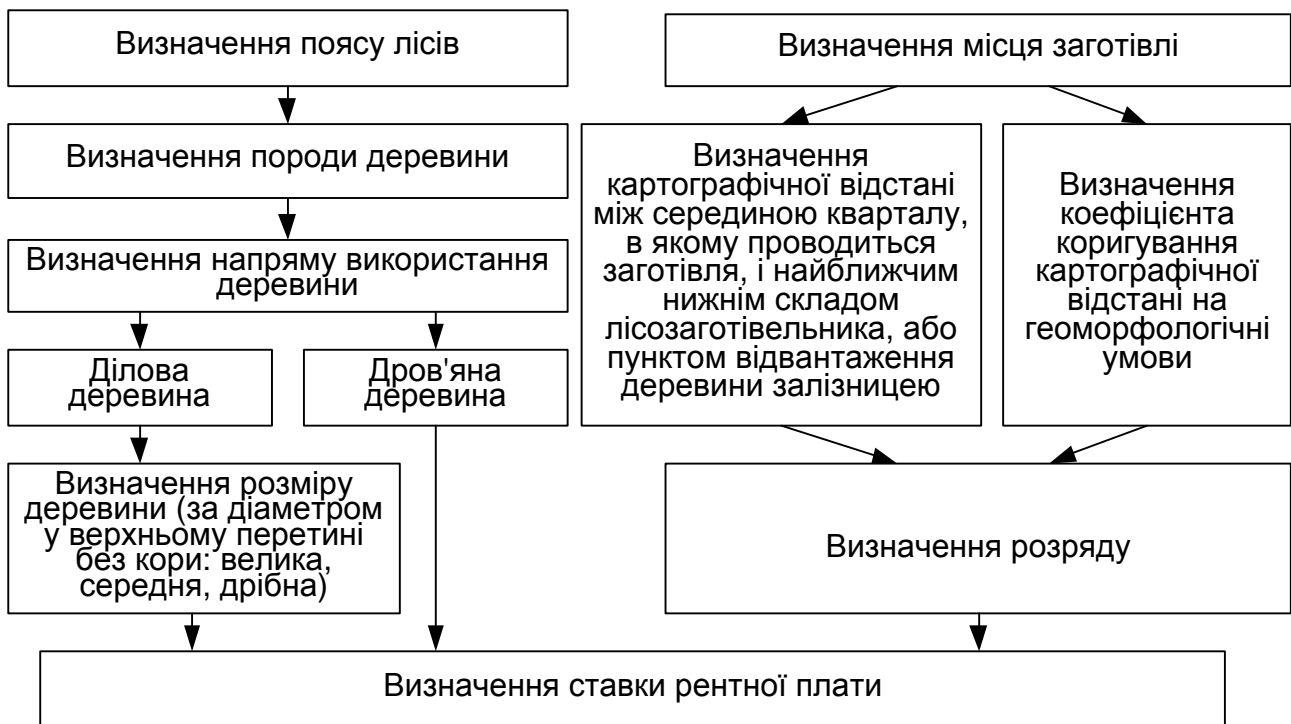


Рис. 12.7. Порядок визначення ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

Обчислення ставки провадиться за поясом лісів, в якому здійснюється заготівля. Податковий кодекс [17] виділяє два пояси:
 перший пояс – ліси, що не належать до другого поясу;
 другий пояс – ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

На наступному кроці визначають породу деревини (у нашому прикладі – сосна) та напрям використання (ділова – призначена для промислових потреб або дров'яна – для опалення).

У разі заготівлі ділової деревини потрібно визначити її розмір за діаметром. Згідно з п. 256.9 Податкового кодексу [21] до великої деревини належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 см і більше; до середньої – від 13 до 24 см; до дрібної – від 3 до 12 см. До дров'яної деревини належать сортаменти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Далі слід визначити розряд, за яким розраховується ставка. Згідно з п. 256.7 Податкового кодексу розряди встановлюються для кожного

кварталу (урочища) виходячи з відстані між центром кварталу та найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею. Податковим кодексом ставки рентної плати диференціюються за п'ятьма розрядами (табл. 12.7).

Таблиця 12.7

Класифікація лісових ділянок за розрядами

Розряди	1	2	3	4	5
Відстань, км	до 10	10,1 – 25	25,1 – 40	40,1 – 60	60,1 і більше

Пряма відстань визначається від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею за картографічними матеріалами. Ця картографічна відстань коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за коефіцієнтами, що наведені в табл. 12.8.

Таблиця 12.8

Корегувальні коефіцієнти для визначення розряду

Геоморфологічні умови місцевості	Коефіцієнт
Ліси з рівнинним рельєфом	1,1
Ліси з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 % площі яких зайнято болотами	1,25
Ліси з гірським рельєфом	1,5

Ставки рентної плати підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Податкові пільги з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів передбачені у вигляді застосування понижувальних коефіцієнтів до ставки – у разі заготівлі ліквіду з крони – 40 % і за порубкові

залишки, що підлягають використанню, – 20 % від ставки рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи. Крім того:

на деревину, заготовлену під час вибіркового рубок головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 %;

на деревину, заготовлену під час заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки; рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки та рубки переформування) – ставки рентної плати знижуються на 50 %.

Порядок розрахунку рентної плати. Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю) лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, рентну плату обчислюють і сплачують повністю за всю дозволена для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

12.2.6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Платниками цієї рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів і надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Об'єктом оподаткування рентною платою є:

для нафти та нафтопродуктів – їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

для аміаку – сума добутків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

Ставки оподаткування встановлені в п. 256¹.3 Податкового кодексу в доларах США за транспортування однієї тони нафти та нафтопродуктів магістральними трубопроводами. За транзитне транспортування однієї тонни аміаку ставка встановлюється за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

Ставки рентної плати підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Прядок розрахунку та сплати. Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з:

фактичних обсягів аміаку та відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України;

фактичних обсягів нафти та нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

Пільги за цією рентною платою не передбачено.

12.3. Податкова звітність з рентної плати та порядок її надання

Форма декларації з рентної плати затверджена Міністерством фінансів України [151] і передбачає розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати в цілому з деталізацією у додатках розрахунків за окремими різновидами рентної плати. Детально порядок складання податкової декларації наведено в [9].

У формі декларації можна виокремити дві частини:

- загальна, що містить обов'язкові реквізити;
- частина, в якій наводиться розрахунок податкових зобов'язань.

У загальній частині декларації наводиться інформація, яка ідентифікує декларацію, платника податку, податковий період і контролюючий орган, до якого вона подається.

Частина, в якій наводиться розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати за використання надр у цілому заповнюється на підставі додатків, у кожному з яких деталізуються розрахунки за окремими різновидами.

Для окремих видів рентної плати Податковим кодексом України [17] встановлено різні податкові періоди (табл. 12.9).

Таблиця 12.9

Тривалість базового податкового періоду для окремих видів рентної плати

Види рентної плати	Базовий податковий (звітний) період
За використання надр для видобування:	
нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтовий/попутний газ), етану, пропану, бутану	Місяць
інші види корисних копалин	Квартал
За використання надр в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	Квартал
За використання радіочастотного ресурсу України	Місяць
За спеціальне використання води	Квартал
За спеціальне використання лісових ресурсів	Квартал
За транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	Місяць

Розрізняється місце подання податкової звітності та сплати податкових зобов'язань за окремими видами рентної плати (табл. 12.10).

Таблиця 12.10

Місце подання податкової звітності та сплати податкових зобов'язань

Види рентної плати	Місце подання податкової звітності
1	2
За користування надрами для видобування корисних копалин	У разі розміщення такої ділянки надр у межах території України – за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобути корисні копалини
	У разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України – за місцем обліку платника рентної плати

1	2
За користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	За місцезнаходженням ділянки надр
За користування радіочастотним ресурсом України	За місцем податкової реєстрації
За спеціальне використання води	За місцем податкової реєстрації
За спеціальне використання лісових ресурсів	За місцезнаходженням лісової ділянки
За транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами; транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	За місцем податкової реєстрації

У разі, якщо місце обліку платника рентної плати не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, то платник рентної плати подає за місцем податкової реєстрації платника або уповноваженої особи копію податкової декларації та копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з рентної плати.

12.4. Екологічний податок: елементи, порядок справляння та сплати

Порядок справляння екологічного податку встановлено Розд. VIII Податкового кодексу [17]. Екологічний податок охоплює різні види забруднення оточуючого середовища.

12.4.1. Екологічний податок за викиди забруднюючих речовин в атмосферу

Справляння цього різновиду екологічного податку регламентується ст. 242 і 243 Податкового кодексу [17].

Платниками цього податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи й організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, – під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення.

Об'єктом і базою оподаткування є обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами. Ключовим у цьому визначенні є те, що об'єкт оподаткування виникає у разі викидів саме зі **стаціонарних** джерел, під яким у п. 14.1.250 ПКУ розуміють підприємство, цех, агрегат, установку або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу.

Порядок визначення обсягу забруднюючих речовин розглянуто в [9].

Ставки податку передбачені ст. 243 ПКУ. Умовно всі ставки можна розбити на три групи:

ставки, безпосередньо визначені Податковим кодексом;

ставки, що визначаються виходячи з класу небезпечності;

ставки, що визначаються виходячи з орієнтовно безпечного рівня впливу.

Клас небезпечності та орієнтовно безпечний рівень впливу окремих речовин визначається відповідно до нормативних актів Міністерства охорони здоров'я.

Послідовність визначення ставки екологічного податку за викиди в атмосферу наведено на рис. 12.8.

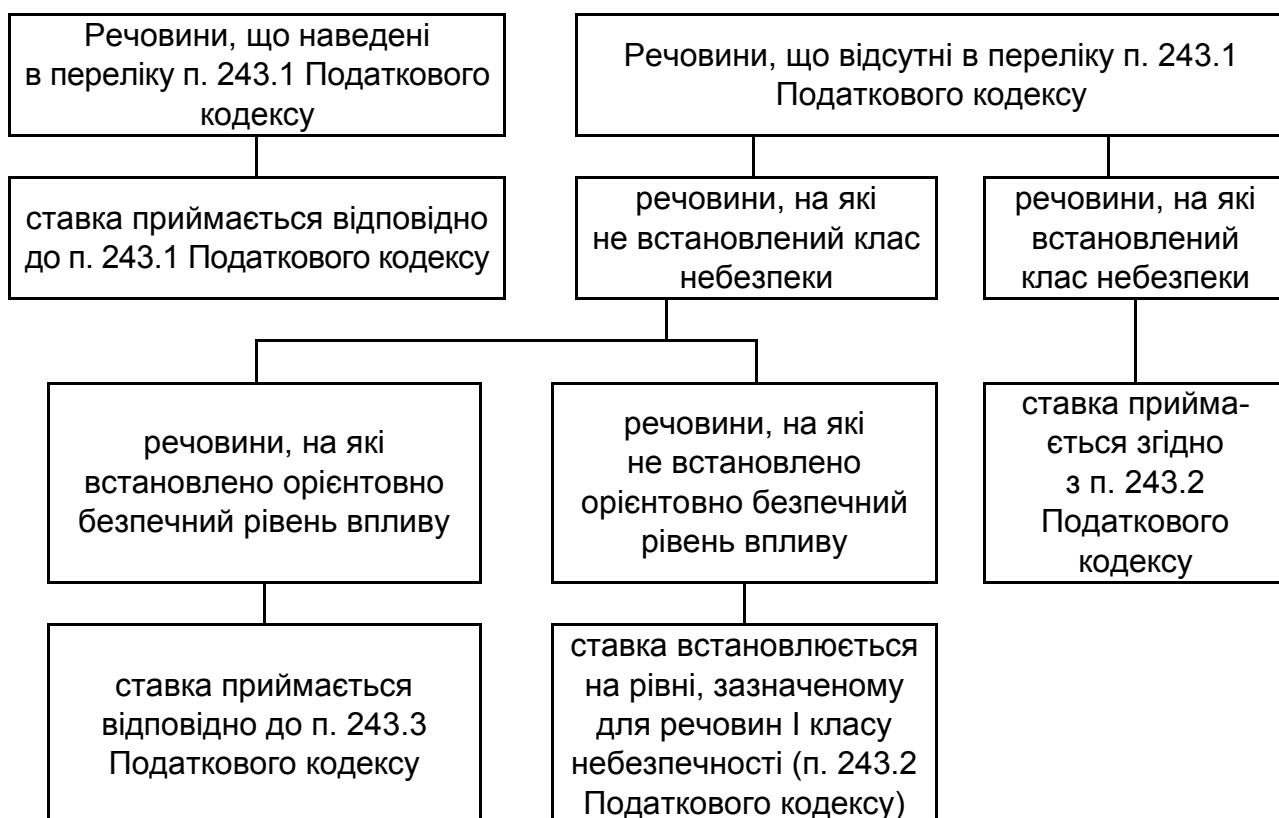


Рис. 12.8. Порядок визначення ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин у повітря стаціонарними джерелами забруднення

Ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферу підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Пільги з цього екологічного податку чинним законодавством не передбачено.

Установлений **порядок розрахунку** податкових зобов'язань передбачає розрахунок зобов'язань за кожною забруднюючою речовиною, що міститься у викидах платника податку.

Згідно з п. 249.3 ст. 249 ПКУ [17] сума податку (P_{bc}), обчислюється платниками податку виходячи з фактичних обсягів n -видів викидів, ставок податку за формулою:

$$P_{bc} = \sum_{i=1}^n (M_i \times H_i), \quad (12.2)$$

де $i = 1 \div n$ – кількість видів забруднюючих речовин, що містяться у викидах;

M_i – фактичний обсяг викиду i -ї забруднюючої речовини в тоннах (т);

H_i – ставки податку в звітному періоді за тонну i -ї забруднюючої речовини у гривнях із копійками.

12.4.2. Екологічний податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

Платниками цього податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи й організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, – під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти.

Об'єктом і базою оподаткування є обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти.

Ставки оподаткування встановлені в ст. 245 Податкового кодексу [17]. Порядок їх визначення наведено на рис. 12.9, де ГДК – гранично допустима концентрація; ОБРВ – орієнтовно безпечний рівень впливу.

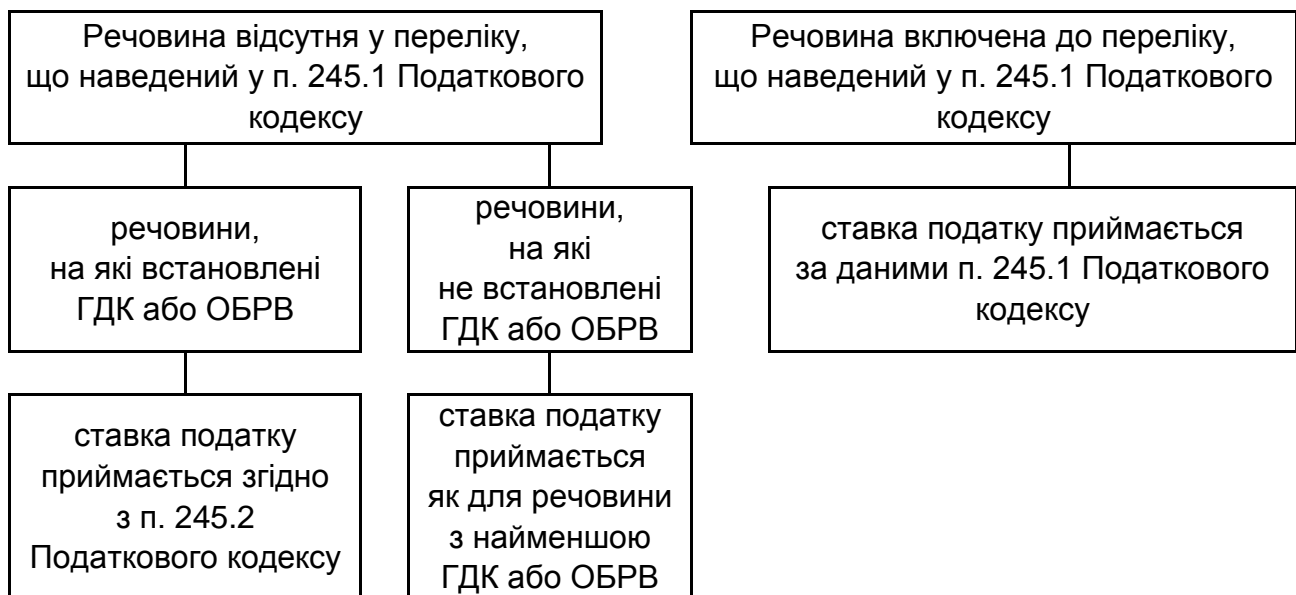


Рис. 12.9. Порядок визначення ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

Поняття гранично допустимої концентрації та орієнтовно безпечно-го рівня впливу детально розглядаються в [9].

Ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Пільги з цього екологічного податку діючим законодавством не передбачено.

Порядок розрахунку податкових зобов'язань установлений п. 249.5 ст. 249 Податкового кодексу [17]. Згідно з цим пунктом податкові зобов'язання за скиди ($\Pi_{\text{вс}}$) розраховуються за формулою:

$$\Pi_{\text{вс}} = \sum_{i=1}^n (M_i \times H_i \times K_{\text{ос}}), \quad (12.3)$$

де $i = 1 \div n$ – кількість i види забруднюючих речовин, що містяться у викидах;

M_i – обсяг скиду i -ї забруднюючої речовини в тонах, т;

H_i – ставки податку в поточному році за тонну i -го виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками;

$K_{\text{ос}}$ – коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки й озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Усі суб'єкти, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу зобов'язані сплачувати екологічний податок.

12.4.3. Екологічний податок за розміщення відходів

Платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи й організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, – під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються розміщення відходів (крім розміщення окремих видів/класів відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях/об'єктах суб'єктів господарювання).

Об'єктом і базою оподаткування є обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів і видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання.

Ставки податку визначаються в порядку, що встановлений в ст. 246 Податкового кодексу [17] (рис. 12.10). Ставки екологічного податку підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

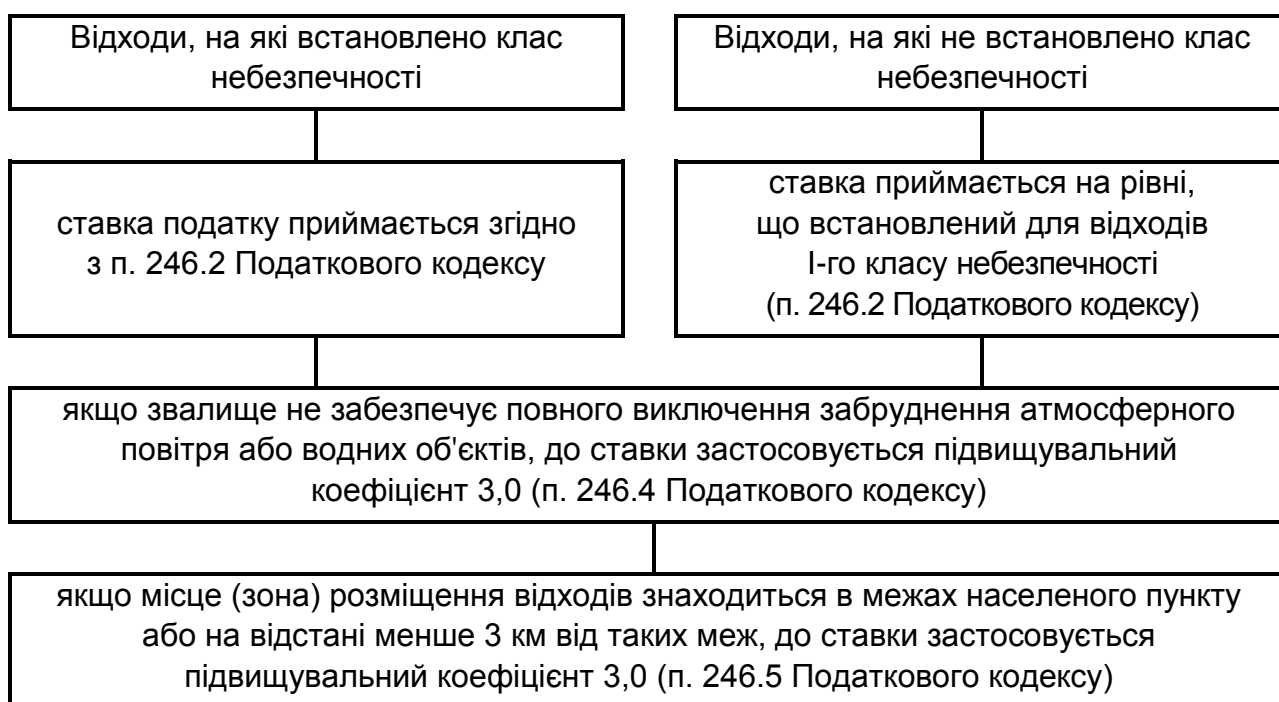


Рис. 12.10. Порядок визначення ставки податку за розміщення відходів

Пільг з цього екологічного податку чинним законодавством не передбачено.

Порядок розрахунку податкових зобов'язань. Суми податку, який справляється за розміщення відходів (Π_{pv}), обчислюються платниками виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та корегувальних коефіцієнтів за формулою (п. 249.6 ст. 249 ПКУ):

$$\Pi_{pv} = \sum_{i=1}^n H_i \times Ml_i \times K_T \times K_o), \quad (12.4)$$

де $i = 1 \div n$ – кількість і види розміщуваних відходів;

H_i – ставки податку в поточному році за тону і-го виду відходів у гривнях з копійками;

Ml_i – обсяг відходів і-го виду в тоннах, т;

K_T – корегувальний коефіцієнт, який ураховує розташування місця розміщення відходів і може набувати значення 3 або 1;

K_o – корегувальний коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

12.4.4. Екологічний податок за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк

Платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи й організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, – під час провадження діяльності яких на території України та в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Об'єктом і базою оподаткування є обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений

особливими умовами ліцензії строк, обсяги електричної енергії, виробленої з експлуатацією ядерних установок (атомних електростанцій).

Ставки цього різновиду екологічного податку встановлені ст. 247 і 248 Податкового кодексу. Ставки підлягають періодичному перегляду з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції.

Пільг з цього екологічного податку чинним законодавством не передбачено.

Порядок розрахунку податкових зобов'язань. Суми податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) розраховуються в порядку, наведеному в п. 249.7 Податкового кодексу [17] і [9].

Суми податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислюються за формулою:

$$S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання}, \quad (12.5)$$

де S зберігання – сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, у гривнях з копійками;

N – ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, наведена у п. 248.1 ст. 248 ПКУ;

V – фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів – для радіоактивних відходів у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

T зберігання – кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Усі суб'єкти, які здійснюють утворення радіоактивних відходів або тимчасове зберігання радіоактивних відходів зобов'язані сплачувати податкові зобов'язання з екологічного податку.

12.4.5. Податкова звітність з екологічного податку

Форма податкової декларації з екологічного податку затверджена Міністерством фінансів України [148]. Податковим періодом з екологічного податку є календарний квартал.

