

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

За загальною редакцією
доктора економічних наук І. С. Волохової
кандидата економічних наук О. Ю. Дубовик

*Рекомендовано
Одеським національним економічним університетом
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Харків 2019

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 7 від 26 березня 2019 року)*

Рецензенти:

Немченко В. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

Опарін В. М. – доктор економічних наук, професор кафедри фінансів Київського національного економічного університету;

Рогов Г. К. – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова.

Авторський колектив:

Богатирьова Є.М. (розділ 13); **Васютинська Л.А.** (розділ 2 у співавторстві зі Слатвінською М.О.); **Велисар Т.І.** (п. 9.1); **Волкова О.Г.** (п. 6.2); **Волохова І.С.** (передмова, розділ 7, п. 9.2); **Волохова М.П.** (розділ 5); **Дубовик О.Ю.** (розділ 1, п. 6.1, 6.4, 11.2); **Кир'язова Т.О.** (п. 6.3, 6.5); **Коцюрубенко Г.М.** (розділ 10); **Логвіновська С.І.** (п. 11.1); **Луценко І.С.** (розділ 3); **Мартинюк І.В.** (розділ 8); **Слатвінська М.О.** (розділ 2 у співавторстві з Васютинською Л.А., розділ 4); **Хомутенко А.В.** (розділ 12 у співавторстві з Хомутенко В.П.); **Хомутенко В.П.** (розділ 12 у співавторстві з Хомутенко А.В.)

Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с.

ISBN 978-617-7645-53-4

У навчальному посібнику систематизовано теоретичні основи функціонування податкової системи в цілому та висвітлено специфіку побудови податкової системи України, зокрема згідно з Податковим кодексом. Визначено механізми розрахунку податків.

Навчальний посібник підготовлено на основі освітньо-професійної програми дисципліни «Податкова система». Розраховано на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, викладачів, працівників фінансових служб, управлінців та на широке коло читачів.

ISBN 978-617-7645-53-4

© Волохова І.С., Дубовик О.Ю., 2019

ЗМІСТ

Передмова	6
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ	8
1.1. Еволюція податків.....	8
1.2. Концепції розвитку теорій податків.....	16
1.3. Сутність і види податків.....	34
Питання для обговорення та самоконтролю.....	46
Тести.....	46
Розділ 2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА	50
2.1. Сутність та організація податкової системи.....	50
2.2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи.....	57
2.3. Облік платників податків.....	66
Питання для обговорення та самоконтролю.....	76
Тести.....	77
Розділ 3. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ	80
3.1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки.....	80
3.2. Стратегія і тактика податкової політики.....	90
3.3. Оцінювання ефективності податкової політики.....	96
Питання для обговорення та самоконтролю.....	104
Тести.....	105
Розділ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ	110
4.1. Поняття і функції податкового механізму.....	110
4.2. Характеристика елементів податкового механізму.....	118
Питання для обговорення та самоконтролю.....	127
Тести.....	128
Розділ 5. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ	133
5.1. Податок на додану вартість.....	136
5.2. Акцизний податок.....	147
5.3. Мито.....	157
Питання для обговорення та самоконтролю.....	164

Тести.....	165
Розділ 6. ПРИБУТКОВІ ПОДАТКИ І ВНЕСКИ.....	169
6.1. Податок на прибуток підприємств.....	170
6.2. Трансфертне ціноутворення.....	188
6.3. Податок на доходи фізичних осіб.....	200
6.4. Військовий збір.....	211
6.5. Єдиний соціальний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.....	214
Питання для обговорення та самоконтролю.....	219
Тести.....	221
Розділ 7. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ.....	227
7.1. Сутність та принципи місцевого оподаткування.....	227
7.2. Особливості справляння місцевих податків.....	230
7.3. Порядок стягнення місцевих зборів.....	248
Питання для обговорення та самоконтролю.....	250
Тести.....	251
Розділ 8. ПРИРОДНО-РЕСУРСНІ ПЛАТЕЖІ.....	255
8.1. Екологічний податок.....	256
8.2. Рентна плата.....	262
8.2.1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин.....	263
8.2.2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов’язаних з видобуванням корисних копалин.....	267
8.2.3. Рентна плата за спеціальне використання води.....	269
8.2.4. Рента плата за спеціальне використання лісових ресурсів.....	271
8.2.5. Рента плата за користування радіочастотним ресурсом України.....	273
8.2.6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.....	276
Питання для обговорення та самоконтролю.....	278
Тести.....	279
Розділ 9. ІНШІ ЗБОРИ І НЕПОДАТКОВІ ПЛАТЕЖІ.....	283
9.1. Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.....	283

9.2. Неподаткові платежі в доходах бюджетів України.....	290
Питання для обговорення та самоконтролю.....	301
Тести.....	302
Розділ 10. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ У СПЕЦІАЛЬНИХ (ВІЛЬНИХ) ЕКОНОМІЧНИХ ЗОНАХ.....	305
10.1. Характеристика спеціальних (вільних) економічних зон.....	305
10.2. Офшорні зони як різновид вільних економічних зон.....	310
Питання для обговорення та самоконтролю.....	314
Тести.....	314
Розділ 11. УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ..	317
11.1. Сутність подвійного оподаткування.....	317
11.2. Організаційно-законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування.....	321
Питання для обговорення та самоконтролю.....	327
Тести.....	328
Розділ 12. ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	330
12.1. Теоретичні аспекти податкової оптимізації та ухилення від сплати податків.....	330
12.2. Способи ухилення від сплати податків в Україні.....	335
12.3. Методи визначення та класифікація податкових ризиків, пов'язаних із ухиленням від сплати податків.....	342
12.4. Фінансово-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків.....	346
Питання для обговорення та самоконтролю.....	356
Тести.....	357
Розділ 13. ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ.....	361
13.1. Оцінка ефективності податкової системи.....	361
13.2. Податкове навантаження.....	369
13.3. Проблеми податкової системи України.....	377
Питання для обговорення та самоконтролю.....	383
Тести.....	384
Рекомендована література.....	388

ПЕРЕДМОВА

Головною потребою сучасності є забезпечення збалансованого та стійкого розвитку всіх сфер суспільства, гармонізація інтересів різних верств населення, побудова міцної економічної основи для інтеграції України у світовий економічний простір. Важливе значення у цьому процесі відводиться податковій системі, яка не лише має забезпечувати державу необхідними фінансовими ресурсами, а й сприяти вирішенню першочергових потреб економіки.

Наразі податкова система України є дуже складною та неефективною. Вона досі не позбавлена цілої низки проблем, серед яких особливо слід визначити нерівномірність податкового навантаження, фіскальну спрямованість податкових інструментів, нестабільність податкового законодавства, неефективність податкових пільг та інші численні проблеми. Все це не лише не сприяє розвитку економіки, а навіть заважає її модернізації та оновленню. Зазначене свідчить про потребу реформування діючої податкової системи та перетворення її з фіскального на регулюючий інструмент реалізації загальної соціально-економічної стратегії держави.

Податкова система повинна стимулювати оновлення виробництва, розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності, що потребує суттєвих змін у стратегії податкової політики держави.

Метою вивчення дисципліни «Податкова система» є надання студентам належних теоретичних та практичних знань з основ функціонування податкової системи України. Саме тому зміст і структура навчального посібника «Податкова система» логічно та послідовно викладає матеріали щодо теоретичних та практичних засад функціонування податкової системи. Так, у посібнику ґрунтовно та доступно розглянуто теоретичні засади оподаткування; сутність та організаційне забезпечення функціонування податкової системи; питання податкової політики та податкового механізму як передумов реформування податкової системи; механізм розрахунку та сплати непрямих, прибуткових, місцевих податків та зборів, природно-ресурсних платежів та інших податків та неподаткових платежів бюджетів всіх рівнів. Особливу увагу приділено питанням ухилення від подвійного оподаткування та податковій оптимізації. Крім того, визначено методіку оцінювання ефективності податкової системи та окреслено проблеми діючої податкової системи України.

Наприкінці кожної теми наводяться питання для обговорення та самоперевірки, а також тестові завдання. Це сприятиме кращому засвоєнню інформації студентами та допоможе при їх самостійній роботі з опанування дисципліни.

Завершується навчальний посібник списком рекомендованої для вивчення літератури.

Таким чином, навчальний посібник має теоретичне та практичне значення та сприятиме кращому засвоєнню студентами набутих знань та навичок при вивченні дисципліни «Податкова система». Навчальний посібник допоможе студентам оволодіти чинною законодавчою базою з оподаткування; засвоїти механізми розрахунків основних податків, зборів та обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів України; набути навички розрахунку та сплати окремих податків та зборів; проводити оцінювання ефективності податкової системи країни тощо.

Автори висловлюють щиру подяку рецензентам за цінні зауваження та рекомендації щодо структури та змісту навчального посібника, а також вдячність колегам за підтримку.

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

Основні терміни і поняття: податок, податкова система, бюджет, теорії податків, функції податків, класифікація податків

1.1. Еволюція податків

Виникнення та становлення податків і оподаткування пов'язано з соціально-економічним розвитком держави і суспільства. Різні науковці по-різному ставляться до визначення періодів еволюції податків, виходячи з їх економічного змісту, функцій, які вони виконують, співвідношення прямих та непрямих податків тощо (таблиця 1.1). Найбільш поширеним уявленням сьогодні є існування трьох етапів розвитку податків: перший етап охоплює стародавній світ і початок середніх віків, другий – XVI – XVIII ст., третій етап припадає на XIX ст. і продовжується по наші часи.

Перший етап пов'язаний із зародженням оподаткування. Він характеризується нерозвиненістю і випадковим характером податків. Основним джерелом доходів держави були не податки, а здобич, отримана у війнах, контрибуції, данина з переможених народів, дарування, добровільні підношення.

Історичні підвалини виникнення податків було закладено ще у стародавні часи, коли державні утворення перебували в процесі формування. На ранніх стадіях існування людства саме жертвоприношення були першими податками. З одного боку, первісні люди намагалися задобрити Бога, з іншого – формували резерв зі здобичі, частини врожаю, який використовувався племенем у разі настання будь-яких форс-мажорних обставин. Однак жертвоприношення не було заснованим виключно на добровільних засадах і, таким чином, становилося примусовою виплатою або податком.

У рабовласницькому ладі податки мали переважно натуральну форму. Вони стягувалися у вигляді оброку, трудових повинностей, участі у певних суспільних заходах (спортивних змаганнях, озброєння бойових кораблів, участь у військових походах). Більшість податків запроваджувалася винятково у випадку військових дій, тоді як у мирні часи населення податки майже не сплачувало. При цьому, у разі перемоги платнику повертався його внесок частиною отриманої здобичі.