Якщо місце подання податкової звітності не збігається з місцем перебування на податковому обліку платника податків, звітність надається: основний примірник – за місцем розташування джерел забруднення, а копія – за місцем основної реєстрації платника податку.

У випадку, якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів у межах кількох населених пунктів або за їх межами, то такий платник податку зобов'язаний подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів – податкову звітність щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо.

Податкова звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал (включаючи вже накопичені до 1.04.2009 р.), і фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк, погоджується органом Державної санітарно-епідеміологічної служби й органом Державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки. Вимоги щодо строків подання та змісту зазначеної звітності встановлюються особливими умовами ліцензії. Копії звітності подаються платниками податків разом із податковою звітністю.

Із цього правила у п. 250.9 Податкового кодексу України [17] встановлено виняток: якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. Така заява позбавляє платника податку від обов'язку надавати податкову звітність.

Сплата податку здійснюється за місцем, яке визначається згідно з п. 250.2 ст. 252 Податкового кодексу України [17] (табл. 12.11).

Місце сплати екологічного податку залежно від виду екологічного впливу

Види екологічного впливу	Місце, за яким здійснюється сплата податку
За викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди таких речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах	За місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів
За утворення радіоактивних відходів і тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк	За місцем перебування платника на податковому обліку в органах Державної податкової служби

Література: [5; 8; 9; 17; 148; 151].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Розкрийте поняття корисних копалин і мінеральної сировини.
2. Розкрийте поняття видобутих і погашених запасів корисних копалин.
3. Розкрийте поняття ділянки надр, що використовується для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
4. Охарактеризуйте порядок визначення обсягу підземного простору (ділянки) надр.
5. Охарактеризуйте порядок отримання дозволів і ліцензій на використання радіочастотного ресурсу.
6. Ким є спеціальні та загальні користувачі радіочастотного ресурсу?
7. Опишіть понятійний апарат Водного кодексу України.
8. Розкрийте порядок отримання дозволів на спеціальне використання водних ресурсів.
9. Охарактеризуйте поняття «клас небезпеки» і «орієнтовно небезпечний рівень впливу» та порядок їх встановлення.
10. Опишіть основні операції поводження з відходами: зберігання, утилізація, знешкодження, розміщення, поховання.

Тестові завдання

1. Розмір рентної плати за використання надр для видобування корисних копалин залежить від:

- а) умов, установлених в спеціальному дозволі на використання надр;
- б) обсягу та вартості видобутих корисних копалин і ставки плати;
- в) рентабельності, що встановлена через геолого-економічне оцінювання запасів.

2. Базою оподаткування рентної плати за використання надр для видобування корисних копалин є:

- а) фактична вартість реалізації;
- б) розрахункова вартість реалізації;
- в) найбільша з цих величин.

3. Від оподаткування рентною платою за використання надр для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, звільнено:

- а) використання надр у якості підземних газосховищ;
- б) використання транспортних тунелів і підземних комунікацій;
- в) використання надр для витримування виноматеріалів і зберігання винопродукції;
- г) використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

4. Розмір рентної плати за використання надр для цілей, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, залежить від:

- а) тривалості використання ділянки надр;
- б) обсягу чи площі ділянки надр;
- в) умов, що передбачені у дозволі на використання надр.

5. Рентна плата за використання радіочастотного ресурсу залежить від:

- а) умов, що наведені у наданому дозволі;
- б) кількості користувачів радіочастотного ресурсу;
- в) ширини смуги радіочастот, що надана у користування платнику податків.

6. Від сплати рентної плати за спеціальне використання води звільняються:

- а) пасажирський, вантажний та вантажно-пасажирський річковий флот;
- б) забір води з лиманів;
- в) забір морської води.

7. У разі спеціального використання води в обсягах, що перевищують вказаний у спеціальному дозволі, ліміт платник податків:

- а) компенсує збитки, що нанесені ним навколишньому середовищу;
- б) сплачує податкові зобов'язання за збільшеною ставкою;
- в) сплачує штраф у розмірі, що визначається спеціальним законодавством.

8. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів залежить від:

- а) терміну, протягом якого здійснюється таке використання;
- б) пори року, в якому здійснюється таке використання;
- в) географічного місця розташування лісу.

9. Екологічний податок за викиди забруднюючих речовин у повітря справляється:

- а) за викиди стаціонарними джерелами забруднення;
- б) за викиди пересувними джерелами забруднення;
- в) за викиди стаціонарними та пересувними джерелами забруднення.

10. Сума екологічного податку за розміщення відходів залежить:

- а) від місця розміщення відходів;
- б) від того, чи є власник відходів суб'єктом підприємницької діяльності;
- в) від того, чи є право власності на місце розміщення відходів у суб'єкта, що здійснює таке розміщення.

Практичні завдання

Завдання 12.1. Підприємство отримало спеціальний дозвіл на видобування залізної руди. Визначте податкові зобов'язання з рентної плати (з урахуванням офіційного курсу НБУ, що діє на дату виконання розрахунку) за такими даними:

обсяг видобутої руди – 635 тис. т;

середня ціна однієї тони залізної руди на умовах FOB у порті Іллічівськ – \$75;

витрати, пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) залізної руди споживачу, – 57 грн;

оплата послуг портів – 32 грн/т;

оплата транспортно-експедиторських послуг – 38 грн/т;
витрати з обов'язкового страхування вантажів – 20 грн/т;
сума витрат на видобування корисної копалини – 870 млн грн;
коефіцієнт рентабельності гірничого підприємства – 0,13.

Завдання 12.2. Радіостанція транслює радіопрограми. Розрахуйте суму податкових зобов'язань з рентної плати за використання радіочастотного ресурсу за такими вихідними даними: діапазон радіочастот – 2 – 10 МГц, потужність передавача – 25 кВт.

Завдання 12.3. Підприємство, розташоване у Харківській області, має спеціальний дозвіл на забір води з басейну річки Сіверський Донець обсягом 200 тис. м³ на квартал, а також забір із підземних джерел у кількості 10 тис. м³.

Розрахуйте суму податкових зобов'язань, якщо фактичний забір поверхневих вод склав 225 тис. куб. м, підземних – 10,5 тис. куб. м.

Завдання 12.4. Підприємство отримало лісовий квиток на заготівлю ділової деревини буку в лісах Закарпатської області. Картографічна відстань між центром кварталу та найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, складає 23 км. Ліс має гірський рельєф.

Розрахуйте податкові зобов'язання з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, якщо обсяг заготівлі великої деревини складає 25 щільних м³, обсяг заготівлі середньої деревини – 100 щільних м³.

Завдання 12.5. Згідно зі статистичною звітністю промисловим підприємством протягом кварталу було здійснено скиди у водні об'єкти таких речовин:

органічні речовини – 1,4 т;

нітрити – 2,3 т;

сульфати – 0,5 т;

нафтопродукти – 0,8 т;

речовина з гранично допустимою концентрацією забруднюючих речовин 2 мг/л – 2,1 т.

Розрахуйте податкові зобов'язання з екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

13. Майнові податки та збори

Мета – вивчення основних елементів майнових податків, порядку розрахунку податкових зобов'язань і подання податкової звітності з цих податкових платежів.

Основні питання

13.1. Структура майнових податків і зборів.

13.2. Елементи податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки.

13.3. Елементи плати за землю.

13.4. Елементи транспортного податку.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: складу майнових податків та їх основних елементів, особливостей подання податкової звітності та сплати податкових зобов'язань окремими категоріями платників податків;

уміння: застосовувати пільги зі сплати майнових податків і розраховувати податкові зобов'язання;

комунікації: формулювати проблеми майнового оподаткування з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами місцевої влади, Державної фіскальної служби України та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійність у визначенні ставки окремих різновидів майнових податків.

Ключові терміни: земельна плата, нерухомість, оподаткування нерухомості, оподаткування транспортних засобів.

13.1. Структура майнових податків і зборів

Чинна податкова система передбачає справляння майнового податку, у складі якого виділяють: *земельний податок* (плата за землю), *податок на нерухоме майно*, відмінне від земельної ділянки, та *транспортний податок*.

Майновий податок належить до місцевих податків, тобто до таких, які встановлюються та вводяться в дію рішеннями місцевих органів влади.

Податковим кодексом [17] для місцевих податків передбачені певні особливості:

Податковий кодекс установлює максимальний розмір ставок і базовий (мінімальний) перелік податкових пільг;

місцеві органи влади вільні в ухваленні рішення щодо встановлення на відповідній території податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Установлення податку на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) є обов'язковим;

за всіма різновидами майнового податку місцеві органи влади мають повноваження щодо визначення ставки податку та встановлення додаткових (не передбачених Податковим кодексом) пільг.

Унаслідок цих чинників рівень ставок, перелік і розмір пільг суттєво відрізняються за регіонами України.

Справляння майнового податку потребує взаємодії місцевих органів влади, контролюючих органів та органів виконавчої влади, до повноважень яких входить фіксація права власності (та різних обмежень цього права) на майно, за наявності якого виникають податкові зобов'язання.

13.2. Елементи податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Відповідно, **об'єктом оподаткування** є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Оподаткуванню підлягають об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, а також їх частки. Класифікацію видів нерухомого майна, що є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, подано на рис. 13.1.

Але далеко не всі об'єкти нерухомості законодавство відносить до об'єкта оподаткування. Так, наприклад, не є об'єктом оподаткування об'єкти нерухомості:

використання яких пов'язане з функціонуванням органів влади;

соціальної спрямованості (будівлі дитячих будинків сімейного типу, гуртожитки, об'єкти спортивної інфраструктури тощо);

непридатні для проживання (розташовані в зонах відчуження та обов'язкового відселення; такі, що перебувають в аварійному стані).



Рис. 13.1. **Види нерухомого майна, що є об'єктом оподаткування** [9]

Вичерпний перелік об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що не є об'єктом оподаткування, наведено в п. 266.2.2 Податкового кодексу [9] і [17].

Якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб, визначення платників податку здійснюється в порядку, що наведений на рис. 13.2.

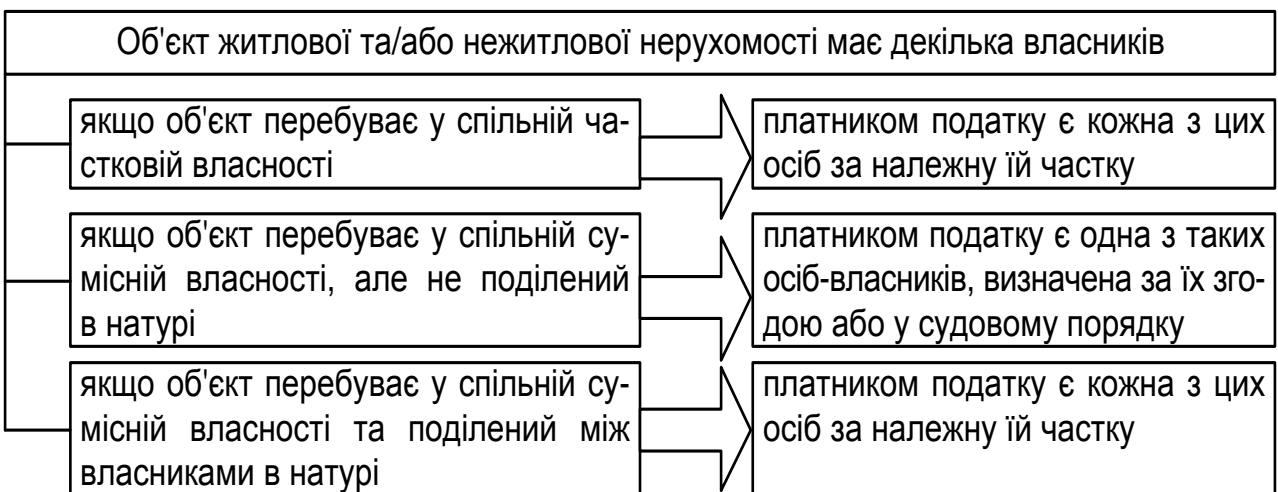


Рис. 13.2. **Визначення платників податку в разі спільної власності на об'єкт нерухомості**

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування обчислюється:

для фізичних осіб – контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами Державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності;

для юридичних осіб – самими юридичними особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Ставка податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості встановлюються за рішенням місцевих органів влади залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості в межах, установлених Податковим кодексом [17]. Максимальний розмір ставки податку складає 1,5 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м² бази оподаткування.

Приклад диференціації ставок залежно від місця розташування об'єкта нерухомості можна побачити у м. Харків, де рішенням Міської ради народних депутатів [131, 132] місто поділено на чотири зони, для кожної з яких встановлено різні ставки податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, а ставки цього податку диференційовано за типами нерухомості.

Пільги із сплати податку передбачені тільки для фізичних осіб-власників об'єктів житлової нерухомості. Сутність пільги полягає у наданні можливості один раз на рік зменшити базу оподаткування:

для квартир незалежно від їх кількості – на 60 м²;

для житлових будинків незалежно від їх кількості – на 120 м²;

для різних типів об'єктів житлової нерухомості – на 180 м².

Обмеження щодо надання пільг встановлено стосовно:

- об'єктів оподаткування, якщо їх площа перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, затвердженої рішенням органів місцевого самоврядування;

- об'єктів оподаткування, що використовуються їх власниками з метою отримання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Порядок розрахунку податкових зобов'язань. Базовим податковим періодом податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, визначено календарний рік. Розрахунок суми податку з об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) його власника. Податок ($S_{\text{нм}}$) обчислюється виходячи із загальної площі об'єкта житлової нерухомості ($\text{БО}_{\text{нм}}$), зменшеної на розмір пільги ($\text{П}_{\text{омр}}$), установленної для відповідного типу житлової нерухомості, що надається за рішенням органів місцевого самоврядування з неоподатковуваної площі таких об'єктів, та відповідної ставки податку ($R_{\text{нм}}$) за формулою [7]:

$$S_{\text{нм}} = (\text{БО}_{\text{нм}} - \text{П}_{\text{омр}}) \times R_{\text{нм}}. \quad (13.1)$$

У разі наявності у власності платника податку одночасно більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу або різних видів об'єктів житлової нерухомості – податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної на розмір відповідної пільги. У цьому разі обчислена сума податку розподіляється контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з об'єктів житлової нерухомості.

Якщо у власності платника податку перебуває об'єкт (об'єкти) житлової нерухомості, у тому числі його частки, загальна площа якого перевищує 300 м^2 (для квартири) та/або 500 м^2 (для будинку), сума податку збільшується на 25 тис. грн на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості.

Розрахунок суми податку з об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, також здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) його власника виходячи із сумарної загальної площі об'єкта нерухомості та відповідної ставки податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси до 1 липня року, що настає за базовим звітним роком. Платники можуть уточнити дані, які

вплинули на розмір їх податкового зобов'язання. У разі виявлення розбіжностей сума податку може бути перерахована.

Розрахунок суми податку з об'єктів нерухомості, які перебувають у власності юридичних осіб станом на 1 січня звітного року, здійснюється юридичними особами самостійно. Отримані за результатами розрахунків дані оформлюються у вигляді декларації [147] і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування з розподілом річної суми рівними частками поквартально.

Сплата визначених сум податку здійснюється:

- фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Усі власники майна, якщо вони відносяться до об'єкта оподаткування зобов'язані виконувати обов'язок по сплаті податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки.

13.3. Елементи плати за землю

Відповідно до Податкового кодексу України [17], **плата за землю** – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку й орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. У свою чергу, **земельний податок** – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Земельною ділянкою вважається частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами. Сукупність земельних ділянок розподіляють на дві групи: ті, які підлягають оподаткуванню, і ті, які не підлягають оподаткуванню.

Перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню земельним податком, закріплено у ст. 283 Податкового кодексу України [17]. До таких земельних ділянок, зокрема, віднесено сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, законсервовані або у стадії освоєння, землі дорожнього господарства, кладовища, землі дипломатичних представництв, релігійних організацій та ін.

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, землекористувачі й орендарі (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Визначення платників земельного податку

Різновиди платника земельного податку	Характеристика
Власники земельних ділянок	Юридичні та фізичні особи (резиденти та нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності, відповідно
Землекористувачі й орендарі	Юридичні та фізичні особи (резиденти та нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди

Орендарі сплачують не земельний податок, а орендну плату. Орендна плата стягується, якщо орендується земельна ділянка, що перебуває у державній або комунальній власності. Така орендна плата прирівняна до податкових платежів.

Не є платниками цього податку суб'єкти господарської діяльності, зареєстровані як платники єдиного податку, крім податку за ділянки, які не використовуються для ведення сільськогосподарського виробництва та господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування виступають земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування земельним податком є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації або площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Нормативна оцінка земель сільськогосподарського призначення залежить від урожайності зернових із гектара, ціни центнера зерна, виробничих витрат, норми рентабельності, терміну капіталізації рентного доходу (33 роки). На нормативну оцінку земель населених пунктів впливають також: витрати на освоєння та облаштування території в розрахунку на квадратний метр; норми прибутку; норми капіталізації; коефіцієнт, який характеризує функціональне використання земельної ділянки (під

житлову або громадську забудову, для промисловості, транспорту тощо); коефіцієнт, що характеризує місце розташування земельної ділянки.

Залежно від цільового призначення земельної ділянки його оцінювання проводиться відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів) [139] або Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів [140].

Рішення місцевих рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, розташованих у межах населених пунктів, офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період).

Одиницею площі оподаткованої земельної ділянки є:

- у межах населеного пункту – 1 м²;
- за межами населеного пункту – 1 га.

Ставки земельного податку залежать від призначення (категорії) земельної ділянки, наявності нормативної оцінки та місця розташування ділянки (в межах або за межами населених пунктів), напрямів використання (табл. 13.2).

Таблиця 13.2

Ставки земельного податку

Земельні ділянки, нормативне грошове оцінювання яких проведено (незалежно від місцезнаходження)	Земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативне грошове оцінювання яких не проведено
Не більше 1 % від нормативної грошової оцінки – для сільськогосподарських угідь і земель загального користування	Установлюється у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або області
Не більше 12 % від нормативної грошової оцінки – за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності)	
Не більше 3 % від нормативної грошової оцінки – для решти земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено	

Пільги з земельного податку встановлено окремо для фізичних та юридичних осіб (рис. 13.3).

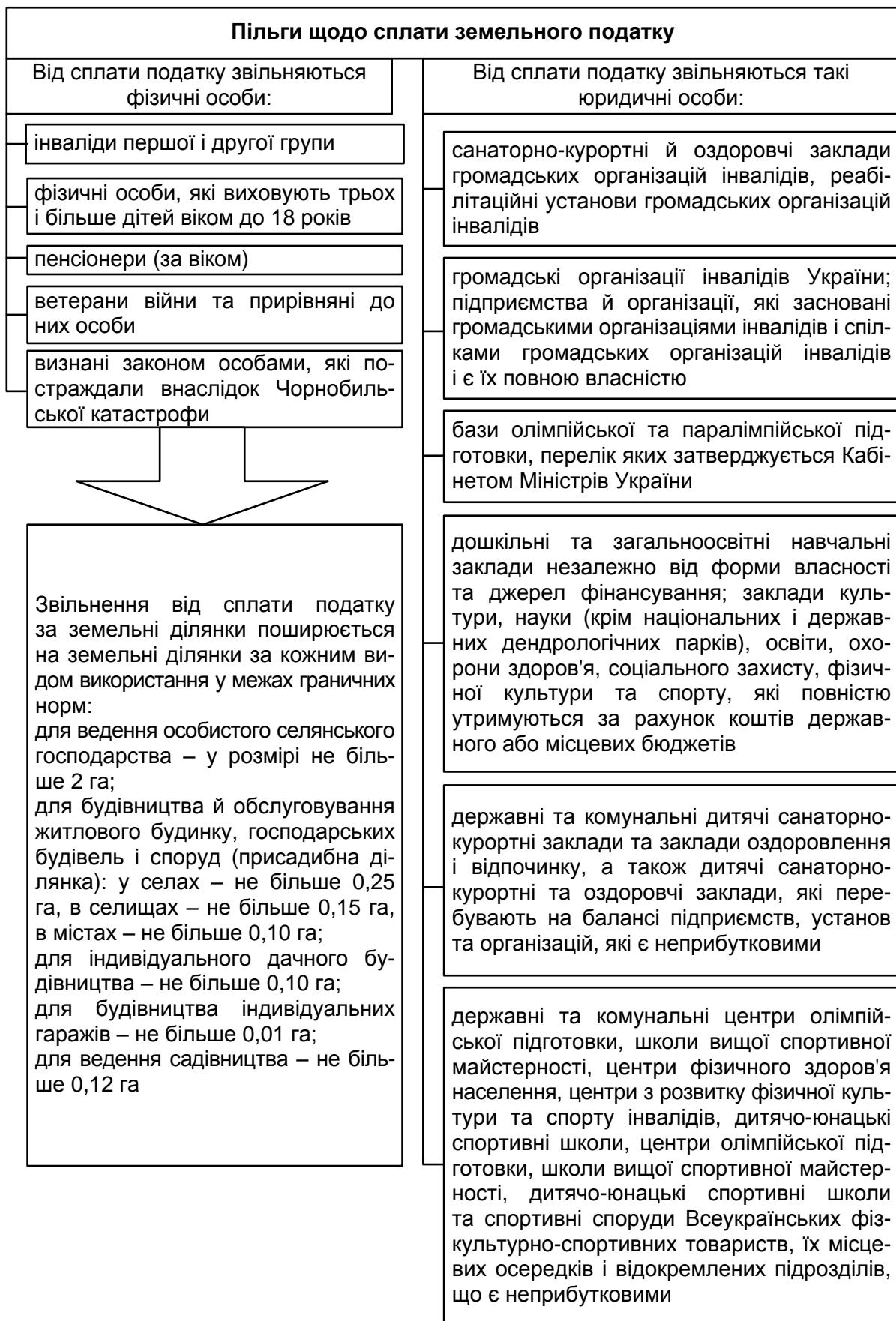


Рис. 13.3. Пільги зі сплати земельного податку

Порядок розрахунку та справляння земельного податку. Підставою для нарахування земельного податку є дані Державного земельного кадастру (сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим земельних ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристики, розподіл серед власників землі та землекористувачів, – підготовлених відповідно до закону).

Підставою для нарахування орендної плати є договір оренди. Для контролю за своєчасністю та повноти сплати орендної плати органи виконавчої влади й органи місцевого самоврядування, які укладають договори, передають перелік орендарів контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки.

Порядок визначення податкових зобов'язань з цього податку відрізняється для юридичних і фізичних осіб.

Юридичні особи-платники податку самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань у податковій декларації [149]. Вони можуть подавати декларацію щомісяця або один раз на рік. Місячні декларації подаються протягом 20 календарних днів після закінчення місяця.

Річна декларація, на відміну від декларацій за іншими податками та зборами, подається не після закінчення податкового періоду, а на початку поточного року до 20 лютого (до контролюючого органу за місцем розташування земельної ділянки). У такій декларації вказується річна сума податку і її розподіл за місяцями рівними частинами. Відповідно до такої декларації проводиться сплата земельного податку протягом усього поточного року, а місячні декларації не подаються.