Таблиця 1.1

Підходи науковців до періодизації становлення та розвитку податків

Дослідники	Періоди розвитку податків	Характеристика періодів
Селігман Е. [96]	I етап	Переважання ідеї дару
	II етап	Проведення паралелі між податком і проханням держави про підтримку
	III етап	Закріплення ідеї допомоги, що надається державі
	IV етап	Поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій громадянин відмовляється від коштів в інтересах суспільного блага
	V етап	Домінування ідеї обов'язку сплати податку
	VI етап	Поява ідеї примусу з боку держави
	VII етап	Виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника
Хайнрайх Х. [180]	I стадія	Домінування неподаткових доходів держави. 3 податкових платежів переважачими є традиційні натуральні прямі податки
	II стадія	На перший план виходять непрямі податки, особливо мито на зовнішню торгівлю
	III стадія	Слабка роль традиційних прямих податків
	IV стадія	Головна роль належить внутрішнім акцизам та податку на продаж, які витіснили мито

Продовження таблиці 1.1

	V стадія	Основою податкових систем стають прямі податки на особисті доходи і прибуток корпорацій
Мастрейв Р. [123]	рання стадія	Головним елементом податкової системи виступає поземельний податок. Набувають поширення окремі акцизи та фіскальні монополії. З'являється податок на заробітну плату. Найбільш ефективним стає митне оподаткування зовнішньої торгівлі
	пізня стадія	Значне розширення об'єктів оподаткування, вдосконалення його форм та методів. Зростання впливу на бюджетно-податкову систему економічних, соціально-політичних, ідеологічних факторів. Прибуткове оподаткування будується під впливом вимог принципу рівності з урахуванням подальшої централізації функцій державного управління. Ідея податкової справедливості поширюється і на сферу непрямих податків.
Янжул І. І. [199]	I етап: стародавній світ – початок середньовіччя	Нерозвиненість та випадковий характер податків. Переважання неподаткових доходів.
	II етап: XVI – XVIII ст.	Податки починають виступати в якості постійного джерела фінансування доходів держави. Поява великої кількості нових податків. Основна роль відводиться непрямими податкам.
	III етап: XIX ст. – наші часи	Податки перетворюються на основне джерело державних доходів. Виникають більш зрілі та удосконалені форми оподаткування. Формуються податкові системи, які включають відносно невелику кількість найбільш ефективних у фінансовому і соціальному відношенні податків.

У ті часи з'явилися податки спочатку у розмірі 1/6 від виробленого продукту (за правління шумерського царя Нарам-Суена), а потім вже церковна (податок на користь церкви) та «світська» десятина (податок на користь впливових князів). Під десятиною розумілася десята частина зі всього, що добувала своєю працею людина: «Всяка десятина від землі, чи від засівів із поля, чи від плодів із дерева, буде Господеві... Десятина з великорослої чи з дрібної скотини; десятина з усього, що проходить під гирлигою пастуха, буде свята Господеві» [Левит 27: 30-32].

Розвиток та зміцнення товарно-грошових відносин у суспільстві сприяють тому, що податки приймають виключно грошову форму.

Історик П. Н. Павлов провів цікаве дослідження розмірів данини, які сплачувала Русь Золотій Орді: на душу населення річна величина данини складала 1-2 рублі у сучасній вартості.

В епоху раннього середньовіччя основними державними доходами були домени (доходи від використання державного майна, казенних земель і лісів) та регалії (фіскальні права, дохідні прерогативи казни, які остання брала в своє виняткове користування, вилучивши їх з приватного обороту). Державні потреби легко задовольнялися без використання податків.

Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у Стародавньому Римі, коли було засновано *фіск* – приватну казну імператора, яка згодом перетворилася у загальнодержавний центр Римської імперії, де були акумульовані всі види державних доходів, у тому числі податки і збори. Об'єктами оподаткування були раби, велика рогата худоба, майно, земля, нерухомість. Тобто спершу з'явилися прямі реальні податки.

Декілька пізніше в римських провінціях було проведено перепис населення, за яким їх мешканці почали обкладатися подушним податком. Таким чином прямі податки були доповнені ще й особистими податками.

Також сплачувалося мито за право здійснення будь-яких дій «перевіз» - за перевіз через річку, «торгове мито» - за право влаштувати ринки.

Перші непрямі податки представлені податком з торговельних угод, ставка якого коливалася у межах від 1 до 4 % суми угоди; митом, яке стягувалося при перетинанні зовнішніх кордонів держави; акцизами на внутрішнє споживання, сіль та деякі інші продукти.

Таким чином, на першому етапі еволюції оподаткування були впроваджені найбільш прості форми прямих та непрямих податків, які не вимагали складної системи розрахунку і обліку.

У цей період було закладено основи декларування, коли громадяни, у залежності від розміру майна, поділялися на декілька класів. Незаможні податків не сплачували та звільнялися від воєнної служби.

Слабкість державної влади не дозволяла мати розвинутий фіскальний апарат. Тому спочатку право збирання податків було надано відкупникам, які мали внести у державну казну у певний строк певну суму податків у натуральній чи грошовій формі, яку вони стягували з населення. Неконтрольованість їх дій призводила до суттєвих зловживань, недонадходжень податків у казну.

Із формуванням державного апарату почали зароджуватися перші механізми цивілізованого стягнення податків. Так, за наказом римського імператора Августа Октавіана в усіх провінціях було створено фінансові установи, які збирали податки та здійснювали контроль за їх сплатою. Декларування майна громадян становиться обов'язковим.

На *другому етапі* розвитку оподаткування податки стають постійним джерелом державних доходів, хоч і не займають лідируючих позицій. Утримання регулярної армії і розширення адміністративного апарату вимагають суттєвих фінансових ресурсів. Введені податки відрізняються своєю різноманітністю. Вони вимагають більш складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування і податкової бази.

Основу податкових систем склали непрямі податки у вигляді акцизів за реалізацію або ввезення товарів і фіскальні монополії (повна або часткова монополія держави на виробництво і продаж деяких товарів (спиртні напої, тютюнові вироби, сіль і т. ін.) з метою збільшення за цей рахунок доходів державного бюджету). З прямих податків основними були поземельний та подушний.