Податкове зобов'язання зі сплати земельного податку, яке визначено в податковій декларації на поточний рік сплачується щомісячно рівними частинами за місцезнаходженням земельної ділянки. Оплата здійснюється протягом 30 календарних днів після закінчення місяця.

Нарахування податкових зобов'язань *платникам податку-фізичним особам* проводиться контролюючими органами. Контролюючий орган до 1 липня поточного року видає такому платнику податків податкове повідомлення-рішення із зазначенням суми податкового зобов'язання. У такому випадку податок сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Якщо протягом поточного року відбувається передача права власності, то податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня до початку того місяця, в якому він втратив право власності, а новим

власником – починаючи з місяця, в якому він придбав право власності. Після отримання інформації про перехід права власності новому власникові направляється відповідне податкове повідомлення-рішення.

13.4. Елементи транспортного податку

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що віднесені до об'єктів оподаткування [17].

Об'єктом і базою оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [17].

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку та торгівлі (Міністерством економічного розвитку та торгівлі України, надалі МЕРТ) станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального.

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року МЕРТ на своєму офіційному веб-сайті розміщує перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 грн за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Порядок обчислення та сплати податку відрізняється для фізичних та юридичних осіб.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів *оподаткування фізичних осіб* здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку. Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають

контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію [152] з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Органи внутрішніх справ зобов'язані щомісяця у десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем. Такий факт має підтверджуватися відповідним документом про внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, виданим уповноваженим державним органом. У разі повернення легкового автомобіля його власнику (законному володільцю) податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування:

фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Якщо автівка належить до об'єктів оподаткування, власники транспортних засобів зобов'язані виконувати обов'язки з оплати транспортного податку.

Література: [9; 17; 131; 132; 139; 140; 149; 150; 152].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте види житлової нерухомості.
2. Опишіть порядок ведення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.
3. Яким є цільове призначення земельної ділянки, його види та порядок зміни?
4. Яким є порядок сплати земельного податку фізичними особами в селах і селищах, де відсутні банківські установи?
5. Яким є порядок сплати транспортного податку платниками податку-юридичними особами?

Тестові завдання

1. *До об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, належать:*
 - а) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;
 - б) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій;
 - в) дачний будинок.
2. *Пільга з податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, надається:*
 - а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 м²;
 - б) для квартир незалежно від їх кількості – на 120 м²;
 - в) для кожної з квартир, що належать платнику податків, – на 180 м².
3. *Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості встановлюється:*
 - а) у відсотках мінімальної заробітної плати;
 - б) у відсотках прожиткового мінімуму для працездатних осіб;
 - в) за рішенням органів місцевого самоврядування – у відсотках або мінімальної заробітної плати, або прожиткового мінімуму.

4. Платниками транспортного податку є:

- а) фізичні особи;
- б) юридичні особи;
- в) фізичні та юридичні особи.

5. Базою оподаткування з транспортного податку є:

- а) легковий автомобіль;
- б) вантажопасажирський автомобіль;
- в) вантажний автомобіль.

6. Податкові зобов'язання з земельного податку залежать від:

- а) нормативної оцінки земельної ділянки;
- б) експертної оцінки земельної ділянки;
- в) форми власності на земельну ділянку.

7. Органи місцевого самоврядування мають право надавати податкові пільги з земельного податку:

- а) у межах, що встановлені Податковим кодексом;
- б) у межах, що встановлені Земельним кодексом;
- в) у межах, що встановлені Митним кодексом.

8. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є:

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарний рік.

Практичні завдання

Завдання 13.1. У власності фізичної особи перебуває: квартира, розташована за адресою м. Харків, вул. Харківських дивізій, 5, загальна площа якої становить 75 м²; будинок, розташований за адресою м. Харків, Салтівське Шосе, 218, загальна площа – 200 м²; гараж у гаражному кооперативі, розташований за адресою м. Харків, вул. Танкопія, 11, загальна площа – 24 м². Визначте суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яка має бути сплачена фізичною особою.

Завдання 13.2. У власності фізичної особи, яка є пенсіонером за віком, перебуває земельна ділянка у м. Харкові площею 0,2 га, на якій розташовано житловий будинок. Нормативна грошова оцінка земельної ділянки становить 558 956,5 грн. Визначте суму земельного податку, який має сплатити фізична особа.

14. Місцеві податки та збори

Мета – формування системи теоретичних знань, прикладних умінь і навичок щодо структури місцевих податків і зборів та основних елементів туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів.

Основні питання

14.1. Структура місцевих податків і зборів та їх роль у податковій системі України.

14.2. Елементи туристичного збору.

14.3. Елементи збору за місця для паркування транспортних засобів.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: структури місцевих податків і зборів та основних елементів місцевих зборів;

уміння: формулювати елементи туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів, розраховувати податкові зобов'язання і складати податкову звітність за ними;

комунікації: формулювати проблеми щодо справляння місцевих зборів з метою забезпечення зворотного зв'язку з органами місцевої влади, Державної фіскальної служби та Міністерства фінансів України;

автономність і відповідальність: самостійне обчислення суми податкового зобов'язання; організація податкового обліку та складання податкової звітності з туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів.

Ключові терміни: місцеві податки, місцеві збори, туристичний збір, збір за місця для паркування транспортних засобів.

14.1. Структура місцевих податків і зборів та їх роль у податковій системі України

Одним із найголовніших завдань в напрямі зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування в Україні є перетворення місцевих

бюджетів на ефективний дієвий інструмент соціально-економічного розвитку територій.

До ухвалення Податкового кодексу роль місцевого оподаткування у податковій системі держави була малозначущою; частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів не перевищувала 1 – 3 %. З набуттям чинності з 01.01.2011 р. ПКУ функціонування системи місцевого оподаткування в Україні кардинально змінилось і місцеві податки та збори стали одним із основних джерел надходжень до місцевих бюджетів.

Слід зазначити, що подальше підвищення ролі місцевого оподаткування та збільшення частки місцевих податків і зборів у складі доходів місцевих бюджетів дозволить збільшити фінансову стабільність та автономність відповідних територій держави.

Право встановлювати місцеві податки та збори закріплено за органам місцевого самоврядування згідно зі ст. 143 Конституції України [8]. Водночас відповідно до п. 24 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [156] питання щодо місцевого оподаткування вирішуються на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад.

Так, до місцевих належать податки та збори, які є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад та які встановлюються за переліком і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України. Перелік місцевих податків і зборів, що справляються в Україні, визначено у ст. 10 Податкового кодексу України [17] (рис. 14.1).

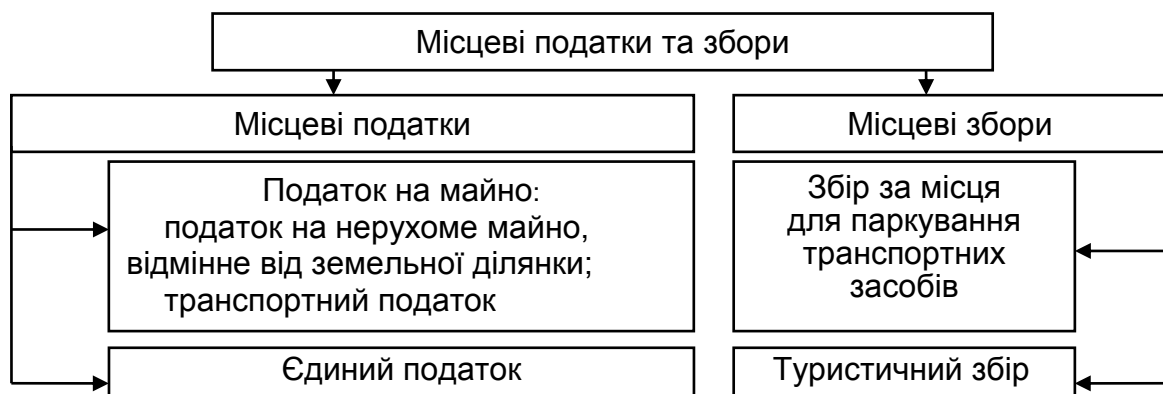


Рис. 14.1. Місцеві податки та збори, що справляються в Україні

Податковим кодексом окреслений характер повноважень місцевих рад щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору.

Згідно з нормами п. 10.3 ПКУ [17], установлення місцевих податків і зборів, не передбачених Податковим кодексом України, забороняється.

Нормами п. 10.5 Податкового кодексу передбачено, що зарахування місцевих податків і зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

14.2. Елементи туристичного збору

Туристичний збір – місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету та який стягується згідно зі ст. 268 Податкового кодексу України [17].

Платниками туристичного збору, відповідно до пп. 268.2.1 ПКУ, є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, створеної згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, й отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Нормами пп. 268.2.2 ПКУ встановлено **пільгу** щодо справляння туристичного збору, згідно з якою не є платниками збору особи, які:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів наймання, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди й особи, які супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супровідника);
- г) ветерани війни;
- д) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- е) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих і санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику й акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику в сфері охорони здоров'я;

є) діти віком до 18 років;

ж) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка збору встановлюється пп. 268.3.1 ПКУ у розмірі від 0,5 % до 1 % до бази справляння збору.

Базою справляння туристичного збору згідно з пп. 168.4.1 ПКУ є вартість усього періоду проживання (ночівлі), за вирахуванням податку на додану вартість.

Відповідно до пп. 268.4.2 ПКУ до вартості проживання **не включаються** витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка; ремонт взуття; прасування одягу чи білизни), телефонні рахунки; оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (виїзд); обов'язкове страхування; витрати на усний та письмовий переклади; інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Разом з тим, відповідно до положень ст. 268 ПКУ туристичний збір утримують і перераховують до бюджету не громадяни безпосередньо, а податкові агенти.

Податковими агентами щодо туристичного збору, за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, згідно з пп. 268.5.1 ПКУ [17], – є:

а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджених та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичні особи або фізичні особи — підприємці, які уповноважуються сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Слід зауважити, що податкові агенти, згідно з п. 268.3.1 ПКУ [17], справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Якщо податковий агент має підрозділ без статусу юридичної особи та надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) **не за місцем реєстрації**, то він зобов'язаний (пп. 268.7.2 ПКУ) зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період, відповідно до пп. 268.7.3 ПКУ, з туристичного збору дорівнює календарному кварталу.

Звітністю щодо туристичного збору є податкова декларація, форма якої затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору» [145].

Податкова декларація туристичного збору (згідно з нормами пп. 9.18.2 ПКУ) подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, **сплачується**, за пп. 268.7.1 ПКУ, щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

Відповідно до п. 57.1 ПКУ платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації.

14.3. Елементи збору за місця для паркування транспортних засобів

Збір за місця для паркування транспортних засобів – це місцевий збір, який стягується згідно зі ст. 268¹ Податкового кодексу України [17].

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи-підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, організовують і провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках (пп. 268¹.1.1 ПКУ).

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, – затверджується рішенням про встановлення збору сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад (пп. 268¹.1.2 ПКУ).

Зазначене рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, обов'язково надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, контролюючому органу в порядку, встановленому Розд. I Податкового Кодексу України.

Об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів (пп. 268¹.2.1 ПКУ [17]) є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету (за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» [159]).

Базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів (пп. 268¹.2.2 ПКУ [17]) є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору (пп. 268¹.3.1 ПКУ [17]) встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, – у розмірі до 0,075 % мінімальної

заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (у 2018 р. – 2,79 грн, або 0,075 % від 3 723 грн).

У визначенні ставки збору враховують: місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Крім того нормами пп. 268¹.4.1 ПКУ передбачено, що ставка збору за місця для паркування транспортних засобів і порядок його сплати до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад.

Базовим податковим (звітним) періодом збору за місця для паркування транспортних засобів, згідно з пп. 268¹.5.3 ПКУ, є календарний квартал.

Звітністю щодо збору за місця для паркування транспортних засобів є податкова декларація, форма якої затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору» [145].

Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів (пп. 9.18.2 ПКУ) **подається** протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, **сплачується** (пп. 268¹.5.1 ПКУ), щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Тобто відповідно до п. 57.1 ПКУ [17] платник податків зобов'язаний самостійно **сплатити** суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації збору за місця для паркування транспортних засобів, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації.

Крім того, платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи та провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації, то згідно

з пп. 268¹.5.2 ПКУ він зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору в контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Література: [5; 8; 9; 17; 145; 156; 159].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Надайте характеристику структурі місцевих податків і зборів в Україні.
2. Охарактеризуйте платників туристичного збору та надайте перелік осіб звільнених від його сплати.
3. Надайте характеристику бази туристичного збору.
4. Ким є податкові агенти щодо туристичного збору?
5. Надайте характеристику ставки туристичного збору.
6. Опишіть порядок сплати туристичного збору.
7. Хто є платниками збору за місця для паркування транспортних засобів?
8. Охарактеризуйте об'єкт і базу оподаткування щодо збору за місця для паркування транспортних засобів.
9. Якою є ставка збору за місця для паркування транспортних засобів?
10. Опишіть порядок сплати збору за місця для паркування транспортних засобів.

Тестові завдання

- 1. До місцевих податків і зборів відносять:*
- а) податок на майно;
 - б) єдиний податок;
 - в) збір за місця для паркування транспортних засобів;
 - г) туристичний збір;
 - д) усі відповіді правильні.

2. Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі:

- а) від 0,5 до 1 % до бази справляння збору;
- б) від 1 до 1,5 % до бази справляння збору;
- в) від 1,5 до 2 % до бази справляння збору.

3. Базою оподаткування туристичного збору є:

- а) вартість постійного проживання, з урахуванням ПДВ;
- б) вартість усього періоду проживання (ночівлі), за вирахуванням ПДВ;

- в) вартість тимчасового проживання (ночівлі), з урахуванням ПДВ.

4. Туристичний збір утримують і перераховують до бюджету:

- а) платники туристичного збору;
- б) податкові агенти щодо туристичного збору;
- в) сільські, селищні, міські або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад.

5. Базовим податковим (звітним) періодом щодо туристичного збору є:

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарний рік.

6. Базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів є:

- а) площа земельної ділянки, відведена для паркування, та площа гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок суб'єктів господарювання всіх форм власності;

- б) площа земельної ділянки, відведена для паркування, та площа гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок суб'єктів господарювання приватної власності;

- в) площа земельної ділянки, відведена для паркування, та площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

7. Ставки за місця для паркування транспортних засобів встановлюються:

- а) за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати;

б) за кожний календарний місяць, у якому здійснювалась діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, у гривнях за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати;

в) за кожний квадратний метр площі земельної ділянки для здійснення діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати.

8. Базовим податковим (звітним) періодом щодо збору за місяць для паркування транспортних засобів є:

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) календарний рік.

Практичні завдання

Завдання 14.1. Готель «Лелека» має такий номерний фонд:

десять номерів з можливістю розміщення двох осіб, вартість проживання у яких на одну особу: квітень – 200 грн/доба; травень – 250 грн/доба; червень – 220 грн/доба;

п'ять одноосібних номерів, вартість проживання у яких: квітень – 350 грн/доба; травень – 450 грн/доба; червень – 400 грн/доба;

два номери-люкс з вартістю проживання за номер: квітень – 600 грн/доба; травень – 800 грн/доба; червень – 700 грн/доба.

Розрахуйте розмір туристичного збору за II квартал поточного року, якщо ставка збору встановлена у розмірі 0,9 % від бази оподаткування збору, за умови максимально можливого заселення номерів за вказаний період.

Завдання 14.2. ТОВ «Паркінг» здійснювало діяльність щодо надання послуг паркування в центрі міста біля кінотеатру щодня протягом II кварталу поточного року.

Розрахуйте суму збору за місяць для паркування транспортних засобів за II квартал поточного рік, якщо площа земельної ділянки, відведена для паркування, складає 150 м², а ставка збору становить 0,07 % мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року.

15. Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Мета – вивчення теоретичних аспектів побудови спрощеної системи оподаткування в Україні, порядку визначення бази оподаткування; ознайомлення з податковою документацією, пов'язаною з обчисленням і сплатою єдиного податку.

Основні питання

15.1. Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні.

15.2. Платники єдиного податку та порядок їх переходу на спрощену систему оподаткування.

15.3. Порядок визначення доходу.

15.4. Порядок обчислення та сплати єдиного податку.

15.5. Податкова документація з єдиного податку.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: порядку нарахування та подання звітності з єдиного податку;

уміння: самостійно приймати обґрунтоване рішення стосовно вибору доцільної системи оподаткування; організувати податковий облік об'єктів оподаткування за спрощеною системою оподаткування юридичних і фізичних осіб;

комунікації: співробітництво з широким колом осіб для здійснення професійної діяльності, пов'язаної з оподаткуванням господарських операцій та ухваленням управлінських рішень щодо них у межах спрощеної системи оподаткування;

автономність і відповідальність: самостійне ухвалення рішення щодо вибору системи оподаткування та податків, які буде сплачувати суб'єкт господарювання.

Ключові терміни: спрощена система оподаткування, єдиний податок, об'єкт оподаткування, база оподаткування, порядок сплати податку, суб'єкти малого підприємництва, податкова звітність.

15.1. Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених Податковим кодексом України, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Характеристика основних етапів функціонування спрощеної системи оподаткування подана у табл. 15.1.

Таблиця 15.1

Основні етапи функціонування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Період	Нормативно-правовий акт	Кількість найманих працівників	Обсяг діяльності	Ставки оподаткування
1	2	3	4	5
Юридичні особи				
1999 – 2011 рр.	Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»	Не більше 50 осіб	Виручка не більше 1 млн грн	6 % виручки від реалізації у разі сплати ПДВ; 10 % виручки від реалізації у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
2012 – 2014 рр.	Податковий кодекс України	Не більше 50 осіб	Дохід не більше: 5 млн грн (4-та група); 20 млн грн (6-та група)	Для платників 4-ї групи: 3 % від доходу у випадку окремої сплати ПДВ; 5 % від доходу у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку. Для платників 6-ї групи: 7 % від доходу у випадку окремої сплати ПДВ; 10 % від доходу у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку
2015 р.	Податковий кодекс України	Не обмежена	Дохід не більше 20 млн грн	2 % доходу – у разі сплати ПДВ; 4 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку

Закінчення табл. 15.1

1	2	3	4	5
з 2016 р.	Податковий кодекс України	Не обмежена	Дохід не більше 5 млн грн	3 % доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
Фізичні особи				
1999 – 2011 рр.	Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування»	Не більше 10 осіб	Виручка не перевищує 500 тис грн	Не менше 20 та не більше 200 грн на місяць
2012 – 2014 рр.	Податковий кодекс України	Без найманих працівників (1-ша група); не більше 10 осіб (2-га група); не більше 20 осіб (3-тя і 5-та групи)	Дохід не більше: 150 тис. грн (1-ша група); 1 млн грн (2-га група); 3 млн грн (3-тя група); 20 млн грн (5-та група)	Для платників 1-ї групи: 1 – 10 % від МЗП. Для платників 2-ї групи: 2 – 20 % від МЗП. Для платників 3-ї групи: 3 % доходу у випадку окремої сплати ПДВ; 5 % від доходу у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку. Для платників 5-ї групи: 7 % від доходу у випадку окремої сплати ПДВ; 10 % від доходу у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку
2015 р.	Податковий кодекс України	Без найманих працівників (1-ша група); не більше 10 осіб (2-га група); не обмежена (3-тя група)	Дохід не більше: 300 тис. грн (1-ша група); 1,5 млн грн (2-га група); 20 млн грн (3-тя група)	Для платників 1-ї групи: 1 – 10 % від МЗП. Для платників 2-ї групи: 2 – 20 % від МЗП. Для платників 3-ї групи: 2 % доходу у випадку окремої сплати ПДВ; 4 % від доходу у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку
з 2016 р.	Податковий кодекс України	Без найманих працівників (1-ша група); не більше 10 осіб (2-га група)	Дохід не більше: 300 тис. грн (1-ша група); 1,5 млн грн (2-га група)	Для платників 1-ї групи: до 10 % від МЗП. Для платників 2-ї групи: до 20 % від МЗП

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, що передбачає заміну ряду загальнодержавних і місцевих податків і зборів сплатою єдиного податку, була введена в Україні з 01.01.1999 р. Указом Президента України від 3.07.1998 р. [165]. Але вказаний Указ не призвів до зростання кількості суб'єктів малого підприємництва та покращення результатів їх діяльності. Тому 28.06.1999 р. було прийнято Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3.07.1998 р. №727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [133].

У зв'язку з мінливістю економічної ситуації та проблем в практичній діяльності щодо застосування спрощеної системи постала необхідність внесення змін до Указу. Але Президент України згідно з п. 4 Розд. XV Конституції України [8] вже не мав можливості внесення змін до нормативно-правових актів з економічних питань. Єдиним кроком до реформування спрощеної системи було введення в дію відповідного Закону. Таким чином, був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» [130], який встановлює порядок справляння єдиного податку (надалі – Закон).

З появою Закону відбулася зміна об'єкта оподаткування – замість виручки від реалізації продукції передбачено дохід. Відмінність зазначених понять складається в тому, що дохід не включає суми ПДВ, тобто відбулося усунення подвійного оподаткування. Також поняття «дохід» охоплює негрошові доходи, що збільшує податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва. Законом було передбачено розбиття платників єдиного податку на шість груп, щодо яких відрізнялися умови перебування в них і ставки податку, що за розміром стали залежати від мінімальної заробітної плати.

Водночас значно розширився перелік суб'єктів господарювання, які не можуть бути платниками єдиного податку. Таким чином, було обмежено сферу застосування спрощеної системи оподаткування для окремих видів господарської діяльності (високорентабельних, доходи від яких є пасивними, або які за своєю суттю не потребують державної підтримки у вигляді сплати єдиного податку). Указаний захід був ефективним з точки зору держави, яка досягає виконання фіскальної функції та регулює ситуацію в країні.

Наступний етап розвитку спрощеної системи оподаткування в Україні характеризується об'єднанням в її межах єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків. Цей захід мав лише механічний характер, оскільки такі платежі мали різну змістовну наповненість елементів податку, а саме – критерії для визначення суб'єктів податку, об'єкти та, відповідно, базу оподаткування.

Змінами до порядку справляння єдиного податку також було передбачено скасування граничної чисельності працівників суб'єкта малого підприємництва, що перебуває в третій групі єдиного податку. Це сприяло не тільки спрощенню умов господарювання, але й підвищенню рівня зайнятості в Україні. У свою чергу, зменшення податкового навантаження на платників єдиного податку було досягнуто за рахунок зменшення ставки для платників третьої групи у разі сплати ПДВ з 3 до 2 % доходу, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку – з 5 до 4 %.

Таким чином, зниження ставки єдиного податку сприяло підвищенню рівня дохідності суб'єкта господарювання, а одночасне підвищення граничної суми доходу для знаходження на спрощеній системі стимулювало суб'єкта господарювання до нарощування доходу та розвитку господарської діяльності.

Через зниження фіскальної ефективності єдиного податку з 2016 р. ставки єдиного податку було повернуто до рівня 2014 р. Підвищення заробітної плати та прожиткового мінімуму привело до збільшення податкових платежів з фізичних осіб. Отже, останній етап реформування спрощеної системи оподаткування характеризується фіскальною орієнтованістю та створенням стимулів до переходу суб'єктів господарювання зі спрощеної до загальної системи оподаткування.

Таким чином, за період свого існування спрощена система оподаткування, як інструмент податкового регулювання розвитку малого підприємництва, зазнала відчутних корегувань і змін як у частині критеріїв, що дають право на використання спрощеної системи, так і в частині ставок оподаткування малих підприємств. Водночас використання спрощеної системи дозволило отримати низку переваг суб'єктами господарювання і державою в цілому.

15.2. Платники єдиного податку та порядок їх переходу на спрощену систему оподаткування

Платниками єдиного податку є юридичні та фізичні особи, які відповідають вимогам перебування на спрощеній системі оподаткування (табл. 15.2) і зареєстровані платниками єдиного податку.

Таблиця 15.2

Обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування

Види обмежень	Характеристика обмеження
1	2
За масштабом діяльності	Критерії розбиття на групи платників єдиного податку (табл. 15.3)
За чисельністю найманих працівників	
За видами діяльності	<p>Не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання (юридичні та фізичні особи – підприємці), які здійснюють:</p> <ul style="list-style-type: none"> • діяльність з організації, проведення азартних ігор; • обмін іноземної валюти; • виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів і діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин); • видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу/реалізації ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння); • видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; • діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, сюрвейерами, аварійними комісарами й аджастерами; • діяльність з управління підприємствами; • діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню); • діяльність з продажу предметів мистецтва й антикваріату; діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; • діяльність з організації, проведення гастрольних заходів; • фізичні особи-підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005);

1	2
За видами діяльності	<ul style="list-style-type: none"> діяльність у сфері аудиту; фізичні особи-підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 га, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 м ² , нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 м ²
За структурою статутного фонду	Не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %
За видами фінансових установ	Не можуть бути платниками єдиного податку страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди та компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів
За системою оподаткування, на якій перебуває головне підприємство	Не можуть бути платниками єдиного податку представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, розподілені на групи платників єдиного податку (табл. 15.3).

Таблиця 15.3

Критерії розбиття на групи платників єдиного податку

Групи		За видами діяльності	За масштабом діяльності	За чисельністю найманих осіб
1	Фізичні особи-підприємці	Роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або господарська діяльність з надання побутових послуг населенню	Обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 300 000 грн	Не використовують працю найманих осіб
2	Фізичні особи-підприємці	Надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; виробництво та/або продаж товарів; діяльність у сфері ресторанного господарства	Обсяг доходу не перевищує 1 500 000 грн	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах одночасно, не перевищує 10 осіб
3	Юридичні особи	Будь-які види діяльності (окрім заборонених)	Обсяг доходу не перевищує 5 000 000 грн	Кількість найманих осіб не обмежена

Таким чином, платниками єдиного податку можуть бути юридичні особи, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідають умовам, наведеним у табл. 15.2 і 15.3.

Стати платником єдиного податку суб'єкт господарювання може як за державної реєстрації фізичної особи-підприємця або юридичної особи, так і перейти на спрощену систему оподаткування із загальної. Суб'єкти малого підприємництва мають оцінити доцільність переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, порівнявши суми податків, які вони мають сплачувати, перебуваючи на загальній системі оподаткування чи на спрощеній системі оподаткування.

Також можливою є зміна групи платників єдиного податку.

Перехід на спрощену систему, зміна групи платників єдиного податку дозволені один раз протягом календарного року. Рішення про реєстрацію або перехід на спрощену систему приймається платником виключно на добровільній основі шляхом подачі заяви одним з визначених законодавством способів (рис. 15.1).

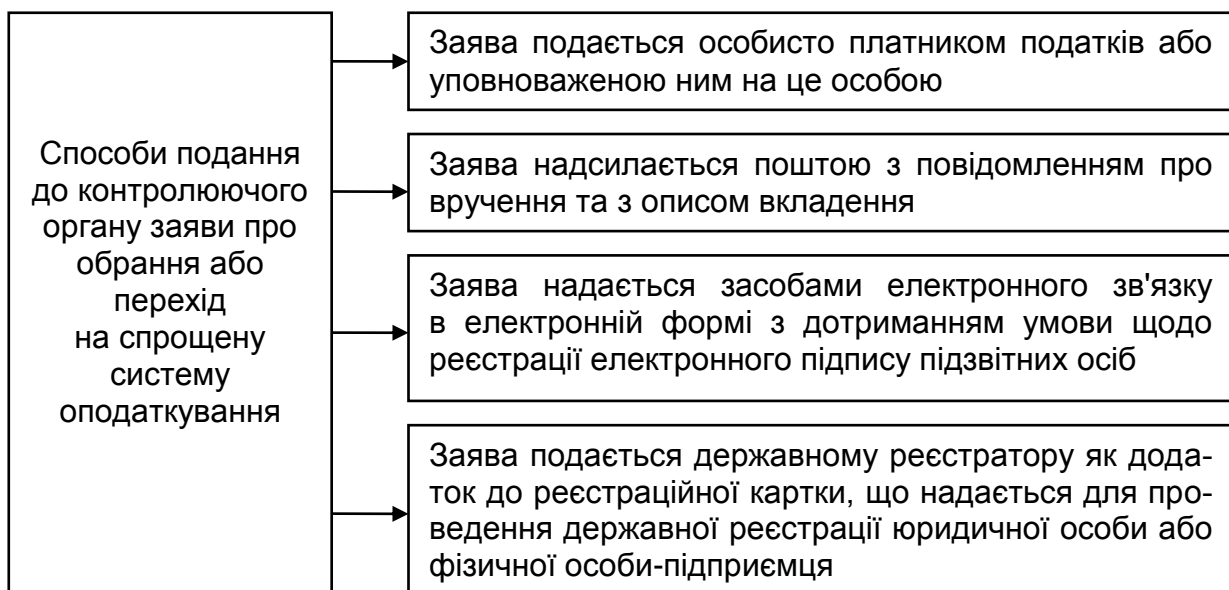


Рис. 15.1. Способи подання до контролюючого органу заяви про обрання або переходу на спрощену систему оподаткування

Загальна характеристика єдиного податку, що сплачується юридичними та фізичними особами, наведена на рис. 15.2, 15.3.

Єдиний податок для юридичних осіб	
Податкова база	<ol style="list-style-type: none"> 1. Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – визначається як сума, яка фактично надійшла на банківський рахунок та/або в касу підприємства за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ. 2. Дохід від реалізації основних засобів – визначається як різниця між сумою, отриманою від продажу таких засобів, та їх залишковою балансовою вартістю на день продажу. 3. Вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг). 4. Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності
Об'єкт оподаткування	Право здійснення підприємницької діяльності, що підпадає під сферу застосування спрощеної системи
Суб'єкти оподаткування	Юридичні особи, відповідні критеріям платника єдиного податку за обсягом і видами діяльності, чисельністю найманих працівників
Порядок і строки сплати	Єдиний податок сплачується за місцем податкової адреси протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал
Порядок обчислення	Сума єдиного податку, що підлягає сплаті до бюджету, визначається платником податку за підсумками кожного календарного кварталу як добуток податкової ставки відповідної групи платника єдиного податку на суму доходу платника податку
Податкова ставка	<p>3 % доходу – у разі сплати ПДВ;</p> <p>5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку</p>
Звітний період	Квартал

Рис. 15.2. Основні елементи єдиного податку для юридичних осіб

Єдиний податок для фізичних осіб	
Податкова база	У платників податку 1-ї і 2-ї груп відсутня. У платників 3-ї і 5-ї груп: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – визначається як сума, яка фактично надійшла на банківський рахунок та/або в касу підприємства за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ; дохід від реалізації основних засобів – визначається як різниця між сумою, отриманою від продажу таких засобів, та їх залишковою балансовою вартістю на день продажу; вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг); сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності
Об'єкт оподаткування	Право здійснення підприємницької діяльності, що підпадає під сферу застосування спрощеної системи
Суб'єкти оподаткування	Фізичні особи, які відповідають критеріям платників єдиного податку за обсягом і видами діяльності, чисельності найманих працівників
Порядок обчислення податку	Сума єдиного податку, що підлягає сплаті до бюджету, визначається: 1) для платників податку 1-ї і 2-ї груп – рішенням органів місцевого самоврядування для відповідної групи в межах, визначених ПКУ; 2) для платників податку 3-ї групи – як добуток ставки податку платника єдиного податку на суму його доходу
Звітний період	Для платників податку 1-ї і 2-ї груп – річний; для платників 3-ї групи – квартальний
Податкова ставка	1-ша група платників – у межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму; 2-га група платників – у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати; 3-тя група платників – 3 % доходу – у разі сплати ПДВ, 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку. 1-ша і 2-га група платників встановлюються сільськими, селищними та міськими радами
Порядок і строки сплати	Сплачується за місцем податкової адреси в строки: 1-ша і 2-га групи платників – авансові внески не пізніше 20 числа поточного місяця; 3-тя і 5-та групи платників – протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації

Рис. 15.3. Основні елементи єдиного податку для фізичних осіб

Строки подання заяви, а також дата реєстрації суб'єкта господарювання на спрощеній системі оподаткування відрізняються залежно від умов, за яких здійснюється реєстрація/перехід (табл. 15.4).

Таблиця 15.4

Строки подання заяви та реєстрації суб'єкта господарювання на спрощеній системі оподаткування

Статус суб'єкта господарювання	Групи платників єдиного податку	Подання заяви щодо обрання спрощеної системи оподаткування	Дата реєстрації платником єдиного податку відповідної групи
Новостворені суб'єкти господарювання	1-ша і 2-га групи платників єдиного податку	До закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація	3 першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація
Новостворені суб'єкти господарювання	3-тя група платників єдиного податку	Протягом 10 днів з дня державної реєстрації	3 дня державної реєстрації
Утворені в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації	Усі групи платників єдиного податку	Не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу	3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу
Існуючі суб'єкти господарювання, які здійснюють перехід на спрощену систему оподаткування	Усі групи платників єдиного податку		3 першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом

Підставами для прийняття контролюючим органом рішення про відмову реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку є [17]:
 невідповідність такого суб'єкта вимогам, установленим ст. 291 ПКУ (загальні вимоги щодо обсягів доходів, видів діяльності, кількості найманих осіб тощо);

недотримання таким суб'єктом вимог, установлених пп. 298.1.4, п. 298.1 ст. 298 ПКУ щодо кількості переходів і відмов від спрощеної системи оподаткування протягом року;

наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється у результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, непога-

шених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації.

Повернення на звичайну систему оподаткування можливе тільки з початку кварталу, або за рішенням платника, або у зв'язку з порушенням обмежень, установлених для спрощеної системи. У першому випадку платник не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку наступного кварталу подає заяву до відповідного органу фіскальної служби. У другому випадку повернення на звичайну систему оподаткування є своєрідною санкцією за порушення будь-якого з встановлених обмежень (рис. 15.4).

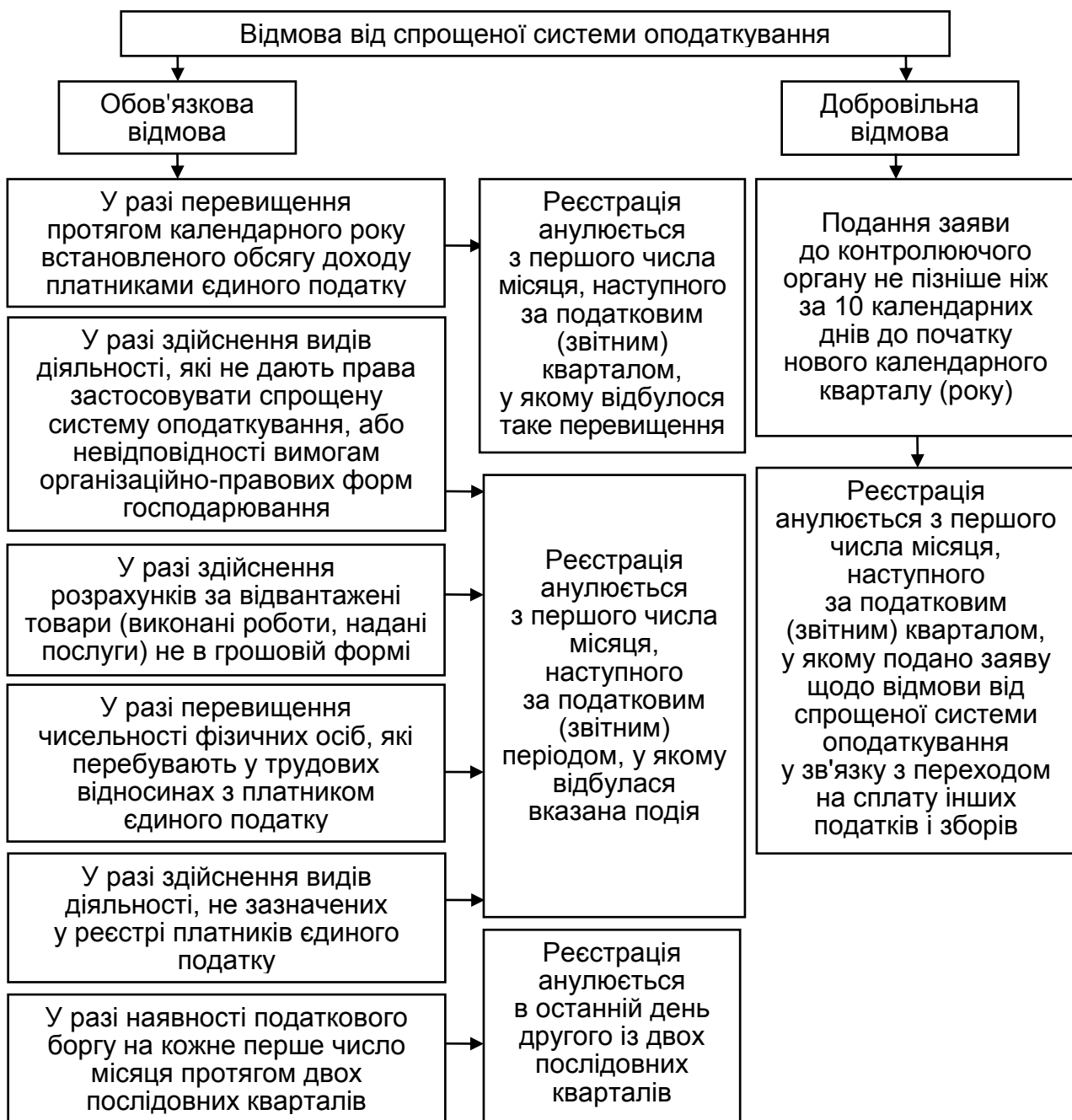


Рис. 15.4. Порядок відмови від спрощеної системи оподаткування

Таким чином, застосування спрощеної системи оподаткування дає можливість започаткувати власну справу без додаткової спеціальної економічної та бухгалтерської освіти. Привабливість системи для суб'єктів малого бізнесу зумовлена передусім спрощенням адміністрування і зменшенням рівня податкового навантаження.

15.3. Порядок визначення доходу

Від правильного визначення доходу платниками єдиного податку залежить не тільки сума їх податкових зобов'язань (для платників третьої групи), а і можливість застосування спрощеної системи оподаткування (всіма групами платників податку). Причому сума витрат таких суб'єктів господарювання не розраховуються, адже витрати не впливають на базу оподаткування єдиним податком.

Базою оподаткування єдиним податком виступає дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. Для визначення розміру доходу відповідного податкового періоду використовується касовий метод податкового обліку, тобто дохід визначається за датою надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі. Однак для певних операцій існують винятки (табл. 15.5).

Таблиця 15.5

Правила визначення дати виникнення доходу

Операції	Дата виникнення доходу	Метод податкового обліку
1	2	3
приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	метод нарахувань
списання кредиторської заборгованості	дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	касовий метод
отримання попередньої оплати (авансу) у період сплати інших податків і зборів	дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг)	метод нарахувань

1	2	3
здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій	дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки	метод останньої події
здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів за допомогою жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків	дата продажу таких жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України	касовий метод

Правила визначення доходів платниками єдиного податку за деякими операціями наведено в табл. 15.6.

Таблиця 15.6

Правила визначення доходу платниками єдиного податку за джерелами його надходження [14]

Види доходу	Правило визначення доходу
1	2
Дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг)	Включається до доходу без зменшення на утриману банком комісійну винагороду у разі надходження коштів у безготівковій формі
Дохід за агентськими договорами	Включається до доходу в сумі винагороди за здійснення агентських функцій
Орендна плата	Включається в дохід у сумі, фактично отриманій у звітному періоді
Суми ПДВ	Не включається у дохід платників єдиного податку третьої групи за ставкою 3 %
Грошові кошти, перераховані іншій особі, але які повернулися на рахунок платника єдиного податку у зв'язку з помилкою у банківських реквізитах	Не включається у дохід за наявності документального підтвердження їх помилкового перерахування та повернення
Дохід, отриманий в іноземній валюті	Включається в дохід шляхом перерахування у гривні за курсом НБУ на дату отримання такого доходу. У разі продажу іноземної валюти, що надійшла на валютний рахунок юридичної особи – платника єдиного податку, визначається різниця між вартістю валюти за курсом її продажу та за курсом НБУ. Якщо така різниця додатна, то вона має бути включена до доходу. Від'ємна різниця на суму доходу не впливає

1	2
Дохід від продажу об'єкта основних засобів	Платники єдиного податку 1-ї і 2-ї груп: не включається в дохід, якщо об'єкт основних засобів належав фізичній особі на праві власності та використовувався у господарській діяльності. Платники єдиного податку 3-ї групи: включається в дохід у сумі, що визначається як різниця між сумою коштів, отриманих від продажу об'єкта основних засобів, та його залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу
Поворотна фінансова допомога, отримана та не повернена протягом 12 календарних місяців з дня отримання	Включається в дохід того звітного періоду, на який припадає перший день перевищення 12-місячного строку. У разі повернення коштів надалі дохід не коригується
Безоплатно отримані товари (роботи, послуги)	Включаються в дохід

Податковим кодексом України визначено види доходів, які оподатковуються єдиним податком у юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, але не включають до доходу фізичних осіб-платників єдиного податку. До таких доходів відносять роялті, страхові виплати та відшкодування, банківські відсотки за депозитом. Виключення таких доходів з бази оподаткування єдиним податком з фізичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, пояснюється їх віднесенням до «громадянських», що оподатковуються ПДФО на загальних підставах.

Податковим кодексом України визначені доходи, що не оподатковуються платниками єдиного податку незалежно від групи (табл. 15.7).

Таблиця 15.7

Доходи, що не оподатковуються єдиним податком

Норми ПКУ	Види доходу
1	2
Пп. 3 п. 292.11 ст. 292	Суми поворотної фінансової допомоги, поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання
	Суми кредитів

1	2
Пп. 4 п. 292.11 ст. 292	Суми коштів цільового призначення, що надійшли від: Пенсійного фонду; інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм
Пп. 5 п. 292.11 ст. 292	У разі повернення товарів (робіт, послуг), розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів не включають до доходів такі суми: кошти (аванс, передоплата), які повертаються (надходять) платнику єдиного податку – покупцю товарів (робіт, послуг); кошти, які платник єдиного податку – продавець товарів (робіт, послуг) повертає (виплачує) покупцю
Пп. 6,7 п. 292.11 ст. 292	Надходження за перехідними операціями: оплата, що надходить за товари (роботи, послуги), реалізовані в період до переходу на спрощену систему оподаткування, якщо їх вартість була включена до складу доходу юридичної особи в розрахунку податку на прибуток або загального оподатковуваного доходу ФОП на загальній системі; суми ПДВ, отримані у вартості товарів (робіт, послуг), відвантажених (поставлених) у період до переходу на спрощену систему оподаткування
Пп. 9 п. 292.11 ст. 292	Суми надмірно сплачених податків і зборів, установлених ПКУ, і суми ЄСВ, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів і державних цільових фондів
п. 292.10 ст. 292	Суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми ЄСВ, нараховані відповідно до закону
п. 292.15 ст. 292	У визначенні обсягу доходу з метою переходу на спрощену систему оподаткування або можливості перебування серед числа платників єдиного податку не враховується дохід, отриманий як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди

Таким чином, до доходів платників єдиного податку включають доходи, отримані протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі. Проте з цього загального правила існують винятки – залежно від групи платника єдиного податку. Тому в процесі визначення суми доходу як з метою обґрунтування можливості перебування на певній групі єдиного податку (платниками 1-ї та 2-ї груп), так і з метою розрахунку суми єдиного податку (платниками 3-ї групи) необхідно звертати увагу на нюанси розрахунку суми доходу для певної групи.

15.4. Порядок обчислення та сплати єдиного податку

Порядок обчислення єдиного податку для платників відрізняється залежно від групи, до якої вони належать, оскільки **податкові ставки** встановлені диференційовано для різних груп платників єдиного податку (рис. 15.5).



Рис. 15.5. Ставки єдиного податку

Для 1-ї і 2-ї груп платників єдиного податку ставки встановлюються органами місцевого самоврядування в діапазоні:

- до 10 % розміру прожиткового мінімуму – для платників першої групи;
- до 20 % розміру мінімальної заробітної плати – для платників другої групи.

У разі одночасного здійснення платниками першої або другої груп кількох видів діяльності, такі суб'єкти застосовують максимальні зі встановлених ставок. Якщо платниками єдиного податку першої і другої груп провадиться господарська діяльність на територіях більше однієї сільської, селищної або міської ради застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку для відповідної групи таких платників.

Для третьої групи платників встановлено адвалорні ставки (у відсотках від доходу), причому передбачена внутрішня альтернативність: платник може вибрати між ставкою 3 і 5 % (в останньому випадку суб'єкт

малого підприємництва не є платником ПДВ, що включається до складу єдиного податку). Такий порядок установлення ставок для юридичних осіб істотно підвищує ступінь свободи суб'єкта малого підприємництва у виборі умов оподаткування.

Доцільність вибору суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами ставки єдиного податку визначається тим режимом оподаткування ПДВ, який існує для кожного конкретного платника. Якщо із застосуванням трьохвідсоткової ставки єдиного податку податковий режим (з точки зору ПДВ) не змінюється, то з обранням п'ятивідсоткової ставки платники:

- позбавлені можливості у відповідних випадках отримувати бюджетне відшкодування;

- не мають права на податковий кредит, а також не можуть виписувати податкові накладні на продані товари (роботи, послуги).