У другій половині XVII століття в Сілезії збирали податок на худобу, подимний збір, «м'ясний пфеніг», податок на виробництво заліза, вапна, на сукновальні, на скловарні і т. ін.

Яскравим прикладом подальшого процесу розвитку оподаткування, який відображує економічний стан держав у пізньому середньовіччі, є Русь часів правління Петра Першого. Воєнні кампанії, будівництво флоту та міст вимагали суттєвого збільшення казни.

Петро I добре розумів, що податки - основне джерело багатства держави, тому одним з правил його фінансової політики було: «Вимагай неможливого, щоб отримати найбільше з можливого». Петро I удався до обкладення податками усіх статей господарського життя, які тільки можливо було обкласти. Спочатку він розширив непрямі податки, не роблячи перетворень прямих.

Так, поземельний, подушний та прибутковий податок були доповнені багатьма іншими. В результаті з'явилися податки на приватний рибний лов, лазні, заїжджі двори, млини, пасіки, стайні і майданчики, де робився торг кіньми. Були введені державні монополії на торгівлю багатьма товарами. Наказом від 1 січня 1705 року був монополізований продаж солі, її стали продавати удвічі дорожче за ту ціну, по якій сіль доставляли в казну підрядники. Крім того, був монополізований продаж алкоголю, дьогтю, крейди, риб'ячого жиру, сала, щетини. Була значно розширена торгівля казенними товарами.

Податками обкладалися народження, весілля, похорони, борода, відмова від хрещення і введено особливий податок на тих, хто не був членом православної церкви.

Тоді ж почав стягуватись гербовий збір - на комерційні документи, юридичні і інші акти, що фіксувалися на спеціальному гербовому папері, який уряд продавав за надзвичайно високими цінами. Підмосковні селяни були обкладені податком у вигляді ганчір'я.

Фіскальні органи відіграють все більш вагомую роль у державному управлінні. На Русі для управління стягненням податків Указом Петра I від 1699 р. в Москві засновується Бурмістерська палата, пізніше перейменована в Ратушу, чиновники якої винаходили нові способи збільшення державних доходів. А у 1711 р. було сформовано Сенат, якому доручався збір державних доходів з приписом «грошей як можливо (більше) збирати ... і ... вчинити фіскалів у всяких справах». У 1717 р. йому на заміну прийшли фінансові колегії, які відали державними доходами і витратами.

В результаті посилення податкового тиску російське золото втікало з країни, знаходячи привабливіші об'єкти інвестування в Голландії, Франції, Англії. Щоб змінити виниклу ситуацію, Петро видав закони, які перешкоджали втечі приватного капіталу. Він ввів жорстку систему митного контролю, яка і понині (звичайно, в зміненій формі) досить справно працює.

У 1724 р. був введений загальний митний тариф, який мав протекціоністську спрямованість. Він захищав російський внутрішній ринок від іноземних конкурентів, одночасно заохочуючи приплив дефіцитних товарів.

Результатом податкової реформи часів Петра I було значне посилення податкового тягара на населення шляхом збільшення кількості і розміру податків та залучення до оподаткування нових груп платників. Однак ця реформа стала новим етапом фінансової історії країни: відбулася істотна зміна всієї системи прямих податків. Був введений єдиний грошовий податок - подушна подать, який замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей. Це дозволило стабілізувати і уніфікувати фінанси країни в цілому. Податки стали виконувати не тільки фіскальну, а й регулюючу функцію.

Тим часом в Україні прямі податки теж відігравали другорядну роль. Так, у 1796 р. подушної податі збиралося 33 % від усіх доходів, а непрямі податки складали 43 % (майже половину цієї суми приносили питні податки).

У світі відбувається формування перших податкових систем, заснованих на наукових принципах (А. Сміт, А. Вагнер).

Третій етап еволюції оподаткування характеризується визначенням податків основним джерелом доходів бюджету держави. Об'єктивні процеси зростання промислового виробництва, розвиток фондового ринку, поява нових форм підприємницької діяльності, збільшення доходів населення привели до збільшення видатків на утримання державного апарату, що потребувало додаткового фінансування.

Податки виступають важливим регулятором економічного розвитку суспільства. Їх кількість значно зменшується, однак розширюється база оподаткування. У ХХ столітті формуються податкові системи, які налічують невелику кількість найбільш ефективних податків. До них були віднесені індивідуальний прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій, соціальні податки, специфічні акцизи, мито. В 1954 р. у Франції вперше було впроваджено податок на додану вартість як форму універсального акцизу.

Домінуючими у податкових системах більшості економічно розвинених країн стають прямі податки, особливо ті з них, платниками яких є фізичні особи.

Податкові реформи, що проводяться, за мету ставлять дотримання принципів загальності та справедливості в оподаткуванні, що реалізується через встановлення прогресивної шкали ставок з індивідуального прибуткового податку, уніфікацію податкових систем світу по основних податках, гармонізацію національних податкових законодавств.

Процес гармонізації податкових систем полягає в уніфікації структур і принципів оподаткування, загальних векторах податкових реформ та узгодженні національного податкового права і податкової політики різних держав. Єдиний підхід до формування основних елементів податкової системи дозволяє протистояти податковій злочинності, відтоку капіталів з країни, сприяє ефективній співпраці у різних галузях економіки.

Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо створити умови для універсалізації підходів до формування національних податкових систем. Лише та держава, яка зможе сформувати несуперечливу, прозору та конкурентоспроможну податкову систему, адекватну до вимог світового співтовариства, отримає вигоди від зростання масштабів глобалізації.

Ускладнення податкових систем, запровадження і поширення декларування доходів і майна вимагає розвиток державного апарату контролю за оподаткуванням. З'являються спеціальні інститути підготовки державних податкових чиновників, відпрацьовуються технічні прийоми збирання податків.