Остання обставина в ряді випадків є визначальною для вибору ставки єдиного податку, оскільки за відсутності податкових накладних їхні партнери – платники ПДВ втрачають право на податковий кредит. Цю проблему можна вирішити шляхом відповідного корегування ціни продажу, що, однак, спричиняє неминучі втрати у платника єдиного податку у зв'язку з відсутністю в нього права на податковий кредит. Тому у випадку продажу суб'єктом малого підприємництва товарів, робіт і послуг не кінцевим споживачам найбільш поширеною є практика застосування трьохвідсоткової ставки єдиного податку.

Слід також зазначити, що платники єдиного податку за ставкою у 5 % перебувають у більш важких умовах, ніж не зареєстровані платниками ПДВ суб'єкти підприємницької діяльності, які сплачують податок за звичайною системою оподаткування. Останні права на податковий кредит також не мають, але віднесення ними сум «вхідного» ПДВ до складу витрат дозволяє їм відшкодувати 18 % сплачених сум ПДВ шляхом зменшення платежів з податку на прибуток. Суб'єкти малого підприємництва, що сплачують податок за ставкою 5 %, такої можливості не мають через те, що вони не є платниками ані ПДВ, ані податку на прибуток підприємств.

Крім того, законодавством передбачені випадки застосування підвищених ставок єдиного податку (рис. 15.6).

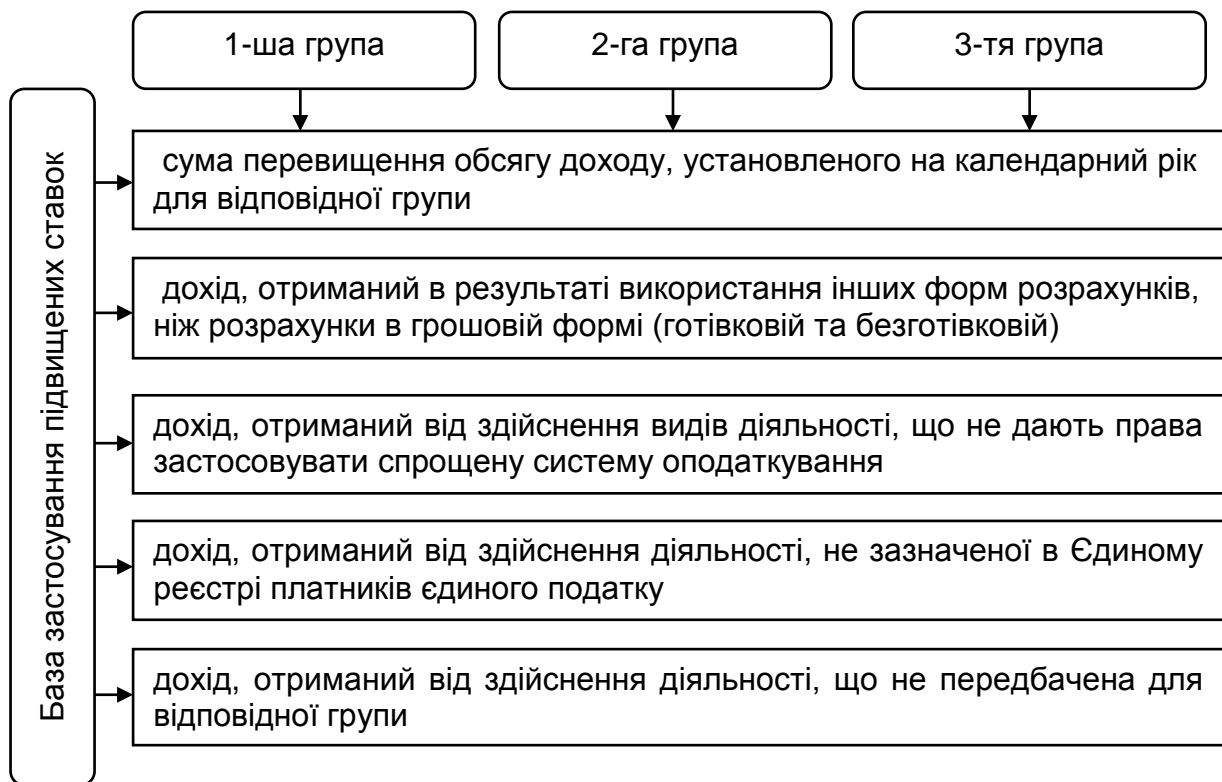


Рис. 15.6. База застосування підвищених ставок єдиного податку

Порядок сплати податку для різних груп платників єдиного податку також відрізняється. Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів. У цьому разі для нарахування авансових внесків контролюючими органам також надається заява щодо періоду щорічної відпустки та/або заява щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Також від сплати авансового внеску звільняються фізичні особи-підприємці, які призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов'язків за мобілізацією за посадами, передбаченими штатами військового часу, під час особливого періоду, на весь період їх військової служби. Однак такі особи мають право на звільнення від сплати єдиного податку тільки у випадку надання в орган ДФСУ за місцем податкової реєстрації відповідної заяви та копії військового квитка

(іншого документа, виданого відповідним державним органом) із вказівкою даних про призов на військову службу – протягом 10 днів після демобілізації. Якщо демобілізований платник єдиного податку перебуває на лікуванні (реабілітації) у зв'язку з виконанням обов'язків під час мобілізації, заяву та копію військового квитка (іншого документа) можна подати протягом 10 днів після закінчення такого лікування (реабілітації).

Сплачувати авансові внески з єдиного податку платники першої і другої груп повинні за місцем своєї податкової адреси. Платники можуть перерахувати єдиний податок авансом за квартал (рік), але не більше ніж за період до кінця поточного року.

Винятком із загального порядку сплати єдиного податку платниками першої і другої груп є сплата податку в разі перевищення набутого доходу над установленим граничним. У цьому випадку податок сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання декларації за квартал.

Платники єдиного податку третьої-шостої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. Оплата здійснюється за місцем податкової адреси єдиноподатника.

Єдиний податок не сплачується з періоду, що настає за періодом, в якому до Державної фіскальної служби подано заяву про відмову від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з державною реєстрацією припинення господарської діяльності.

За порушення правил сплати єдиного податку неправильне його обчислення платники єдиного податку притягуються до відповідальності (табл. 15.8).

Таблиця 15.8

Штрафні санкції за порушення правил сплати єдиного податку

Порушення	Відповідальність
1	2
Несплата єдиного податку	Для платників єдиного податку 1-ї і 2-ї груп – штраф у розмірі 50 % ставки єдиного податку відповідної групи
	Для платників єдиного податку 3-ї групи за фактом затримання сплати податку: до 30 календарних днів після останнього дня строку сплати грошового зобов'язання – штраф у розмірі 10 % суми податкового боргу;

1	2
	більше 30 календарних днів після останнього дня строку сплати грошового зобов'язання – штраф у розмірі 20 % суми податкового боргу
Виявлення органом ДФСУ факту заниження суми єдиного податку	Штраф у розмірі 25 % суми донарахованого єдиного податку
Виявлення органом ДФСУ факту повторного (протягом 1095 днів) заниження суми єдиного податку	Штраф у розмірі 25 % суми донарахованого єдиного податку
Самостійне виправлення помилок щодо заниження суми єдиного податку	Штраф 5 % від суми невиклати єдиного податку – якщо помилка виправляється в поточній декларації за будь-який наступний звітний період. Штраф 3 % від суми невиклати єдиного податку – якщо помилка виправляється в уточнювальній декларації

У разі самостійного виправлення помилок щодо неправильного обчислення суми податку, що призвело до заниження податкових зобов'язань, після закінчення 90 днів за останнім днем граничного строку сплати єдиного податку платником нараховується пеня. Пеня розраховується шляхом множення 120 % річних облікової ставки НБУ, що діє на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (залежно від того, яка зі ставок є більшою), на суму несплаченого єдиного податку.

15.5. Податкова документація з єдиного податку

Платники єдиного податку першої-третьої груп звільнені від ведення бухгалтерського обліку. Разом з тим, вони зобов'язані вести облік господарської діяльності в:

Книзі обліку доходів – платники єдиного податку першої, другої та третьої групи (без сплати ПДВ);

Книзі обліку доходів і витрат – платники єдиного податку третьої групи зі сплатою ПДВ.

Наведені книги обліку платники єдиного податку мають право вести в паперовому й електронному вигляді. У разі обрання паперового виду ведення Книга заповнюється від руки чорнилами темного кольору.

Книга обліку заповнюється за підсумками робочого дня, протягом якого платником єдиного податку були проведені господарські операції.

Тобто якщо за робочий день суб'єкт господарювання не отримав доходу (у разі ведення Книги обліку доходів), а також не зазнав витрат (з веденням Книги обліку доходів і витрат) – Книга обліку не заповнюється. З цього правила витікає, що Книга обліку не заповнюється платником єдиного податку у вихідний день.

Записи у Книгу обліку заносяться у гривнях з копійками. Проставлені в Книзі грошові суми сумують у кінці місяця, кварталу та року.

У Книгу обліку дозволяється вносити виправлення. Незалежно від способу її ведення (електронного або паперового) виправлення вносять шляхом додаткового запису з відображенням від'ємного та позитивного значення.

Книга обліку повинна зберігатися у платника єдиного податку протягом трьох років після закінчення звітного періоду, в якому був здійснений останній запис. У разі втрати або зіпсування Книги платника єдиного податку має бути притягнуто до фінансової відповідальності зі сплатою штрафу в розмірі 510 грн, за повторне зіпсування або втрати Книги протягом року стягується штраф у розмірі 1 020 грн.

Податковим законодавством України також передбачена відповідальність платників єдиного податку за неналежне ведення Книги обліку. За порушення правил ведення обліку сплачується штраф у розмірі від 3 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 51 до 136 грн – у 2018 р.), за повторне аналогічне порушення протягом року – штраф від 5 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 85 до 135 грн – у 2018 р.).

Окремий штраф сплачується платником єдиного податку за невнесення до Книги обліку запису про отримання готівкового доходу платником єдиного податку – в п'ятикратному розмірі невнесеної суми.

Крім ведення Книги обліку, платники єдиного податку повинні подавати:

податкову декларацію платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця (платники першої та другої груп);

податкову декларацію платника єдиного податку третьої групи.

Для створення подання декларації необхідним є визначення податкового періоду, за який суб'єкт господарювання-платник єдиного податку буде звітувати. Податковий період відрізняється серед різних груп платників єдиного податку: для першої, другої груп – застосовується річний податковий період, для третьої групи – квартальний (рис. 15.7).



Рис. 15.7. Податковий період єдиного податку

Звіт такими платниками подається один раз на рік. Винятками є випадки подачі звітності з перевищенням протягом року обсягу доходу, визначеного для даної групи платників єдиного податку, або у разі самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої і третьої груп (рис. 15.8).

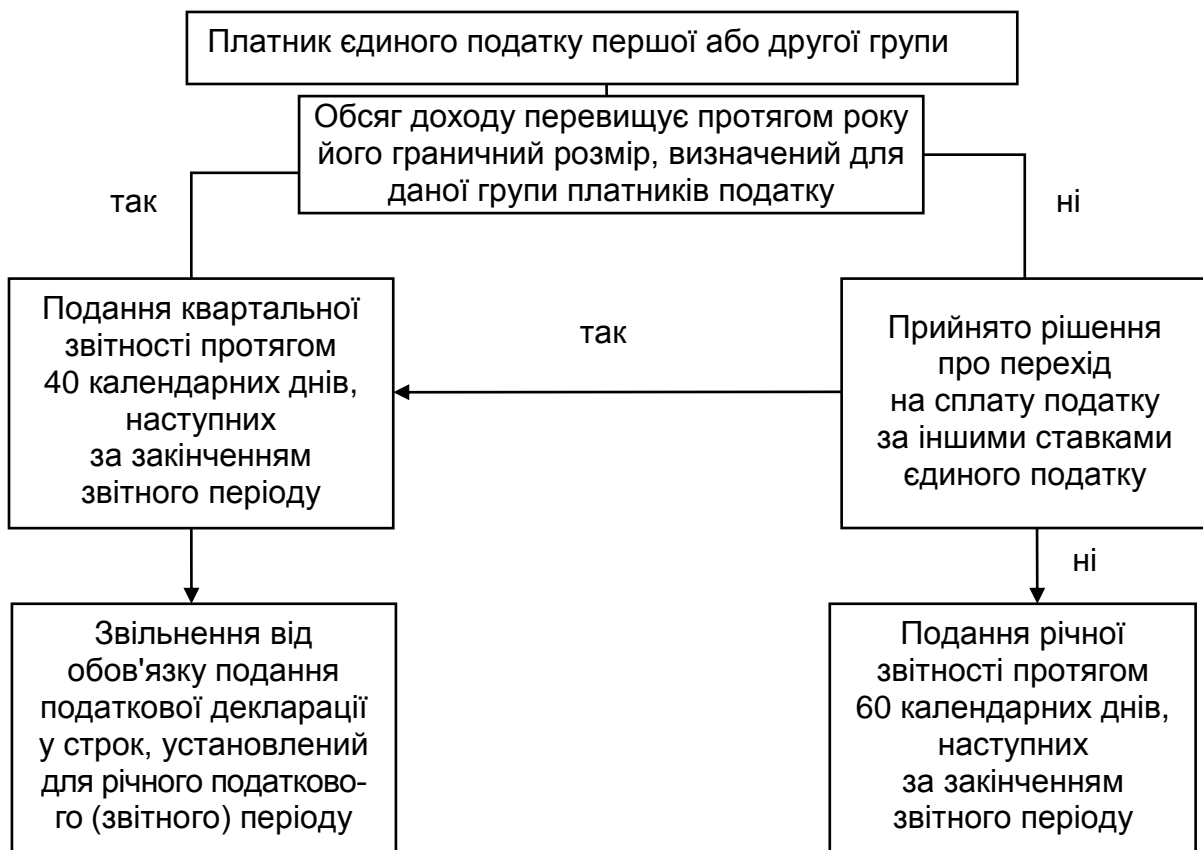


Рис. 15.8. Порядок декларування єдиного податку платниками 1-ї та 2-ї груп

У загальному випадку податковий (звітний) період для платників єдиного податку починається з першого числа першого місяця податко-

вого періоду та закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового періоду. Однак з цього правила є винятки, наведені в табл. 15.9.

Таблиця 15.9

Порядок визначення податкового (звітного) періоду з єдиного податку

Ситуації	Групи платників єдиного податку			
	1-ша група	2-га група	3-тя група	
			фізичні особи	юридичні особи
Суб'єкт господарювання перейшов на спрощену із загальної системи оподаткування	Перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, в якому суб'єкт зареєстрований платником єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду			
Новозареєстрований суб'єкт господарювання	Перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому фізична особа зареєстрована платником єдиного податку	Перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація		
Суб'єкти господарювання, створені в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, який має непогашені податкові зобов'язання або податковий борг, що виникли до такої реорганізації	—	Перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, в якому погашені такі податкові зобов'язання або податковий борг і подано заяву про обрання спрощеної системи оподаткування		
Здійснення державної реєстрації припинення юридичної особи або державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, які є платниками єдиного податку	Останнім податковим (звітним) періодом вважається період, в якому платник подав заяву органу ДФСУ про відмову від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням здійснення господарської діяльності			
Зміна податкової адреси платника єдиного податку	Останнім податковим (звітним) періодом за старою адресою вважається період, в якому платник подав заяву органу ДФСУ про зміну податкової адреси			

За порушення правил заповнення та подання звітності з єдиного податку платників, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, має бути притягнуто до відповідальності (табл. 15.10).

Таблиця 15.10

Штрафні санкції за порушення правил заповнення та подання звітності з єдиного податку

Порушення	Відповідальність
Неподання або несвоєчасне подання декларації	Штраф у розмірі 170 грн за кожне неподання або несвоєчасне подання
Неподання або несвоєчасне подання декларації як повторне порушення платником, до якого протягом року вже було застосовано штраф за таке порушення	Штраф у розмірі 1 020 грн за кожне неподання або несвоєчасне подання
Помилки в обов'язкових реквізитах декларації єдиноподатника	Декларацію визнають недійсною. Якщо вважатиметься, що декларація не подана, відповідальність настане, як за неподання декларації (штраф у розмірі 170 грн за кожне неподання або несвоєчасне подання)
Інші помилки в декларації, що не вплинули на суму податкового зобов'язання	Відповідальність не передбачено

Незважаючи на численні зміни, що перманентно вносяться до податкового законодавства та спрямовані на удосконалення податкової системи України, вона не позбавлена серйозних недоліків.

1. Одним із основних принципів правової системи вважається принцип правової визначеності, який, зокрема, передбачає, що для ефективної реалізації особою своїх прав і виконання обов'язків важлива можливість передбачення нею правових наслідків своїх дій. Цьому, у свою чергу, сприяє чіткість і зрозумілість законодавчого регулювання, однозначність і відносна сталість значень понять, які використовуються в законодавстві. Правовий припис виражається за допомогою мовних засобів (зокрема, за допомогою термінів як основних мовних одиниць), тому терміни мають бути зрозумілими для всіх осіб, яким адресований припис. Крім того, юридичні норми мають бути сформульовані чітко й однозначно, щоб запобігти їх різночитанню і можливості свавілля у процесі правозастосування. Але в рамках справляння єдиного податку Податковим

кодексом не визначені основні терміни, що вживаються в порядку справляння єдиного податку. Так, необхідним є визначення деяких термінів, що вживаються в порядку справляння єдиного податку; наприклад: податкова адреса (п. 299.11), пально-мастильні матеріали; експорт, імпорт, столові вина (п. 291.5.1).

2. Граничний обсяг доходу, що дозволяє користуватись спрощеною системою оподаткування, встановлений в фіксованому розмірі. Такий чинник, як рівень інфляції, має постійний характер, оскільки регулярно змінюється, впливаючи на розмір граничного обсягу доходу. Тому вважаємо за необхідне періодично (один раз на рік) проводити індексацію розміру граничного обсягу доходу шляхом коригування на коефіцієнт інфляції.

3. Рушійною силою в розвитку економіки є створення і ефективне використання національної інноваційної системи, економічним механізмом якої є забезпечення розроблення та експлуатації нових знань, підприємницького підходу до інновацій. Але фізичним особам-підприємцям, які здійснюють технічні випробування та дослідження, заборонено перебувати на спрощеній системі оподаткування, що перешкоджає розвитку інновацій. З метою інноваційного розвитку малого бізнесу доцільно надати можливість таким фізичним особам – підприємцям переходити на спрощену систему оподаткування.

4. Проблемним є використання п. 292.2 ст. 292 ПКУ, який визначає, що у разі продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу. Але облік основних засобів ведеться за період, що дорівнює місяцю, і сума основного засобу кожен день не розраховується. До доходу суб'єкт малого бізнесу включає суму, більшу за ту, що існує в день продажу основного засобу. Тобто використання зазначеної норми порядку справляння єдиного податку призводить до вимивання обігових коштів малого бізнесу. Доцільним є внесення змін до порядку обчислення податкових зобов'язань з єдиного податку щодо продажу основних засобів.

5. Чинна спрощена система оподаткування не враховує того, що якщо об'єктом оподаткування є дохід від реалізації, то збільшення витрат виробництва, які включаються до ціни продукції, зі збереженням обсягу

реалізації збільшує дохід, а відповідно, збільшує суму нарахованого податку. Отже, прибуток підприємства зменшується. Водночас від недосконалості механізму нарахування єдиного податку потерпають малі промислові та сільськогосподарські підприємства, адже саме вони мають найбільшу суму матеріальних витрат порівняно з іншими видами діяльності. До того ж їх ліквідність є значно нижчою, а саме дефіцит ліквідних ресурсів визначає вагу податкового тиску в Україні, особливо в умовах спаду виробництва та потреби в обігових коштах. Таким чином, система спрощеного оподаткування насправді надає пріоритет розвитку дрібних торговельних підприємств. Тому, щоб позбутися даного явища, необхідно внести відповідні зміни до законодавства щодо коригування порядку обчислення єдиного податку.

Отже, з метою стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва потрібно вжити низку організаційно-економічних і нормотворчих заходів, серед яких необхідним є подальше вдосконалення спрощеної системи оподаткування.

Література: [8; 17; 130; 133; 165].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Наведіть визначення поняття «спрощена система оподаткування».
2. Дайте характеристику групам платників єдиного податку.
3. Розкрийте критерії переходу на спрощену систему оподаткування.
4. Наведіть ставки єдиного податку та назвіть особливості їх застосування.
5. Зазначте строки та порядок сплати єдиного податку.
6. Опишіть порядок обчислення єдиного податку.
7. Опишіть особливості порядку сплати єдиного податку платниками першої та другої груп.
8. Опишіть особливості порядку сплати єдиного податку платниками третьої групи.

9. Назвіть способи подання до контролюючого органу заяви про обрання або переходу на спрощену систему оподаткування, прокоментуйте переваги та недоліки кожного з них.

10. Які підстави для анулювання реєстрації платником єдиного податку?

Тестові завдання

1. *Спрощена система оподаткування застосовується:*

- а) примусово;
- б) за вільним вибором платника податку;
- в) за порадою податкових органів;
- г) за розпорядженням органів місцевої влади.

2. *Спрощена система оподаткування передбачає сплату:*

- а) тільки одного податку;
- б) усіх податків, передбачених Податковим кодексом України;
- в) інтегрованого податку поряд з рядом інших.

3. *Чи правильним є твердження: «Перехід на спрощену систему, зміна групи платників єдиного податку дозволені два рази протягом календарного року»:*

- а) так;
- б) ні?

4. *Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються:*

- а) Верховною радою України;
- б) обласними адміністраціями;
- в) районними радами;
- г) сільськими, селищними та міськими радами.

5. *Доходом платника єдиного податку фізичної особи-підприємця є:*

а) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;

б) дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі (вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів/робіт, послуг);

в) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку, якщо таке повернення

відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

г) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм.

6. Назвіть ставку єдиного податку для платників 1 групи:

а) 1 – 10 % розміру мінімальної заробітної плати;

б) 2 – 20 % розміру мінімальної заробітної плати;

в) 3 % доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

7. Платники єдиного податку не звільняються від сплати:

а) податку на прибуток підприємств;

б) збору за спеціальне використання водних ресурсів;

в) податку на доходи фізичних осіб;

г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

8. Назвіть суб'єктів малого підприємництва (юридичних осіб), які не можуть бути платниками єдиного податку:

а) підприємства торгівлі;

б) фінансово-кредитні установи;

в) підприємства, у статутному фонді яких частка, що належить юридичним особам – учасникам та засновникам даних підприємств (які не є суб'єктами малого підприємництва), перевищує 25 %;

г) підприємства, які здійснюють діяльність з надання послуг пошти.

9. Фізичні особи – платники єдиного податку 1 групи можуть займатися виключно:

а) виробництвом або продажем товарів;

б) роздрібним продажем товарів на ринках або наданням побутових послуг населенню;

в) продажем товарів або сферою ресторанного господарства;

г) наданням посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди й оцінювання нерухомого майна.

10. Платники єдиного податку ... групи сплачують авансовий внесок з єдиного податку:

а) першої;

б) третьої;

в) четвертої.

Практичні завдання

Завдання 15.1. Підприємство «Альфа» з 01.01.18 р. перейшло зі звичайної на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 3 %. У грудні 2017 – січні 2018 р. підприємство здійснило господарські операції, показані в табл. 15.11.

Таблиця 15.11

Вихідні дані

Операції	Змістовність операції	Сума (без ПДВ), грн	Дата
1	Відвантажено продукцію А	61 600	29.12.17
	Отримано оплату за продукцію А	61 600	18.01.18
2	Отримано передоплату за продукцію Б	27 720	04.12.17
	Відвантажено продукцію Б	27 720	29.01.18
3	Отримано товар С за бартерною угодою № 1	13 090	14.12.17
	Відвантажено продукцію Б за бартерною угодою № 1	13 090	23.12.17
4	Відвантажено товар Т	15 000	14.12.17
	Отримана часткова оплата за товар Т	6 300	29.12.17
	Отримана кінцева оплата за товар Т	8 700	30.01.18

Визначте збільшення доходу, податкових зобов'язань з ПДВ і суму єдиного податку за цими операціями.

Завдання 15.2. Підприємства «Схід» і «Омега» працюють на загальній системі оподаткування, не будучи платниками ПДВ. У II кварталі 2018 р. планується здійснення таких операцій:

Підприємство «Схід»:

отримання дивідендів від платника податку на прибуток у сумі 40 тис. грн;

відвантаження продукції на реалізацію в сумі 65 тис. грн, грошові кошти за яку надійшли у березні 2018 р.;

виплата заробітної плати та відповідних відрахувань у сумі 25 тис. грн;

надходження на розрахунковий рахунок грошових коштів за продукцію, відвантаженому в I кварталі 2018 р. у сумі 27 тис. грн;

перерахування грошових коштів за сировину, оприбутковану та використану в II кварталі, в сумі 24 тис. грн.

Підприємство «Омега»:

перерахування грошових коштів за сировину, оприбутковану та використану в II кварталі, в сумі 20 тис. грн;

отримання передплати за продукцію в сумі 27 тис. грн;

виплата заробітної плати та відповідних відрахувань у сумі 30 тис. грн;

відвантаження продукції на реалізацію в сумі 65 тис. грн, грошові кошти за яку надійдуть у липні 2018 р.

Чи доцільно цим підприємствам в II кварталі переходити на єдиний податок за ставкою 5 % (3-тя група). Відповідь обґрунтуйте.

Завдання 15.3. Мале підприємство – платник єдиного податку за ставкою 3 % протягом кварталу здійснило операції, показані в табл. 15.12.

Таблиця 15.12

Вихідні дані

Змістовність операції	Сума, грн
Відвантажено продукцію А	24 500
Отримано плату за продукцію Б	20 500
Отримано фінансову допомогу на поворотній основі	8 000
Отримано орендну плату	4 300
Оприбутковані безоплатно отримані матеріали	2 400
Отримано оплату за експорт продукції А	1 700 євро
Отримано кошти з місцевого бюджету в рамках програми підтримки розвитку малого підприємництва	14 000
Продано основні засоби	26 000
Отримано передплату за продукцію В	12 000
Повернено суму авансу, сплаченого підприємством за продукцію у попередньому кварталі товарів, через розірвання договору поставки	4 500
Взято кредит у банку	35 000

Залишкова вартість проданих об'єктів основних засобів складає 13 000 грн.

Обмінний курс НБУ на дату отримання валюти – 30 грн.

Визначте податкові зобов'язання щодо єдиного податку за квартал.

16. Ухилення від податків

Мета – вивчення теоретичних аспектів ухилення від сплати податків, аналіз видів податкових правопорушень, ознайомлення з видами відповідальності за порушення податкового законодавства.

Основні питання

16.1. Поняття «ухилення від оподаткування» та основні характеристики ухилення від оподаткування.

16.2. Види та причини податкових правопорушень.

16.3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства.

Компетентності, що формуються за темою:

знання: ознак ухилення від сплати податків, їх види та причини;

уміння: виокремлювати характерні риси ухилення від сплати податків, їх відмінність від уникнення податків;

комунікації: формулювати проблеми в організації контрольної роботи Державної фіскальної служби з метою запобігання податковим правопорушенням;

автономність і відповідальність: самостійне визначення складу податкового правопорушення та відповідальності за нього.

Ключові терміни: податок, податкова система, контролюючі органи, ухилення від сплати податків, уникнення податків, податкове правопорушення, відповідальність.

16.1. Поняття «ухилення від оподаткування» та основні характеристики ухилення від оподаткування

Під **ухиленням від сплати податків** автори розуміють навмисні, усвідомлювані, активні дії платника податків, які націлені на зменшення сум податкових платежів в державний бюджет або державні цільові фонди, обов'язкових до сплати відповідно до чинного законодавства, з використанням незаконних прийомів, способів і методів, орієнтовані на отримання додаткових неврахованих грошових коштів для задовільнення власних потреб.

Автори погоджуються з підходом І. Майбурова [69], який формулює ознаки понять «податкове планування» та «ухилення від сплати податків». Науковець вважає, що податкове планування засноване на легітимній основі, тоді як ухилення від сплати податків здійснюється шляхом порушення платником податків податкових або кримінальних законів (тобто податкових правопорушень або податкових злочинів).

З урахуванням викладеного можна надати характерні ознаки ухилення від сплати податків:

- 1) навмисні, усвідомлювані активні або пасивні діяння (бездіяння);
- 2) націлені на зменшення податкових зобов'язань;
- 3) використання незаконних прийомів і методів для зменшення податкових платежів;
- 4) спричиняють ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів значних сум грошових коштів;
- 5) метою таких діянь є отримання неврахованих грошових коштів задля задовільнення власних потреб;
- 6) пов'язані з певним ризиком для фінансово-економічної діяльності;
- 7) діяння завдають шкоди соціально-економічному розвитку та створюють загрозу економічній безпеці держави;
- 8) у разі виявлення такі діяння тягнуть настання відповідальності.

Ухилення від сплати податків наносить шкоду соціуму, загрожує економічній безпеці держави, переслідуються законодавством та тягнуть за собою настання відповідальності. Очевидно, що намір платника податків ухилитися від їх сплати свідомий та обумовлює господарську діяльність підприємства (співпраця з певними контрагентами, укладання договорів, використання схем та ін.). Зрозуміло, що метою будь-якого бізнесу є отримання найбільшого прибутку; водночас обов'язкові податкові платежі зменшують суми вільних грошових коштів, які використовуються керівниками підприємств для ведення бізнесу та неформального вирішення нагальних питань. З огляду на це підприємці намагаються планувати податкові платежі таким чином, щоб сплачувати менші суми податків або не сплачувати їх. Якщо дії не виходять за рамки закону, така діяльність визначається як податкове планування. У разі використання незаконних прийомів зменшення податкових платежів – розцінюється як ухилення від сплати податків.

I. Майбуров [69], на думку авторів, приводить вичерпну характеристику різних способів зменшення податкових зобов'язань платника податків (табл. 16.1).

Таблиця 16.1

Характеристика способів і рушійних сил зниження податкових зобов'язань

Позиція, що характеризується	Мінімізація	Омана	Необережність	Ухилення від сплати податків
1	2	3	4	5
1. Причина проведення	Захист прав і законних інтересів щодо власного майна	Неякісне законодавство або неграмотність платника податків	Недобросовісне ставлення до виконання своїх обов'язків	Навмисне бажання (умисел) уникнути виконання обов'язку щодо сплати податків
2. Ставлення до об'єкта оподаткування	Виникнення об'єкта оподаткування свідомо уникається легітимним способом	Наявності об'єкта оподаткування значення не приділяється	Наявності об'єкта оподаткування значення не приділяється	Наявність об'єкта оподаткування приховується з метою несплати податку
3. Ставлення до можливості зменшити податкову базу	Прагнення до повного використання відрахувань та пільг, які передбачені законодавством	Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися, що відрахування та пільги використовуються без законних підстав	Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися, що відрахування та пільги використовуються без законних підстав	Відсутність законних підстав для використання відрахувань і пільг усвідомлюється, проте навмисно заявляється право на відрахування або пільгу з метою несплати податку
4. Ставлення до порядку та строкам сплати податків	Прагнення до отримання передбачених законом відстрочень у сплаті податку	Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися, що податок сплачено не у встановленому порядку та не у встановлений строк	Не усвідомлюється і не могло усвідомлюватися, що податок не сплачено у встановленому порядку та не у встановлений строк	Навмисно здійснюється видимість сплати; надаються недостовірні дані з метою отримання відстрочення, здійснюються перепони до примусового стягнення недоїмки

1	2	3	4	5
5. Юридичні наслідки	Зниження податкових витрат без наслідків	Стягнення недоїмки та пені	Стягнення недоїмки, пені та штрафу	Стягнення недоїмки, пені, штрафу, притягнення до кримінальної відповідальності

Представники української фінансової школи В. Вишневецький та А. Веткін [38] використовують поняття «відхід від сплати податків», у якому розглядають сукупність понять «уникнення» (обхід) та «ухилення» від оподаткування. Автори виділяють два способи уникнення податків: використання податкових пільг і податкових лазівок [3, с. 62]. На їх думку, у процесі ведення бізнесу підприємці використовують надані державою можливості, шукають лазівки в чинному законодавстві, використовують пільги.

На практиці рідко відбувається просте ігнорування сплати податків до бюджету; найчастіше платники податків розробляють і використовують схеми мінімізації або ухилення від сплати податків, які розрізняються між собою законністю дій. Д. Тихонов і Л. Липник [100, с. 158] дають таке визначення податковій схемі: «Це основна ідея конкретного методу оптимізації (мінімізації) податків; детальний опис взаємодії елементів податкової системи; наочне графічне подання обраного методу оптимізації (мінімізації) податків». Науковці розподіляють їх на: глобальні (мінімізують більшість основних податків); середні (мінімізують один-два податки); малі (мінімізують один податок).

Однак, необхідно зауважити, що використання схем мінімізації або ухилення від оподаткування хоча і допомагають значно знизити податкове навантаження на підприємство, але призводить до низки наслідків. Підприємству необхідно переглядати поточну фінансово-господарську діяльність, змінювати форму бізнесу, пристосовуватися до нових схем діяльності, шукати нових партнерів і контрагентів, оскільки ті, з якими раніше співпрацювали на загальних засадах, найвірогідніше відмовляться від таких ризиків.

Як правило, схема ухилення від сплати податків або їх мінімізації зображується графічно – для більшої точності та легкого її розуміння. У ній зазначаються всі партнери (контрагенти), котрі беруть в ній участь

(суб'єкти господарювання – платники податків), об'єкти оподаткування та відносини між ними. Такі схеми розрізняють на законні та незаконні (кримінальні). **Законні схеми** формально не виходять за межі закону, не суперечать економічному обґрунтуванню діяльності; облікова політика та раціоналізація оподаткування не націлені лише на отримання податкової вигоди. **Незаконні схеми** порушують норми чинного законодавства. *Ознаками незаконної схеми* ухилення від сплати податків є такі, як: відмова від контактів із податковими органами (неявка на виклики); перевід грошових коштів з рахунків у готівку або векселі; відсутність господарської мети операції; взаємовідносини з фірмами-однорівнями; придбання фіктивних, міфічних товарів, яких фактично на підприємстві немає.

Слід зазначити, що і податкове планування, і ухилення від сплати податків призводить до тих самих наслідків для держави, які неминуче позначаються на соціальній та економічній ситуації в країні. Для держави така поведінка платників податків обертається недонарахуванням грошових коштів у бюджети різних рівнів, що спричиняє недостатнє фінансування витрат, спрямованих на розвиток соціальної сфери. Таким чином, без достатнього фінансування залишаються такі життєво необхідні складові суспільного життя, як: виховання дітей дошкільного віку; обов'язкова середня освіта; вища освіта; захист та охорона прав, свобод і законних інтересів особистості; охорона навколишнього середовища; екологія; медицина; підтримка малозабезпечених верств населення та людей з фізичними вадами, важкохворих; забезпечення гідного рівня життя для пенсіонерів; соціальне страхування; підтримка безробітного населення; забезпечення дітей-сиріт; культура та багато інших. Крім того, у зв'язку з тим, що перелічені соціальні сфери недостатньо фінансуються за рахунок бюджетних коштів, за останні роки в країні різко виріс рівень корупції та неформальних відношень у вирішенні деяких питань. До того ж, ухилення від сплати податків призводить до появи таких загроз для суспільства, як: загроза розвитку національній економіці; негативний вплив на розподіл і перерозподіл ресурсів між сферами економіки та тими, кому необхідні ці ресурси, загроза демократичним цінностям і соціальним інститутам.

Органи державної влади намагаються контролювати процес розвитку даного явища. Однак, спосіб розв'язання проблеми ухилення від сплати

податків, яке здається доцільним, – посилювання заходів контролю, штрафних санкцій та інших способів переслідування «зловмисників», на практиці часто виявляється непродуктивним і навіть шкідливим, оскільки сприймається як покарання. І якщо ухилення від «таких» податків, на думку більшості платників, не є соціально осуджуваною поведінкою, то покарання вважається несправедливим і викликає посилення опору як «покараних», так і «груп підтримки». У результаті знижуються податкові надходження [125]. Дійсно, існує хибна точка зору, що саме засобами штрафного, карального характеру можна найшвидше і з мінімальними зусиллями досягти успіху в боротьбі з податковими правопорушеннями. Однак досвід доводить, що притягненням до відповідальності, в тому числі кримінальної, суворістю репресій легко досягнути видимості успіху, але не вирішити саму проблему. Пріоритетними у цій сфері є ті заходи, які стимулюють і мотивують добровільну сплату податків, формують імідж добросовісного платника податків як опори держави та суспільства, роблять повну та своєчасну сплату податків вигідною для кожного платника. Разом з тим, було б не виправданим оптимізмом і навіть наївністю вважати, що в сфері подолання ухилення від оподаткування можна обійтися без застосування заходів кримінальної відповідальності. Як і в будь-якій іншій галузі суспільного життя, заходи кримінально-правового характеру можуть і повинні застосовуватися там, де інші заохочувальні заходи є недостатніми.

Крім того, 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.

Певним чином на існування в Україні проблеми ухилення від оподаткування впливає свідомість громадян, більшість з яких не вважає це діяння серйозним злочином. В. Вишневський [3, с. 7] зазначає, що особи, які притягуються до кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів, нерідко виправдовуються, посилаючись на те, що вони «нікого не вбили та нічого не вкрали», а приховані від оподаткування кошти спрямували на виплату зарплати, розвиток виробництва, інвестиції та інші цілком пристойні цілі.

16.2. Види та причини податкових правопорушень

Результати наукових досліджень і практичної роботи в галузі попередження та боротьби з ухиленням від сплати податків надають змогу систематизувати способи та методи, які застосовуються недобросовісними платниками податків.

Аналізом слідчої практики Державна податкова служба демонструє, що найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків в Україні є: завищення собівартості продукції – 47 %; заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34 %; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів – 21 %; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18 %; підробка фінансово-розрахункових документів – 6 %.

Існує доволі широка сфера діяльності злочинних угруповань, які орієнтовані на ухилення від сплати податків та охоплюють більшу частину фінансово-господарської діяльності. Як зазначає В. Вишневський [38, с. 99], у всьому світі існує практика мінімізації оподаткування, яка не вважається злочином, не переслідується законом і не належить до злочинної діяльності. І в Україні існує багато схем, які дозволяють у межах чинного законодавства ухилятися від сплати податків.

Слід зазначити, що ухилення від сплати податків може здійснюватися такими методами [41, с. 10–12]:

1) нелегальна діяльність з виробництва товарів і надання послуг («тіньова економіка») – передбачає повну несплату всіх податків і зборів. Може провадитись у таких формах: підприємницька діяльність без відповідної державної реєстрації; імітація зупинення діяльності підприємства; здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню, без відповідної ліцензії; нелегальне виробництво товарів і надання послуг у межах легальної діяльності та ін.;

2) приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності – передбачає неподання податкових декларацій або подання їх з перекручуванням; приховування виручки; заниження сум фактично виплаченої заробітної плати; завищення валових витрат тощо;

3) фальсифікація обліку – передбачає ведення податкового обліку з порушенням чинного законодавства, наприклад: відображення підприємцем своїх особистих витрат як загальних витрат підприємства;

невідображення у податковому обліку деяких операцій (товари продаються фактично, але продовжують обліковуватись на складах продавця, і навпаки);

4) маскуванню дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями – може здійснюватись шляхом створення фіктивних фірм; оформлення операцій з продажу як дарунок; оформлення оплати праці як участі у прибутках або відносин позики тощо;

5) неумисні правопорушення і помилки, які виникають унаслідок складності чинного законодавства, частотої зміни податкових норм, необізнаності платників з причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами і т. ін.

Злочинність у сфері оподаткування є одним з найбільш латентних і динамічних правопорушень в економічній сфері країни. Причини цього явища криються насамперед у політичній ситуації в державі. А саме в тому, що відсутня стабільність і довіра народу до влади.

На жаль, у сучасному суспільстві розповсюджена думка, що людина, яка ухиляється від сплати податків, є не злочинцем, а навпаки – талановитим підприємцем. Необхідно зауважити, що бажання збагатитися – не єдина причина ухилення від сплати податків. У наукових колах немає єдиного підходу до визначення причин такої тенденції. Проаналізувавши роботи науковців [4; 13; 45] і спеціалістів з питань безпеки та правоохорони [125; 173], можна виділити такі групи причин, що породжують це явище: економічні, політичні, технічні, правові, морально-психологічні. У свою чергу, в кожній групі налічується від двох до восьми «підпричин», узагальнена класифікація яких наведена на рис. 16.1.



Рис. 16.1. Причини ухилення від сплати податків

Економічні причини включають:

погіршення фінансового становища бізнесу та населення;
причини, породжені загальною економічною кон'юнктурою;
відсутність легальної можливості забезпечення конкурентоспроможності;

розбалансованість банківської системи, криза платежів, інфляційні процеси, дефіцит бюджету;

причини економічного характеру, пов'язані з податковою політикою, що проводиться, та особливостями податкової системи.

Політичні причини пов'язані з регулятивною функцією податків, коли з їх допомогою держава проводить соціальну чи економічну політику [173]. Вони полягають у лобіюванні інтересів окремих груп платників податків [18, с. 258].

Технічні причини:

недосконалість форм і методів податкового контролю [173];

недостатня підготовленість керівників і бухгалтерів підприємств [125];

недосконалість юридичної техніки податкового законодавства [45, с. 11];

недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників органів контролю у сфері оподаткування [18, с. 258];

складність і суперечливість податкового законодавства [18, с. 258];

брак досвіду боротьби з податковими правопорушеннями законодавства [18, с. 258];

недостатня захищеність працівників органів контролю під час виконання ними службових обов'язків [18, с. 258];

недоліки взаємодії між органами податкового контролю, податковою міліцією, іншими органами контролю та правоохоронними органами; неузгодженість між діями органів, що проводять попереднє слідство, та судами [173].

Правові причини:

недосконалість норм податкового законодавства, окремих податкових механізмів [173];

недостатній розвиток міжнародної співпраці в справах боротьби з податковою злочинністю [125].

Морально-психологічні причини:

негативне ставлення до чинної податкової системи [5, с. 817];

несприймання платниками податків законодавства у сфері оподаткування [38, с. 258];

низький рівень правової культури населення [5, с. 817];

могутній власницький інстинкт [18, с. 258];

корислива мотивація [5, с. 817];

відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування [5, с. 817].

Звертаючи увагу на те, що ухилення від сплати податків є протиправним діянням, яке наносить шкоду соціуму, автори розглядають це явище і як соціальну проблему, причому не тільки з тієї точки зору, що такі дії спричиняють настання суспільно-негативних наслідків. У більшості випадків платники податків сприймають умови життя та ведення бізнесу як провокацію та сигнал до дій щодо заощадження та накопичення грошових коштів шляхом несплати податків. Саме тому автори звертають увагу саме на ті передумови, які тим чи іншим чином відносять до зазначеної сфери діяльності держави, соціуму й індивіду.

Отже, слід виділити коло причин соціального або соціально-економічного походження, умовно розділивши їх на дві групи: **об'єктивні** (економічні та правові), які не залежать від особистості платника податків та його бажань, а зумовлені зовнішнім середовищем, і **суб'єктивні**, які відображають ставлення особи до обов'язку сплати податків і зборів, розкриваючи корисливу мету. Суб'єктивні причини, в свою чергу, можна розподілити на: *матеріальні* (зумовлені виключно бажанням легкої наживи та збагачення, але не завжди для власних інтересів) та *ідеологічні* (несприйняття влади, що проводить податкову політику, та загальна необізнаність).

Аналіз науково-теоретичних розробок надає змогу виділити об'єктивні економічні причини ухилення від сплати податків:

1) занепад фінансового становища бізнесу та населення під час економічної кризи, що призводить до загального зниження рівня життя деяких груп соціуму нижче межі виживаності. Крім того, в такі складні періоди для економіки збільшуються дефіцит бюджету й інфляція. Тож,

фінансове становище платників податків часто виступає визначальним чинником вчинення податкових правопорушень. Платник податків порівнює користь від ухилення з можливими наслідками, виправдовуючи свої дії з матеріальної точки зору. Матеріальна вигода переважить борг перед державою у формі сплати податків;

2) обумовлені функціями податків. Зазвичай регулятивна функція податків проявляється в тому, що з їх допомогою держава проводить соціальну чи економічну політику. Особи, незадоволені політичною ситуацією в країні, шляхом невиконання положень податкового законодавства виявляють супротив чинній владі. Рівень податкової дисципліни залежить від загальної політичної ситуації в країні. У періоди різкого загострення кризи державної влади спостерігається різке зниження надходження податків через невиконання платниками своїх обов'язків;

3) захист і просування фінансових інтересів окремих підприємств – платників податків. Якщо платники податків помічають і розуміють факти лобіювання (вплив зацікавлених груп на ухвалення рішень владними структурами) владою інтересів окремих платників без видимих на те економічних і соціальних причин, у них виникає бажання захистити інтереси свої та своїх працівників, які залишились без захисту. Такі платники податків вважають себе обділеними та вишукують різноманітні варіанти зменшення податкових виплат.