Податкова служба є базовим інститутом будь-якої економіки з наступних причин: по-перше, на ній лежить місія регулювання внутрішньодержавного і зовнішньоторговельного обороту, збору мита та податків, тобто поповнення державної скарбниці; по-друге, вона, як інструмент протекціоністських заходів держави, забезпечує економічну безпеку країни, по-третє, в період реформування державних, політичних, правових, соціальних та інших перетворень у суспільстві особливо висока роль податкової служби у розвитку провідних галузей вітчизняної промисловості, аграрного сектора, сфери послуг, курортної індустрії. Тому досконалість, працездатність, раціональна структура податкових органів є важливим фактором ефективного функціонування податкової системи, наповнення бюджету держави.

1.2. Концепції розвитку теорій податків

Розвиток економічних теорій в податковій сфері безпосередньо пов'язаний з розвитком держави та зміною характеру використання державних доходів. Процес оподаткування здійснюється державою та залежить від ступеня її розвитку. Тому дослідження природи податків, необхідності їх застосування вивчалося у межах вчення про державу та було обумовлено потребами держави та суспільства.

Багато науковців і економістів у різні часи висловлювали свої думки про роль податків у житті суспільства та функціях держави щодо побудови податкової системи. Українська та російська наука не залишилася осторонь. Надзвичайно вагомий внесок у становлення та розвиток теорій оподаткування внесли такі відомі російські та українські державні діячі, просвітителі, науковці, економісти XVII – XX ст. як С. Ю. Вітте, І. Я. Горлов, А. О. Ісаєв, В. О. Лебедєв, І. Х. Озеров, І. Т. Посошков, О. М. Радищев, М. М. Сперанський, М. І. Тургенєв, І. І. Янжул та інші.

Еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. Можна виділити сім етапів формування уявлень про природу оподаткування. Спочатку панівною була ідея дару. В середні століття індивідуум робить подарунок уряду. На другій стадії уряд смиренно благав або просив народ про підтримку. На третій стадії ми зустрічаємося з ідеєю допомоги, що надається державі. На четвертій стадії з'являється ідея про жертву, принесену індивідуумом в інтересах держави. Він тепер відмовляється від будь-чого в інтересах суспільного блага. На п'ятій стадії у платника з'являється почуття обов'язку. Лише на шостій стадії зустрічаємо ідею примусу з боку держави. На сьомій стадії ми бачимо ідею певної частки чи окладу, встановлених або обчислених урядом поза всякою залежністю від волі платника [8].

З розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, які знайшли своє відображення у теоріях податків.

Податкова теорія – це система наукових знань про сутність і природу податків, їх роль і значення в житті суспільства.

Податкові теорії являють собою моделі побудови податкових систем держави різного ступеня узагальнення. Існують як узагальнені

розробки (загальні теорії податків), так і дослідження з окремих питань оподаткування (окремі теорії податків).

Основні теорії податків як наукові концепції почали формуватися у XVII ст., коли податки із випадкових і несистемних платежів перетворюються у постійне джерело доходів бюджету, що викликало обурення населення. Ця ситуація вимагала від фінансової науки теоретичного обґрунтування такого явища, як податки. Пік у створенні наукових шкіл та розвитку податкових теорій припадає на XVIII—XIX ст.: держава почала приймати активну участь у вирішенні проблем економічного регулювання, розподілу доходів, соціального забезпечення, і виникає необхідність створення податкової ідеології. На початку XX ст. набули широкого розповсюдження концепції активного державного втручання в економіку, у тому числі із застосуванням податкових інструментів, що істотно вплинуло на розвиток сучасних теорій податків.

Теорії податків мають розгалужену структуру (рис. 1.1).

Загальні теорії податків

Теорії обміну ґрунтуються на відшкодувальному характері оподаткування: через податок громадяни як би купують у держави послуги з підтримки правопорядку, охорони здоров'я та ін. Ці теорії відповідали умовам середньовічного ладу з пануванням договірних стосунків. До теорій обміну можна віднести атомістичну теорію, теорію податку як страхової премії, теорію насолоди.

Атомістична теорія (XVIII ст.) є різновидом теорії обміну. Її сутність полягає у тому, що податок є результатом договору між громадянами і державою, згідно з яким підданий вносить державі плату за охорону його особистої і майнової безпеки, захист від зовнішніх ворогів та інші послуги, що вимагає коштів на утримання державних органів. У теорію закладений постулат, що будь-яка держава ефективніше охороняє свій народ, ніж він здійснював би особисту охорону самостійно.

Основоположники цієї теорії французькі просвітителі С. де Вобан (1707 р. - *теорія суспільного договору*) і Ш. Монтеск'є (1748 р. - *теорія публічного договору*) визначали, що піддані мають віддати частину свого майна, щоб бути упевненими в іншій частині і спокійно користуватися нею. Пізніше, у 1752 р., шотландський економіст Д. Юм у своїй *теорії фіскального договору* визначив, що