Об'єктивні **правові причини**:

1) пов'язані з податковою політикою та особливостями податкової системи. Рівень витрат і потреб збільшується, а коштів на реалізацію певних планів і програм не вистачає, тому держава вимушена підвищувати рівень оподаткування. Результатом таких дій є зростання податкового навантаження для бізнесу та населення. Саме ця обставина виступає важливим чинником для ухвалення рішення щодо ухилення від сплати податків;

2) пов'язані з недосконалістю норм законодавчих актів. Податкова система України регулюється єдиним Законом – ПКУ, але він часто суперечить іншим основним законам держави. Окрім цього, нормативно-правова база з питань оподаткування містить велику кількість указів, постанов, інструкцій, роз'яснень, листів ДФСУ. За такої ситуації має місце

неузгодженість більш нових податкових законів з прийнятими раніше нормативними актами; їх норми здебільшого є суперечливі. Положення інших законодавчих актів недостатньо чітко та зрозуміло сформульовані, що призводить до їх подвійного тлумачення;

3) відсутність позитивного досвіду боротьби з ухиленням від сплати податків і порушеннями податкового законодавства. Це пов'язано з тим, що вітчизняна податкова система націлена перш за все на посилення фіскальної функції, а не на створення сприятливих умов для платників податків. Боротьба з порушеннями податкового законодавства обмежується лише покаранням; ігноруються превентивні засоби впливу;

4) недостатній рівень освіти посадових осіб контролюючих органів і працівників підприємства. На жаль, в Україні обмаль закладів вищої освіти, які готують кваліфікованих спеціалістів у сфері оподаткування. Бухгалтери, фінансисти та юристи, які працюють в органах ДФС, є вузькофаховими спеціалістами. Тож виникає ситуація, що юрист не розуміє економічних розрахунків, а бухгалтер або фінансист погано розуміють і трактують законодавчі акти. Водночас недостатня підготовленість бухгалтерів підприємств та їх керівників призводить до певних негативних наслідків.

До суб'єктивних ідеологічних причин ухилення від сплати податків можна віднести:

1) негативне сприйняття чинної податкової системи та законодавства у сфері оподаткування в цілому. Це зумовлено тим, що податкові органи асоціюються у платників податків з ворогами, які вилучають частину їх прибутку. Розв'язати цю проблему може створення позитивного іміджу податкових органів серед платників податків за допомогою ЗМІ;

2) відсутність правової культури й освіченості у населення. Податкова система держави ще молода, недостатньо розвинена, бракує кваліфікованих спеціалістів. Багато платників податків сприймає податки лише як вилучений у них дохід, не розуміючи мети їх сплати. Проблема виникає через брак інформації, недостатню освіченість людей в сфері оподаткування, несприйняття податкової системи в цілому;

3) неможливість оцінювання та нарахування моральної шкоди у разі виявлення та винесення вироку суду щодо ухилення від сплати податків. Чинним законодавством передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення в сфері оподаткування. Причому за несвоєчасну сплату податків або ведення господарської діяльності з незначними порушеннями передбачена фінансова й адміністративна відповідальність. А нормами ККУ призначено покарання саме за ухилення від сплати податків, яке призвело до ненадходження до бюджету країни грошових коштів, яке полягає в стягненні штрафних санкцій та в деяких випадках – конфіскації майна та забороні обіймати певні посади. Отже, в жодному законодавчому акті не передбачена моральна відповідальність за скоєння правопорушення або злочину у сфері господарської діяльності.

Суб'єктивні **матеріальні причини**:

1) *корислива мотивація*. Цей чинник відіграє значну роль у процесі ухвалення рішення щодо порушення податкового законодавства. Однак не всі такі дії мають корисливу мотивацію. Кошти, приховані від оподаткування, часто використовують на розвиток бізнесу, нестандартний спосіб нівелювання проблемних ситуацій, хабарі, виплату заробітної плати, премій сумлінним робітникам, допомогу працівникам, які потрапили у скрутне становище, та інше;

2) *корисливі цілі особистості*. Платник податків переслідує лише свої корисливі цілі. Особистість податкового злочинця вирізняється низкою особливостей: високий рівень освіти, кмітливість, активність та ініціативність у вирішенні певних питань, пов'язаних із порушенням законодавства. Такий платник податків орієнтується лише на себе, демонструє зневагу до усталених соціальних, суспільних, правових, моральних, політичних, релігійних, етичних та естетичних норм. Маючи суб'єктивну систему морально-правових цінностей, людина або взагалі не сприймає злочин як щось протиправне, або вважає можливість скоєння злочину своїм правом, а заборону його (відповідальність за скоєння злочину) – посяганням на свою свободу.

Необхідно зазначити, що на рішення платника податків ухилитися від сплати податків можуть впливати як одна вагома причина, так і кілька причин у комплексі.

16.3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства

Юридична відповідальність – це заходи покарання, як правило, публічного характеру. Вона здійснюється або може здійснюватись від імені держави шляхом державного примусу. В окремих випадках відшкодування збитків може відбуватись добровільно, без державного втручання. Юридична відповідальність повинна бути передбачена в законодавстві, особливо в кримінальному й адміністративному. Усі види відповідальності слугують попередженню нових правопорушень.

Різні види відповідальності мають свою особливість або специфіку, різну мету та цілі, тому деталізація цього питання належить до різних галузей права. Водночас відповідальність за порушення правових норм у галузі оподаткування має комплексний характер, оскільки залежно від виду правопорушення охоплюється різногалузевими видами відповідальності. Аналіз чинного законодавства у зазначеній сфері соціальних відносин надає змогу визначити види юридичної відповідальності в галузі оподаткування.

Кримінальна відповідальність регулюється ст. 212 Кримінальним кодексом України (надалі – ККУ) [10]. Причому в статті розглянуті різні міри покарання залежно від суми податків, зборів інших обов'язкових платежів, які не надійшли в бюджети або державні цільові фонди.

Так, ч. 1 ст. 212 ККУ передбачена відповідальність за ухилення від сплати податків, яке призвело до фактичного ненадходження коштів у значних розмірах до бюджету або державних цільових фондів. Накладається покарання у вигляді штрафу від 300 до 500 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (надалі – НМДГ) (17 грн) або позбавлення права обіймати відповідні посади або провадити певну діяльність терміном до трьох років. Під значним розміром коштів розуміють суми податків, які в 1 000 і більше разів перевищують встановлений НМДГ (мається на увазі НМДГ, що дорівнює податковій соціальній пільзі (надалі – ПСП) встановленої на 1 січня поточного року). Водночас не враховуються фінансові санкції та пеня, які нараховані податковими органами відповідно до чинного законодавства. Крім того, відсутня різниця між ухиленням від сплати за окремим видом податку

та сумою різних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Важливим є й визначення суми несплачених податків за різні періоди, вона розраховується з необхідним урахуванням саме того НМДГ (ПСП), який діяв у кожен з таких періодів.

Ще одним видом правопорушення є ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, скоєні за попередньою змовою групою осіб або якщо такі дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у великих розмірах. Згідно з ч. 2 ст. 212 ККУ це карається штрафом від 500 до 2 000 НМДГ (17 грн), або виправними роботами на строк до 2 років, або обмеженням волі на строк до 5 років, або позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю строком до 5 років. Великим розміром є сума грошових коштів, яка в 3 000 і більше разів перевищує встановлений НМДГ (ПСП). Діяння, скоєні за попередньою змовою групою осіб, є кваліфікаційною ознакою злочину. Покарання у вигляді виправних робіт відбувається за місцем роботи засудженого; з його заробітної плати утримується сума в дохід держави, встановлена вироком суду, в межах від 10 до 20 %. Покарання у вигляді обмеження волі полягає в утриманні особи в карно-виправних установах відкритого типу без ізоляції від суспільства в умовах здійснення за нею нагляду з обов'язковим притягненням засудженого до праці.

Ухилення від сплати податків, скоєне особою, яка раніше вже була засуджена за такий злочин або якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у особливо великих розмірах, карається позбавленням волі від 5 до 10 років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю строком до 3 років із конфіскацією майна. Під особливо великими розмірами слід розуміти суму грошових коштів, яка в 5 000 і більше разів перевищує встановлений НМДГ (ПСП). Попередня судимість особи за ухилення від сплати податків вважається особливою кваліфікаційною ознакою цього виду злочину. Покарання у вигляді позбавлення волі полягає в ізоляції засудженого й утриманні його в карно-виправних установах. Засуджений обмежується в праві вільного пересування і використання свого часу, виборі місця проживання, місця та часу роботи, в праві на відпочинок, освіту та інше. Засуджений піддається виправно-трудоваму впливу, який поєднується з проведенням з ним виховної

роботи. Конфіскація майна полягає в примусовому вилученні у власність держави всього або частки майна, яке є власністю засудженого. Законодавством передбачено перелік належного засудженому та його родині майна, яке не підлягає конфіскації.

Злочин вважається закінченим з моменту фактичного ненадходження в бюджеті або державні цільові фонди коштів у значних, великих або особливо великих розмірах, які повинні були бути сплачені в строки та в обсязі, передбачених податковим законодавством. Однак кримінальна відповідальність передбачається лише в тих випадках, коли доведено умисність діянь правопорушника та сума коштів, які не надійшли до бюджету або державні цільові фонди в результаті таких дій, перевищує 1 000 НМДГ (ПСП). В інших випадках дії, які призвели до подібних наслідків, але без зазначених критеріїв, вважаються не злочином, а правопорушенням податкового законодавства та тягнуть за собою застосування штрафних санкцій. Тобто може застосовуватись адміністративна та фінансова відповідальність.

Адміністративна відповідальність полягає в накладанні штрафів на фізичних осіб, які порушили податкове законодавство, бухгалтерів і керівників підприємств (табл. 16.2). Даний вид відповідальності настає відповідно до статей 164, 164¹, 164², 165¹, 165³, 165⁴, 165⁵ КУпАП [7].

Таблиця 16.2

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства відповідно до КУпАП [7]

Статті	Зміст статті	Санкції
1	2	3
164	Порушення порядку проведення підприємницької діяльності та зайняття підприємницькою та господарською діяльністю без державної реєстрації або отримання ліцензії – у разі, якщо це передбачено законодавством	Накладення штрафу від 10 до 100 НМДГ з конфіскацією виробленої продукції, знарядь виробництва та сировини або без такої
164 ¹	Ухилення від подання декларації про доходи (із проведенням індивідуальної трудової діяльності, отриманням інших доходів, які повинні оподатковуватися згідно з чинним законодавством)	Попередження або штраф від 6 до 8 НМДГ

1	2	3
164 ²	Порушення законодавства з фінансових питань (приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат; відсутність бухгалтерського обліку; внесення неправдивих даних до фінансової звітності; несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації грошових коштів і матеріальних цінностей; порушення правил ведення касових операцій; перешкоджання працівникам Державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок)	Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – штраф від 10 до 20 НМДГ
165 ¹	Ухилення від реєстрації в органах Пенсійного фонду України платників обов'язкових страхових внесків і порушення порядку обчислення і сплати внесків на пенсійне страхування	Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – від 10 до 20 НМДГ
165 ³	Порушення строку реєстрації як платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; несвоєчасна або неповна сплата страхових внесків	Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – від 10 до 20 НМДГ
165 ⁴	Порушення законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності	Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – від 10 до 20 НМДГ
165 ⁵	Ухилення 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 страхових коштів	Штраф від 8 до 15 НМДГ, а у разі повторного правопорушення протягом року – від 10 до 20 НМДГ

Фінансова відповідальність платників податків за податкові правопорушення регулюється гл. 11 ПКУ [17] і полягає в накладанні штрафів та/або пені. Згідно з ПКУ, фінансова відповідальність розповсюджується на платників податків і податкових агентів та/або їх посадових осіб. У тому разі, якщо платник податків вчинив два та більше податкових порушень, за ст. 115 санкції (у даному випадку штрафи) застосовуються за кожне таке разове та повторне правопорушення окремо.

На жаль, податкові правопорушення здійснюються платниками податків все частіше, тому необхідне проведення податкової політики щодо

попередження ухилення від сплати податків. Належним чином мають працювати органи державного контролю. Їх висококваліфіковані робітники, яким притаманні високі теоретичні та практичні знання, покликані регулювати та контролювати сплату податків до бюджету, сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, їх законодавчо закріплені види, розмір і коло осіб для сплати.

Тому для держави гостро постає проблема не покарання злочинця, а створення таких умов, які унеможлиблювали або стримували темп розвитку ухилення від сплати податків. Держава використовує засоби попередження ухилення від сплати податків, які дозволяють блокувати такі процеси й обмежувати сферу застосування податкового планування.

Отже, необхідне створення працездатної системи оподаткування в Україні, яка б раціонально поєднувала фіскальну та регуляторну функції податків і в межах якої ухилення від їх сплати не набувало широких масштабів. Роль засобів кримінально-правової репресії не варто переоцінювати: їх застосування у протидії податковій злочинності може бути ефективним лише за умови проведення податкової реформи та вдосконалення регуляторного законодавства.

Література: [3; 5; 7; 10; 17; 18; 38; 41; 45; 68; 69; 100; 120; 121; 122; 125; 173].

Практична частина

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Надайте поняття та визначте відмінності між категоріями «незаконне податкове планування», «ухилення від сплати податків» та «уникнення (обхід) податків».

2. Надайте поняття та визначте основні ознаки ухилення від сплати податків.

3. Надайте визначення та охарактеризуйте відомі способи ухилення від сплати податків в Україні.

4. Наведіть відомі методи ухилення від сплати податків в Україні та надайте змістову характеристику кожному з них.

5. Яке практичне значення в регуляторній політиці держави має належне визначення причин ухилення від сплати податків?

6. Надайте перелік і змістову характеристику відомих технічних причин ухилення від сплати податків.

7. Надайте перелік і змістову характеристику відомих економічних і правових причин ухилення від сплати податків.

8. Надайте перелік і змістову характеристику відомих політичних і морально-психологічних причин ухилення від сплати податків.

9. Надайте перелік і змістову характеристику відомих суб'єктивних соціально-економічних причин ухилення від сплати податків.

10. Надайте перелік і змістову характеристику відомих об'єктивних соціально-економічних причин ухилення від сплати податків.

11. Надайте визначення юридичної відповідальності та характеристику її значення, мети та цілей.

12. Наведіть відомі види юридичної відповідальності за правопорушення в галузі оподаткування та визначте відмінності між ними.

13. Здійсніть характеристику кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків.

14. Здійсніть характеристику адміністративної відповідальності за правопорушення в галузі оподаткування.

Тестові завдання

1. Ухилення від сплати податків, уникнення податків, обхід податків, податкове планування, мінімізація податкових платежів за своєю основною сутністю не відрізняються між собою та є синонімами:

а) так;

б) ні.

2. Основною ознакою, яка розмежовує податкове планування та ухилення від сплати податків, є:

а) ухилення від сплати податків, на відміну від податкового планування, спрямоване на мінімізацію податкових платежів;

б) податкове планування засновано лише на законних діях, тоді як ухилення від сплати податків засновано на нелегітимній основі;

в) податкове планування здійснюється за певною схемою з прописаною послідовністю діянь, а ухилення від сплати податків здійснюється за один етап;

г) ухилення від сплати податків і податкове планування мають різні наслідки, а саме: перше призводить до зменшення податкового навантаження платника податків, друге – до зменшення податкових надходжень до бюджету.

3. Чи залежить тип податкової політики підприємства від наявності податкового планування:

- а) так;
- б) ні?

4. Платники податків для мінімізації або ухилення від сплати податків найчастіше розробляють:

- а) алгоритм мінімізації або ухилення від сплати податків;
- б) план дій з мінімізації або ухилення від сплати податків;
- в) схему мінімізації або ухилення від сплати податків;
- г) проект виконання мінімізації або ухилення від сплати податків;
- д) концепцію мінімізації або ухилення від сплати податків;
- е) порядок здійснення мінімізації або ухилення від сплати податків.

5. Схеми розподіляють на:

- а) законні;
- б) протизаконні;
- в) незаконні (кримінальні);
- г) напівзаконні;
- д) допустимі;
- е) легальні;
- є) нелегальні;
- ж) легітимні;
- з) неправомірні;
- и) злочинні.

6. Причини ухилення від сплати податків, які мають під собою соціальне або соціально-економічне походження, умовно розподіляють на такі групи:

- а) залежні та незалежні;
- б) економічні та правові;
- в) об'єктивні та суб'єктивні;
- г) технічні та моральні;
- д) матеріальні та політичні;
- е) основні та додаткові;
- є) загальні та спеціальні.

7. За порушення законодавства у сфері оподаткування передбачено такі види відповідальності:

- а) дисциплінарна;
- б) трудова;
- в) кримінальна;
- г) фінансова;
- д) громадянська;
- е) господарська;
- є) адміністративна.

Практичні завдання

Завдання 16.1. У результаті проведеної у січні 2018 р. планової податкової перевірки підприємству було донараховано за 2018 календарний рік 750 000 грн.

Визначте розмір суми, за якої посадових осіб підприємства можна притягнути до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку (ч.1. ст.212 КК України). Зверніть увагу, що в 2018 р. прожитковий мінімум для працездатної особи складає 1 762,00 грн.

Завдання 16.2. У результаті проведеної у січні 2018 р. планової податкової перевірки підприємству було донараховано за 2018 календарний рік 1 000 000 грн.

Визначте розмір суми, за якої посадових осіб підприємства можна притягнути до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку (ч.1. ст. 212 КК України). Зверніть увагу, що в 2018 р. прожитковий мінімум для працездатної особи складає 1 762 грн.

Рекомендована література

Основна

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 8.07.2010 р. // Голос України. – 2010. – № 143. – С. 4–18.
2. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – Київ : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с. – ISBN 966-530-175-6.
3. Вишневский В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика : монография / В. П. Вишневский, А. С. Веткин. – Донецк : ИЭП НАН Украины. – 2003. – 228 с. – ISBN 966-02-2991-7.
4. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с. – ISBN 966-392-041-6.
5. Иванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Київ : Атіка, 2006. – 920 с. – ISBN 966-326-193-5.
6. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні : навч. посіб. / Ю. Б. Иванов. – Харків : ВД «НЖЕК», 2004. – 416 с. – ISBN 966-85152-4-2.
7. Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 7.12.1984 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – С. 18–26.
8. Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 1–13.
9. Котляров Є. І. Ресурсне та місцеве оподаткування : навч. посіб. / Є. І. Котляров, С. В. Антоненко. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 324 с. – ISBN 978-966-676-657-4.
10. Кримінальний кодекс України № 2341-III від 5.04.2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 21. – С. 1–124.
11. Крисоватий А. І. Податкова система : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с. – ISBN 966-7952-30-4.
12. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. – ISBN 978-5-238-02084-6.

13. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – С. 37–245.
14. Найденко О. Є. Організація податкового процесу : навч. посіб. для студентів напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит» / О. Є. Найденко, К. В. Давискіба. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 268 с. – ISBN 978-966-676-605-5.
15. Основы налогообложения : учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко, Е. В. Давыскиба и др. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2008. – 280 с. – ISBN 978-966-392-227-0.
16. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / під ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с. – ISBN 978-966-392-299-7.
17. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – С. 7–56.
18. Податковий менеджмент / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима та ін.; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Київ : Знання, 2008. – 525 с. – ISBN 978-966-346-501-2.
19. Про Митний тариф : Закон України № 584-VII від 19.07.2013 р. // Голос України. – 2013. – № 197. – С. 1–28.
20. Сідельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : Ліра-К, 2013. – 579 с. – ISBN 978-966-2609-16-5.
21. Соціальні аспекти податкової політики : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2011. – 304 с. – ISBN 978-966-676-452-5.
22. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. // Голос України. – 2003. – № 45. – С. 1–14.
23. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – ISBN 978-5-238-02872-9.

Додаткова

24. Александров И. М. Налоги и налогообложение / И. М. Александров. – Москва : Дашков и К^о, 2007. – 318 с. – ISBN 5-91131-341-3.

25. Алисов Е. А. Финансовое право Украины : учеб. пособ. / Е. А. Алисов. – Харьков : Эспада, 2005. – 360 с. – ISBN 966-95580-6-9.
26. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 11–19.
27. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – Москва : Экономистъ, 2006. – С. 342–357. – ISBN 978-5-9776-0438-3.
28. Барихин А. Б. Экономика и право: энциклопедический словарь / А. Б. Барихин. – Москва : Книжный мир, 2000. – С. 327. – ISBN 5-8041-0069-6.
29. Барулин С. В. Налоговый менеджмент : учебник / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – Москва : Омега-Л, 2007. – 272 с. – ISBN 978-5-365-00752-9.
30. Барулин С. В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин. – Москва : Экономистъ, 2006. – 295 с. – ISBN 5-98118-150-8.
31. Березянюк Т. В. Проблеми корпоративного менеджменту національної трансінформаційної економіки / Т. В. Березянюк // Вісник Хмельницького нац. ун-ту – 2010. – № 2. – Т. 2. – С. 161–164.
32. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – Київ : ЦУЛ, 2010. – 288 с. – ISBN 978-966-364-828-6.
33. Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин ; под ред. канд. юрид. наук. А. В. Брызгалина. – Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2007. – 324 с. – ISBN 978-5-94879-741-0.
34. Букина Г. Н. Корпоративный налоговый менеджмент как неотъемлемая составляющая стратегии управления бизнесом [Текст] / Г. Н. Букина // Всероссийский экономический журнал. – 2007. – № 1. – С. 4–6.
35. Бюджет України 2016 : статистичний збірник. – Київ : Міністерство фінансів України, 2017. – 315 с.
36. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – Київ : Ірпінь ; ВТФ «ПЕРУН», 2004. – 941 с. – ISBN 966-569-013-2.
37. Виклюк М. І. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України / М. І. Виклюк, Ю. Є. Мостіпан // Фінансовий простір. – 2013. – № 3 (11). – С. 14–21.

38. Вишневский В. П. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. П. Вишневский, А. С. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96–108.

39. Воронкова О. М. Основы налогового менеджмента : учеб. пособ. / О. Н. Воронкова. – Ирпень : Нац. ун-тет ГНС Украины. – 2008. – 160 с. – ISBN 978-966-337-111-5.

40. Гунякова А. А. Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента (на промышленном предприятии) : дис. ... канд. эконом. наук / А. А. Гунякова. – Уфа : ГОУ ВПО Уфимский государственный авиационный технический университет, 2010. – 25 с.

41. Дмитренко Е. С. Теоретико-правова систематизація санкцій за правопорушення у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування / Е. С. Дмитренко // Адвокат. – 2006. – № 3. – С. 10–14.

42. Дроздовська О. С. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України / О. С. Дроздовська, О. В. Озерчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 10. – С. 44–50.

43. Евстигнеев Е. Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России : монография / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – Москва : ИНФРА-М, 2012. – 269 с. – ISBN 978-5-16-005597-8.

44. Есенеєв М. М. Формирование и развитие налогового менеджмента организации [Текст] : дис. ... канд. экон. наук / М. М. Есенеєв. – Ростов-на-Дону ; ГОУ ВПО Ростовский гос. экономический ун-т, 2010. – 25 с.

45. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования / С. В. Жестков. – Москва : Академический правовой университет, 2002. – 141 с. – ISBN 5-94073-040-X.

46. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине / В. П. Завгородний. – Киев : А.С.К., 2000. – 640 с. – ISBN 966-539-227-1.

47. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2012. – 1072 с. – ISBN 978-617-607-139-6.

48. Зазвонова Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Л. А. Зазвонова, Ф. Ф. Фомин. – Киев : Изд-во Европ. ун-та, 2003. – 265 с. – ISBN 966-301-030-4.

49. Зайков В. П. Государственный налоговый менеджмент: идентификация и налоговая политика : монография / В. П. Зайков. – Краснодар : КубГАУ, 2013. – 195 с. – ISBN 5-98991-006-1.

50. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы : учеб. пособ. / Н. Г. Иванова, Е. А. Вайс, И. А. Кацюба и др. – Санкт-Петербург : Питер, 2001. – 304 с. – ISBN 5-318-00168-8.

51. Каламбет С. В. Теоретичні основи механізму перекладання податків / С. В. Каламбет, В. О. Галаганов, Р. С. Василишин // Причорноморські економічні студії. – 2016. – № 10. – С. 196–200.

52. Капканщиков С. Г. Государственное регулирование экономики : учеб. пособ. / С. Г. Капканщиков. – Москва : КНОРУС, 2009. – 416 с. – ISBN 978-5-406-04724-8.

53. Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики : учеб. пособ. для вузов / И. В. Караваева. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 216 с. – ISBN 5-238-00173-8.

54. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс ; пер. с англ. – Москва : Прогресс, 1978. – 494 с.

55. Классика экономической мысли : [сочинения] / В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо и др. ; пер. с англ. – Москва : ЭКСМО-Пресс, 2000. – 896 с. – ISBN 5-04-005830-6.

56. Климаш Н. І. Бюджетна система : навч. посіб. / Н. І. Клімаш, К. В. Багацька, Н. І. Дем'яненко ; за ред. Т. А. Говорушко. – Львів : «Магнолія 2006», 2014. – 296 с. – ISBN 978-617-574-099-6.

57. Козлов Ю. М. Административные правоотношения / Ю. М. Козлов. – Москва : Юридическая литература, 2006. – 184 с. – ISBN 978-5-7975-0758-1.

58. Коцупатрий М. М. Податковий облік і звітність / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, В. В. Мельничук. – Київ : КНЕУ, 2006. – 312 с. – ISBN 978-966-2380-43-9.

59. Крисоватий А. І. Податковий облік / А. І. Крисоватий, А. Я. Кизима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

60. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2005. – 371 с. – ISBN 966-7952-44-4.

61. Крысоватый А. И. Налоговый менеджмент : учеб. пособ. / А. Крысоватый, Я. Кизима. – Москва : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

62. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: у 6-ти т., Т.1 : Генезис налогового регулирования / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2002. – Ч.1. – 665 с. – ISBN 966-95754-6-X.

63. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності : монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – Київ : ННЦ ІАЕ, 2007. – 252 с.
64. Лескова А. Акцизное обложение: ретроспективный взгляд / А. Лескова // Финансы. – 2001. – № 4. – С. 22–25.
65. Леушев А. А. Эффективность корпоративного налогового менеджмента в коммерческих банках и его совершенствование : автореф. дис. ... канд. эконом. наук : спец. № 08.00.10 / А. А. Леушев. – Москва, 2008. – С. 10–11.
66. Лютий І. Соціальні пріоритети фіскальної політики в посткризовий період / І. Лютий, Д. Осецька // Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2014. – № 1(154). – С. 28–33.
67. Маглаперідзе А. С. Податковий менеджмент : навч. посіб. / А. С. Маглаперідзе, В. В. Храпкіна. – Київ : ЦУЛ, 2008. – 328 с. – ISBN 978-966-364-693-0.
68. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 511 с. – ISBN 5-238-01127-X.
69. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / И. А. Майбуров. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с. – ISBN 978-5-238-01721-1.
70. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учеб. пособ. / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 422 с. – ISBN 978-5-238-01721-1.
71. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика : В 2 т. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; пер. с англ. – Т. 2. – Москва : Республика, 1992. – 393 с.
72. Маринець В. П. Податковий менеджмент у системі управління фінансами на сучасному підприємстві / В. П. Маринець // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 1. – С. 4–11.
73. Маркс К. Капитал: критика политической экономии. В 3 т. Т. 1 / К. Маркс. – Москва : ЭКСМО. – 2016. – 1200 с. – ISBN 978-5-699-95085-0.
74. Мартиненко В. П. Основні напрями розвитку оподаткування доходів фізичних осіб / В. П. Мартиненко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 70–74.
75. Мельник П. В. Развитие податковой системы в переходной экономике / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с. – ISBN 966-7257-80-0.

76. Милль Дж. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии / Дж. Милль. – Москва : Эксмо, 2007. – 1040 с. – ISBN 978-5-699-19313-4.

77. Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – Санкт-Петербург : Питер, 2006. – С. 28. – ISBN 978-5-388-00532-8.

78. Недюха М. Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців / М. Недюха, М. Задояний // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С. 6–10.

79. Ойкен В. Основы национальной экономии / В. Ойкен; Общ. ред. В. С. Автономова, В. П. Гутника, К. Херрманн-Пиллата ; пер. с нем. – Москва : Экономика, 1996. – 351 с. – ISBN 5-282-01849-7.

80. Основы налогового права / под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 384 с. – ISBN 966-8202-03-1.

81. Основы налогового права : учеб.-метод. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Инвест Фонд, 1995. – 496 с. – ISBN 5-88103-008-7.

82. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации / В. Г. Пансков. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – С. 50. – ISBN 5-7709-0379-1

83. Петти, У. (В.). Экономические и статистические работы : пер. с англ. / У. (В.) Петти; авт. предисл. Д. Розенберг ; пер. с англ. М. Смита. – Москва : Государственное социально-экономическое издательство, 1940. – 324 с.

84. Піскова А. С. Визначення ефекту від підвищення соціальних гарантій (розміру мінімальної заробітної плати) / А. С. Піскова, Т. С. Єдинак // I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки». – Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла». – 2017. – С. 355–357.

85. Поліщук В. С. Порядок оподаткування окремих видів доходів фізичних осіб / В. С. Поліщук // Зб. наук. праць Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту. – 2013. – Вип. 21. – С. 152–157.

86. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України № 4014-VI від 04.11.2011 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 24. – С. 248–253.

87. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України № 1588 від 9.12.2011 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 1. – С. 870–876.

88. Про створення інспекцій по роботі з великими платниками податків : Наказ Державної податкової адміністрації України № 226 від 28.04.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21. – С. 124–128.

89. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В. М. Пушкарева. – Москва : ИНФРА-М, 2005. – 192 с. – ISBN 5-279-02390-6.

90. Реформування податкової служби – справа невідкладна / О. М. Бандурка, О. П. Угровецький // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 25–29.

91. Рудая М. І. Посилення фіскальної ефективності податку з доходів фізичних осіб / М. І. Рудая // Вісник Сумського нац. аграрного ун-ту. – 2008. – № 1. – С. 118–124.

92. Синчак В. П. Формування попиту та пропозиції на продукцію молокопереробних підприємств при зміні податкового навантаження з ПДВ / В. П. Синчак, Т. А. Самаричева // Облік і фінанси. 2016. – № 1 (71). – С. 124–131.

93. Сідельникова Л. П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Фінанси України. – 2015. – № 9. – С. 45–60.

94. Скворцов М. Н. Налоговый менеджмент. У 10-х кн. Кн. 2: Налоговый менеджмент в условиях становления и развития рыночной экономики / под ред. В. П. Давыдовой; Центр переподготовки и повышения квалификации руководящих кадров органов государственной налоговой службы Украины. – Киев : Кондор, 2007. – 416 с. – ISBN 978-966-351-150-4.

95. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика. В 10 кн. Кн. 1: От стагнации к стабилизации / Н. Н. Скворцов. – Москва : Высшая школа, 2002. – 222 с. – ISBN 966-642-115-1.

96. Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс ; пер. с англ. – Москва : Изд. «Весь Мир», 2003. – 274 с. – ISBN 577770188-4.

97. Соколовська А. М. Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 12–31.

98. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – Київ : Знання-Прес, 2004. – 454 с. – ISBN 966-95186-8-7.

99. Сэй Ж.- Б. Трактат по политической экономии / Ж.- Б. Сэй. – Москва : Директ-Медиа, 2007. – 67 с.

100. Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с. – ISBN 5-9614-0011-5.

101. Тулуш Л. Д. Формування механізму оподаткування доходів від ведення особистого селянського господарства / Л. Д. Тулуш // Наук. вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1(48). – С. 144–151.

102. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под ред. А. Г. Грязновой. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 605 с. – ISBN 5-279-02306-X.

103. Финансовый мир / под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – Москва : Проспект, 2002. – С. 360. – ISBN 978-5-7986-0094-6.

104. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія. У 3-х т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – Т. 3. – 2013. – 672 с. – ISBN 978-966-2380-65-1.

105. Фінанси : підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – Київ : Знання, 2008. – 611 с. – ISBN 978-966-346-964-5.

106. Черник Д. Г. Основы налоговой системы : учебник для вузов / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 511 с. – ISBN 5-279-01886-4.

107. Черник Д. Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. – Москва : Изд. «Юрайт», 2014. – 364 с. – ISBN 978-5-534-03374-8.

108. Чижевська Л. В. Словник економічних термінів: економічна теорія, бухгалтерський облік / Л. В. Чижевська, Д. Л. Лозинський ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 160 с. – ISBN 978-966-683-308-5.

109. Чижова Т. В. Сутність і значення податку на доходи фізичних осіб у формуванні фінансових ресурсів регіону [Електронний ресурс]

/ Т. В. Чижова, І. А. Сисоєнко // Наук. вісник Херсонського держ. ун-ту. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 8 (1). – С. 178–180.

110. Шевченко Р. Ю. Розвиток оподаткування доходів фізичних осіб в умовах упровадження Податкового кодексу України / Р. Ю. Шевченко // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 4. – С. 11–19.

111. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – Москва : Статут, 2002. – 555 с. – ISBN 5-8354-0112-4.

112. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2001. – 576 с. – ISBN 5-16-000273-1.

113. Эрхард Л. Благосостояние для всех / Л. Ерхард. – Москва : Начала-Прес, 1991. – 336 с. – ISBN 5-86256-001-7.

Інформаційні ресурси

114. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за січень-вересень 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iii_2017_monitoring_ukr_0.pdf.

115. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України № 569 від 16.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>.

116. ДФС озвучила заборгованість по відшкодуванню ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://minfin.com.ua/ua/2017/10/03/30260975/>.

117. Звіти про виконання місцевих бюджетів України за 2010 – 2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

118. Ключові зміни в реформуванні податкової системи України: реалії та перспективи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/125.pdf.

119. Мартиненко В. П. Податковий менеджмент суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки / В. П. Мартиненко // Проблеми оподаткування суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Aprer/2010_6_2/4.pdf.

120. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://tax.gov.ua>.

121. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

122. Офіційний сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу : <https://www.mof.gov.ua/uk>.

123. Питання державних податкових адміністрацій : Указ президента України № 1013/96 від 30.10.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1013/96>.

124. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>.

125. Податкове планування поглядом юристів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urist.org.ua/issue/crime/105252210206>.

126. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

127. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

128. Про акцизний збір : Закон України № 1996-XII від 18.12.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1996-12/ed19921226>.

129. Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні : Закон України № 783-14 від 5.02.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/83/98-%D0%B2%D1%80>.

130. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р. : Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.

131. Про внесення змін до рішення 4 сесії Харківської міської ради 6 скликання від 12.01.2011 р. № 126/11 «Про врегулювання питань справляння податків на території міста Харкова відповідно до норм Податкового кодексу України» : Рішення Харківської міської ради 7 скликання

№ 112/16 від 13.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/rishennya-kharkivskoi-miskoi-radi-7-sklikannya-pro-vnesennya-zmin-do-rishennya-4-sesii-kharkivskoi-miskoi-radi-6-sklikannya-vid-12012011-12611pro-vregulyuvannya-pitan-spravlyannya-podatkiv-na-teritorii-mista-kharkova-vidpovidno-do-norm-podat-kovogo-kodeksu-ukraini-vid-13012016-11216-49143.html>.

132. Про внесення змін до рішення 17 сесії Харківської міської ради 7 скликання від 20.12.2017 р. № 850/17 «Про бюджет міста Харкова на 2018 рік» : Рішення Харківської міської ради № 977/18 від 21.02.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.city.kharkov.ua/ru/document/rishennya-17-i-sesii-kharkivskoi-miskoi-radi-7-go-sklikannya-vid-20122017-85017-pro-byudzhet-mista-kharkova-na-2018-rik-52282.html>.

133. Про внесення змін до Указу Президента України від 3.07.1998 р. № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» : Указ президента України № 746/99 від 28.06.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/746/99>.

134. Про внесення змін до Указу Президента України від 12.06.1995 р. № 436 : Указ президента України № 491/99 від 11.05.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/491/99#Text>.

135. Про державну податкову службу в Україні : Закон України № 509-XII від 04.12.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981-2011-%D0%BF>.

136. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України № 236 від 21.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

137. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ президента України № 726/2012 від 24.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.

138. Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні : Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України № 30 від 18.01.1996 р. [Електронний ресурс] : Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0034-96#Text>.

139. Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів) : Постанова Кабінету Міністрів України № 1278 від 23.11.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1278-2011-%D0%BF#Text>.

140. Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : Постанова Кабінету Міністрів України № 831 від 16.11.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/831-2016-%D0%BF#Text>.

141. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : Постанова КМУ № 1251 від 27.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>.

142. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України № 1246 від 29.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF/paran9#n9>.

143. Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України № 68 від 22.02.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/68-2016-%D0%BF>.

144. Про затвердження Порядку надання документів для застосування податкової соціальної пільги : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF>.

145. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 866 від 30.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63085.html>.

146. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України № 21 від 28.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.

147. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : Наказ Міністерства фінансів України № 4 від 13.01.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>.

148. Про затвердження форми податкової декларації з екологічного податку : Наказ Міністерства фінансів України № 715 від 17.08.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>.

149. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) : Наказ Міністерства фінансів України № 560 від 16.06.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0783-15#Text>.

150. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Наказ Міністерства фінансів України № 408 від 10.04.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15#Text>.

151. Про затвердження форми податкової декларації з рентної плати : Наказ Міністерства фінансів України № 719 від 17.08.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1051-15>.

152. Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку : Наказ Міністерства фінансів України № 415 від 10.04.2015 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15#Text>.

153. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : Наказ Міністерства фінансів України № 859 від 2.10.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15>.

154. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ Міністерства фінансів України № 1307 від 31.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>.

155. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ президента України № 141/2013 від 18.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>.

156. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21.05.97 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.

157. Про оподаткування доходів підприємств і організацій : Закон України № 2146-XII від 21.02.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.

158. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ президента України № 1085/2010 від 9.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

159. Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні : Закон України № 875-XII від 21.03.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/875-12>.

160. Про податки з підприємств, об'єднань та організацій : Закон СРСР № 1560-I від 14.06.1990 р. // Відомості З'їзду народних депутатів СРСР і Верховної Ради СРСР – 1990. – № 27. – С. 522.

161. Про податок на додану вартість : Декрет Кабінету Міністрів України № 14–92 від 26.12.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/14-92>.

162. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97-ВР від 3.04.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80>.

163. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України № 1306-XII від 05.07.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show /1306-12>.

164. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show /1251-12>.

165. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ президента України № 727/98 від 03.07.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.

166. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України

№ 760/96 від 22.08.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/760/96>.

167. Про утворення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради міністрів УРСР № 74 від 12.04.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF>.

168. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України № 981 від 21.09.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981-2011-%D0%BF>.

169. Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України № 229 від 20.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/229-2013-%D0%BF>.

170. Проект Закону про Державний бюджет України на 2018 р. № 7000 від 15.09.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551.

171. Стосовно розрахунку акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами : Лист Державної фіскальної служби України № 26231/6/99-99-19-03-03-15 від 08.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/65445.html>

172. Тредіт В. Є. Податковий облік ПДФО та порядок розрахунку нарахувань і утримань із заробітної плати в 2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4105>.

173. Украинский ресурс по безопасности – Режим доступа : <http://kiev-security.org.ua/b/x232/ch8p1.shtml#2>.

174. Croatia Increasing VAT Registration Threshold Effective January 1, 2018 [Electronic resource]. – Access mode : <https://tax.sovos.com/value-added-tax-2/croatia-increasing-vat-registration-threshold-effective-january-1-2018>.

175. Danish VAT-Rates & Registration [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.vatglobal.com/countries/denmark>.

176. Estonia VAT registration threshold [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.vatlive.com/vat-news/estonia-vat-registration-threshold/>.

177. German VAT-Rates & Registration [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.vatglobal.com/countries/germany>.

178. Government finance statistics – Summary tables. Data 1995 – 2015 [Electronic resource] // Statistical books. – Eurostat. – 2016 edition. – 147 p – Access mode : <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7331820/KS-EK-16-001-EN-N.pdf>.

179. In what cases you must register as VAT payer in Latvia? [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.company-taxes.info/value-added-tax-in-latvia/in-what-cases-you-register-vat-payer-lat>.

180. Laffer Arthur. The Laffer curve: Past, Present, and Future [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.heritage.org/research/Taxes/bg1765.cfrn>.

181. Registration for VAT purposes [Electronic resource]. – Access mode : <http://taxguide.lt/registration-for-vat-purposes>.

182. Sweden has proposed introducing a VAT registration threshold for resident companies from 2017 onward [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.essentiaglobalservices.com/sweden-has-proposed-introducing-a-vat-registration-threshold-for-resident-companies-from-2017-onward>.

183. Switzerland. VAT registration [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.vatlive.com/country-guides/europe/switzerland>.

184. Taxation Trends In The European Union – 2017 [Electronic resource]. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf.

185. Taxes at A Glance 2013 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/taxes_at_a_glance_2013.pdf.

186. UKRAINE: SELECTED ISSUES (2017) [Electronic resource] : Country Report – No. 17/84 / International Monetary Fund, Washington, D. C. – April 2017 – Access mode : <http://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2017/04/04/UkraineSelected-Issues-44799>.

187. VAT registration [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.gov.uk/vat-registration/when-to-register>.

188. VAT registration in France [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.lawyersfrance.eu/vat-in-france>.

189. When do you need VAT registration in Hungary or in other state? [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.intertaxpro.hu/en/newsroom/vat-value-added-tax/item/297-do-you-need-vat-registration-in-hungary-or-elsewhere>.

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи податкової системи України та основні непрямі податки	5
1. Сутність і види податків	5
1.1. Сутність податків та їх ознаки	5
1.2. Історичні аспекти виникнення та розвитку податків	10
1.3. Функції податків	15
1.4. Елементи податків	19
1.5. Класифікація податків і зборів	30
Практична частина	35
2. Податкова політика в системі державного регулювання економіки	37
2.1. Сутність, мета та завдання податкової політики	37
2.2. Принципи податкової політики	42
2.3. Типи та методи податкової політики	46
2.4. Концепції податкової політики в системі державного регулювання економіки	52
Практична частина	58
3. Організація податкової системи	61
3.1. Поняття податкової системи як економічна категорія	61
3.2. Взаємозв'язок податкової системи та податкової політики держави	66
3.3. Принципи побудови податкової системи	70
Практична частина	73
4. Контролюючі органи в сфері оподаткування	77
4.1. Еволюція контролюючих органів у сфері оподаткування	77
4.2. Структура Державної фіскальної служби України	83
4.3. Функції та завдання органів Державної фіскальної служби України	85
4.4. Права, обов'язки та відповідальність органів Державної фіскальної служби України	89
Практична частина	91
5. Податковий менеджмент	94
5.1. Поняття «податковий менеджмент». Його структура, цілі, завдання та функції	94

5.2. Державний податковий менеджмент. Характеристика його складових	98
5.3. Корпоративний податковий менеджмент. Характеристика його складових	100
Практична частина	105
6. Податок на додану вартість.....	109
6.1. Сутність і роль податку на додану вартість у податковій системі України	110
6.2. Платники податку на додану вартість	113
6.3. Об'єкт і база оподаткування	119
6.4. Ставки податку та порядок його обчислення.....	123
6.5. Податкова документація з податку на додану вартість	132
Практична частина	137
7. Акцизний податок.....	140
7.1. Сутність і роль акцизного податку в податковій системі України	141
7.2. Еволюція підакцизних товарів в Україні	144
7.3. Платники, об'єкт і база оподаткування акцизним податком.....	149
7.4. Ставки акцизного податку. Порядок обчислення акцизного податку	157
7.5. Марки акцизного податку	164
7.6. Податкова документація з акцизного податку та порядок його сплати	167
Практична частина	169
8. Мито.....	172
8.1. Економічна сутність мита.....	172
8.2. Поняття, принципи та методи визначення митної вартості.....	175
8.3. Види та ставки мита.....	179
8.4. Порядок справляння та сплати мита	181
8.5. Податкова документація з мита	183
Практична частина	185
9. Перекладання податків.....	188
9.1. Поняття «перекладання податків». Види перекладання податків	189

9.2. Еластичність податкової системи. Співвідношення прямого та непрямого оподаткування	193
9.3. Проблеми розподілу податкового тягаря.....	197
Практична частина	201
Розділ 2. Основні прямі податки й інші податки та збори	205
10. Податок на прибуток підприємств	205
10.1. Сутність і роль податку на прибуток підприємств у податковій системі України	206
10.2. Елементи податку на прибуток підприємств.....	210
10.3. Порядок амортизації необоротних активів	223
10.4. Податкові різниці	227
Практична частина	234
11. Податок на доходи фізичних осіб.....	238
11.1. Сутність і роль податку на доходи фізичних осіб у податковій системі України	239
11.2. Елементи податку на доходи фізичних осіб	244
11.3. Податкова соціальна пільга	248
11.4. Податкова знижка.....	260
11.5. Оподаткування окремих видів доходу	266
11.6. Податкова документація для платників податків і податкових агентів	272
Практична частина	275
12. Плата за ресурси та послуги	278
12.1. Структура ресурсних платежів та їх роль у податковій системі України	278
12.2. Елементи рентної плати	280
12.3. Податкова звітність з рентної плати та порядок її надання.....	297
12.4. Екологічний податок: елементи, порядок справляння та сплати	299
Практична частина	307
13. Майнові податки та збори.....	311
13.1. Структура майнових податків і зборів	311
13.2. Елементи податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.....	312
13.3. Елементи плати за землю	316
13.4. Елементи транспортного податку	321

Практична частина	323
14. Місцеві податки та збори	325
14.1. Структура місцевих податків і зборів та їх роль у податковій системі України	325
14.2. Елементи туристичного збору	327
14.3. Елементи збору за місця для паркування транспортних засобів	329
Практична частина	332
15. Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва	335
15.1. Еволюція спрощеної системи оподаткування в Україні	336
15.2. Платники єдиного податку та порядок їх переходу на спрощену систему оподаткування	340
15.3. Порядок визначення доходу	347
15.4. Порядок обчислення та сплати єдиного податку	351
15.5. Податкова документація з єдиного податку.....	355
Практична частина	361
16. Ухилення від податків	366
16.1. Поняття «ухилення від оподаткування» та основні характеристики ухилення від оподаткування	366
16.2. Види та причини податкових правопорушень	372
16.3. Види відповідальності за порушення податкового законодавства	379
Практична частина	383
Рекомендована література.....	387
Основна	387
Додаткова	388
Інформаційні ресурси	396

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Іванов Юрій Борисович
Тищенко Вікторія Федорівна
Найденко Олексій Євгенович та ін.

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *В. Ф. Тищенко*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Н. В. Грінченко*

План 2018 р. Поз. № 18-ЕНП. Обсяг 408 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*