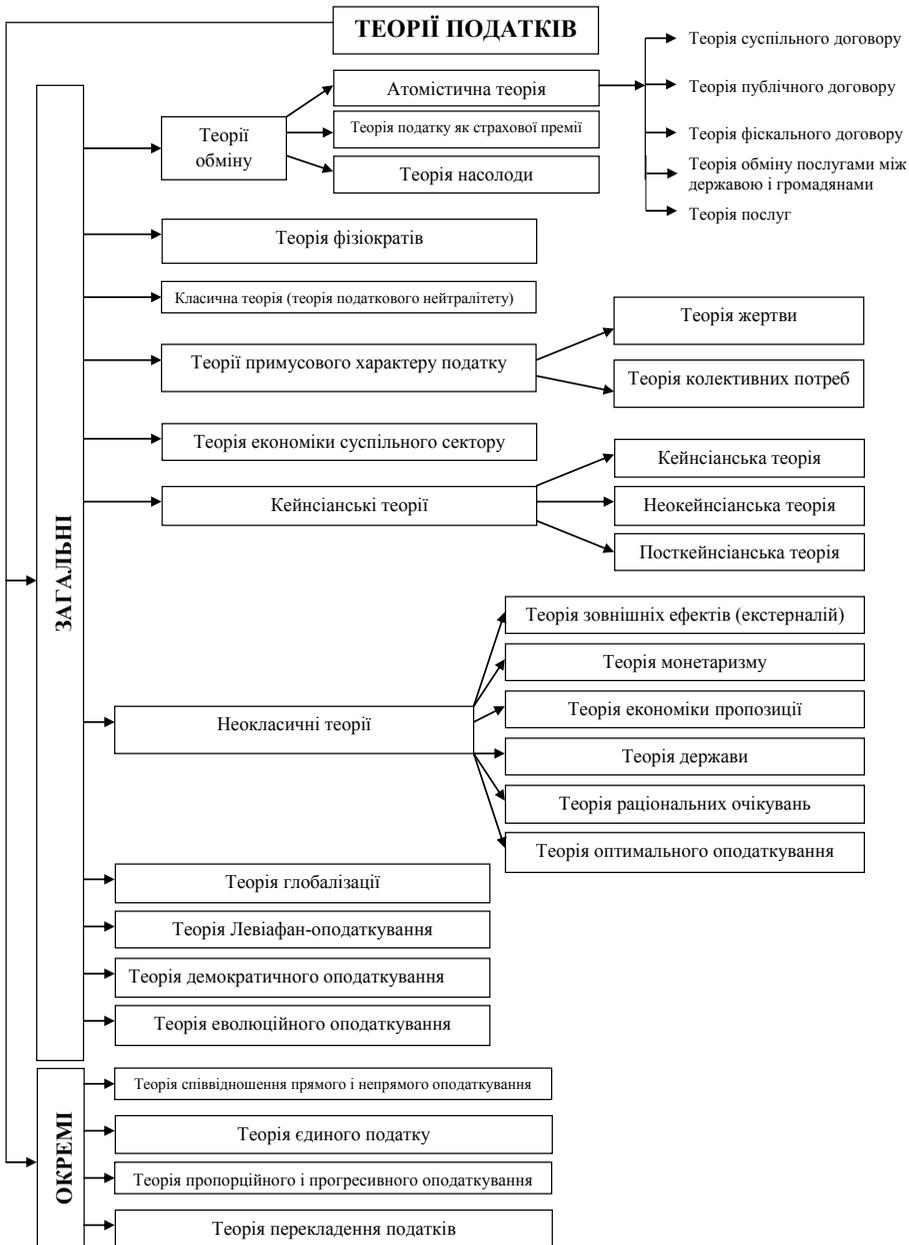


Рис. 1.1. Теорії податків

помірні податки призводять до загального економічного зростання країни. Продовженням цієї теорії стала *теорія обміну послугами між державою і громадянами* видатного французького мислителя Ж. Ж. Руссо (1762 р.), за якою стверджувалося, що податок є платою за участь окремих осіб в житті суспільства. У податковій *теорії послуг* англійського політеконома Дж. С. Мілля (1848 р.) також просліджується теза, що кожен громадянин держави обов'язково повинен отримувати від неї послуги у вигляді допомоги та підтримки, сплачуючи за це податки.

Однак у всіх теоріях, побудованих на договірних умовах між підданими і державою, немає ніякого певного зв'язку між сумою сплачених податків і отримуваними від держави вигодами.

Теорія податку як страхової премії (XIX ст., засновники англійський економіст Дж. Мак-Куллох, французький державний діяч А. Тьєр) визначала необхідність сплати податків на випадок настання будь-якого ризику: пожежі, війни і т. ін. Однак це не страхування у його класичній формі, коли застрахована особа у разі настання страхового випадку одержить суму відшкодування. Навпаки, громадяни повинні заздалегідь профінансувати державні органи, щоб вони забезпечили необхідний рівень безпеки та правопорядку та попередили настання ризикового випадку. Сума податку визначається пропорційно сумі доходу або майна, тому що витрати з охорони і захисту повинні розподілятися по сумі власності, що охороняється.

Теорія насолоди (XIX ст.). Її засновник – швейцарський економіст Ж. Сімонд де Сімонді – вважав, що платник за допомогою податків купує для себе насолоду: від суспільного правопорядку, правосуддя. Тобто за сплачені податки уряд охороняє та захищає своїх громадян. І платник має сплатити податки з чистого доходу, а не з капіталу.

Теорія обміну була актуальною до кінця XIX ст. Представники французької фінансової школи П. Леруа-Больє і Р. Стурм відстоювали теорію обміну, розглядаючи податок як необхідну плату за послуги. Вони вказували на негативний вплив податків на промисловість, виступали за обмеження права уряду встановлювати податки, проти розширення поняття податків і звернення податкових ресурсів на покриття громадських потреб незаможних класів.

Теорія фізіократів (XVIII ст.). Фізіократи, до найбільш яскравих представників яких можна віднести французьких економістів Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго, ґрунтуючись на своєму вченні про чистий дохід,

вважали, що теоретично всі існуючі податки можна замінити одним податком на чистий продукт – земельним. Цей податок є прямим, визначається на основі кадастру і стягується тільки із землевласників у сумі 2/7 від земельного доходу, оскільки доходи усіх інших класів складаються з «необхідних» витрат виробництва. На думку фізіократів, таким чином був реалізований принцип соціальної справедливості, оскільки обкладалися безпосередньо ті доходи, які були одержані єдиним продуктивним класом у суспільстві.

Переконання школи фізіократів можна звести до реалізації трьох основних принципів оподаткування: 1) воно має бути ґрунтоване безпосередньо на самому джерелі доходів; 2) воно повинно бути у відомому постійному співвідношенні з цими доходами; 3) воно не повинно бути занадто обтяжено витратами стягування. Ця теорія є передвісником теорії перекладання податків, теорії єдиного податку, а також співзвучна теорії пропорційного оподаткування.

Класична теорія (теорія податкового нейтралітету) – кінець XVIII – перша половина XIX ст. До найбільш яскравих представників класичної школи можна віднести англійських економістів В. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, якими податки вважалися чистими збитками для суспільства.

В. Петті зроблена спроба систематизувати всі податки і збори. Він досліджував, яким чином можна послабити причини невдоволення платників сплатою податків: «як би не був великий податок, але, якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає через нього якогонебудь багатства. Найбільше дратує людей обкладання їх більш високим податком, ніж їх сусідів. Люди приходять в обурення при думці, що зібрані гроші будуть розтрачені на звеселяння, чудові видовища, тріумфальні арки і т. ін.» [135].

В рамках класичної школи політичної економії аксіомою було положення А. Сміта, що кожна людина, переслідуючи власну вигоду, одночасно служить інтересам суспільства (в цьому суть принципу «невидимої руки»).

За розумінням основоположника класичної політичної економії А. Сміта, лише витрати на оборону та утримання урядового апарату необхідно компенсувати податками, об'єктом оподаткування якими є земля, праця і капітал. Решта витрат повинна покриватися за рахунок мита, яке розраховується пропорційно наданим суспільним послугам. Оскільки податки носять безоплатний характер, мито і збори не

повинні розглядатись як їх аналог, тому що мають частково компенсуватися наданням послуг або дозволів.

Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) вперше сформулював чотири основні наукові принципи оподаткування:

- справедливість – рівний обов'язок громадян платити податки пропорційно своїм доходам;
- визначеність – сума, спосіб, час платежу повинні бути наперед відомі платнику податків.
- зручність – справляння податку не повинно завдавати платнику незручності за умовами місця і часу.
- економія – витрати з вилучення податків повинні бути менше, ніж сума самих податків [170].

Д. Рікардо, як і А. Сміт, гостро критикував податки на капітал і вважав, що при збільшенні рівня споживання при незмінних обсягах виробництва податкове навантаження на капітал значно збільшиться, що підірве виробничий потенціал підприємства та зменшить його потенційні інвестиційні можливості.

Д. Рікардо одним з перших запропонував прогресивне оподаткування доходів, а Дж. С. Мілль – введення неоподатковуваного мінімуму при оподаткуванні доходів громадян.

Поступово вчення про правову державу призводить фінансову науку до ідеї *примусового характеру податку* і до появи нових теорій: теорії жертви і теорії колективних (громадських) потреб. Ці теорії здійснили переворот у поглядах на сутність і характер податків. Вони трактували податок як необхідну участь у покритті державних витрат, як обов'язок платників, що випливає з необхідності задоволення державою колективних потреб.

Теорія жертви. Громадяни при сплаті податків приносять державі жертву, тому що вони роблять це не добровільно і терплять певні нестатки. Необхідність встановлення рівномірного оподаткування, при якому податки по можливості мають рівним тягарем лягати на всіх платників, лежить в основі теорії жертви (Дж. С. Мілль, XIX ст.). Тобто цей економіст висловлювався за домінування пропорційного оподаткування.

Теорія колективних потреб відобразила реалії XIX-XX ст., обумовлені різким зростанням державних витрат і необхідністю обґрунтування збільшення податкового тягаря. Примусовий характер оподаткування ставить проблеми справедливого розподілу

податкового тягря в суспільстві. З метою реалізації принципу соціальної справедливості однією з головних проблем фінансової науки стало обговорення доцільності та ефективності застосування пропорційного і прогресивного оподаткування.

Німецький економіст А. Вагнер, пояснюючи стягнення податків необхідністю задоволення колективних потреб, вважав, що пропорційне оподаткування не може бути справедливим, тому що одне і те ж податкове навантаження лягає на платників податків, що мають різний склад сім'ї, кількість утриманців та ін. Таким чином, розвиваються ідеї прогресивного оподаткування.

Вчений стверджував, що не тільки доход, але й капітал має бути об'єктом оподаткування. Це ствердження реалізувало принцип справедливості відносно до джерел оподаткування.

Подальший розвиток одержали принципи оподаткування А. Сміта, які А. Вагнером були доповнені принципами достатності обкладання (з точки зору задоволення суспільних потреб); еластичності; належного вибору джерела оподаткування; правильної комбінації різних податків у таку систему, яка б рахувалася з наслідками й умовами їх перекладання; загальності оподаткування [207].

Інші вчені, які стояли на позиціях теорії колективних потреб (Ф. Нітті, Е. Селігман, Е. Сакс, Л. Штейн), вважали, що різні продукти та послуги неоднаково задовольняють попит в них у різних верств населення. Отже ті потреби членів суспільства, які не можуть бути задоволеними за рахунок розвитку приватних підприємств (а саме неподільні суспільні послуги, такі як внутрішній спокій і зовнішня безпека, правосуддя, охорона території), повинна задовольняти держава, фінансуючи їх надання за рахунок податків. З цих позицій податки є примусовими платежами з боку держави. Але вони не повинні перешкоджати розвитку виробництва.

Теорія економіки суспільного сектору (початок ХХ ст.), засновниками якої були шведські економісти К. Віксель і Е. Ліндаль, - це теорія справедливого розподілу податкових надходжень до бюджету, які надалі використовуються для державних потреб. Вона визначає роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Податки розглядалися у тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. Кошти платників, вилучені у вигляді податку, повинні їм повертатися у формі різних державних послуг. Теорія доводить, що підвищені податки повинні платити ті, хто має

найбільші доходи. Тобто економісти виступали за прогресивне оподаткування. Е. Ліндаль спробував визначити критерії справедливої системи оподаткування та витрачання коштів з бюджету, оптимальний обсяг надання суспільних благ.

Кейнсіанська теорія (початок ХХ ст.) виступила протилежністю класицизму, бо базувалася на постулаті, що податки є головним важелем регулювання економіки і виступають однією зі складових її успішного розвитку. Її засновник англійський економіст Дж. Кейнс у своїй науковій праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.) визнавав необхідність активного втручання держави в економіку. Держава повинна за допомогою бюджетної політики, маніпулюючи податками та державними витратами, здійснити свій керівний вплив на споживання і повну зайнятість населення і таким чином регулювати циклічні коливання економіки. В умовах відсутності повної зайнятості великі заощадження населення заважають економічному зростанню. Вони повинні працювати, бути вкладеними в активну економіку. Тому для стимулювання реалізації інвестиційного потенціалу заощаджень їх надлишкові суми мають бути вилученими за допомогою податків.

Дж. Кейнс був прибічником прогресивного оподаткування, оскільки вважав, що воно знижує ризики виробників відносно капітальних вкладень.

Розквіт *неокейнсіанства* припав на 50-60-ті роки ХХ ст., коли була зроблена спроба синтезувати вчення Кейнса з неокласичними моделями економіки. Робота засновників теорії американських економістів Ф. Модильяні, Дж. Хікса і П. Самуельсона одержала назву «Неокласичний синтез», і на її основі були створені моделі, які сформулювали центральні ідеї неокейнсіанства.

Неокейнсіанці розробили заходи непрямого і прямого регулювання економіки. До методів непрямого впливу відносяться податкова політика, бюджетне фінансування, кредитна політика, прискорена амортизація. Ці методи отримали назву автоматичних стабілізаторів, кредитних стабілізаторів, інституціональних стабілізаторів і т. ін.

На підставі розробок неокейнсіанства в розвинених державах відбулося коригування програм державного регулювання, які проводилися в рамках дії «вбудованих стабілізаторів» (регулювання прибуткового оподаткування, заробітної плати, роздрібних цін, страхування тощо). Вони вважають, що механізм податкового

регулювання має бути побудованим на основі змін рівня податків як засобу проведення антициклічної політики: зниження їх в періоди спаду економіки, підвищення в роки пожвавлення і підйому з метою стримування ділової активності.

Посткейнсіанські теорії з'являються у 70-х роках ХХ ст. (американські економісти Дж. Робінсон, П. Девідсон, Х. Мінські). Багато представників посткейнсіанства виступали за те, щоб поєднати політику доходів з політикою зростання в цілому. А це означало використання «загальнонаціонального планування», покликаного надати державному регулюванню відсутню йому скоординованість і довгостроковий аспект. Посткейнсіанці піддали критиці основні ідеї кенсіанства. Державне втручання вони розглядали в якості головної причини економічної неефективності, зниження продуктивності праці, зменшення норми виробничого нагромадження, інфляції і навіть зростання безробіття.

Однак ці ідеї сьогодні втратили популярність, і сучасні кейнсіанці відстоюють головним чином необхідність продовження стабілізаційної політики, причому в основному за рахунок використання кредитно-грошового інструментарію. Найкращим методом обкладання вважаються податки на видатки.

Великий внесок у розвиток некейнсіанської теорії оподаткування зробив американський економіст Дж. Стігліц, лауреат Нобелівської премії з економіки 2001 р. Він багато уваги приділяє практичним проблемам оподаткування - податковому тягарю, оптимальному оподаткуванню, оподаткуванню капіталу і індивідуальних доходів, шляхам уникнення податків, податковим реформам. Він є послідовником навчань А. Сміта і А. Вагнера і виділяє п'ять принципів побудови системи оподаткування:

- економічна ефективність: податкова система не повинна входити в суперечність з ефективним розподілом ресурсів;
- адміністративна простота: адміністративна система повинна бути простою і відносно недорогою у застосуванні;
- гнучкість: податкова система повинна бути в змозі швидко реагувати (в деяких випадках автоматично) на мінливі економічні умови;
- політична відповідальність: податкова система повинна бути побудована таким чином, щоб переконати людей у тому, що вони платять податки для того, щоб політична система була в стані більш точно відображати їх побажання;

- справедливість: податкова система повинна бути справедливою у відповідному підході до окремих індивідуумів [3].

Наприкінці 70-х – на початку 80-х років ХХ ст. набувають впливу економічні школи, які відстоюють класичні й неокласичні ідеї невтручання держави в господарське життя суспільства. *Неокласична теорія* базується на лібералізації методів державного регулювання економіки. Фінансова наука поставила питання про збалансованість фінансових інтересів держави і платників податків. Неокласична економічна теорія вважає, що економіка прагне до досягнення стану рівноваги. Зусилля держави повинні бути спрямованими лише на усунення перешкод, що заважають дії законів вільної конкуренції. Державне втручання не повинно обмежувати ринок з його природними саморегулюючими законами, здатними без будь-якої допомоги ззовні привести до економічної рівноваги. Податкам при цьому відводиться другорядна роль: вони не повинні впливати на діяльність господарюючих суб'єктів, обмежувати їх свободу, яка ґрунтується на приватній власності. Вони пропонують для підтримки високого рівня заощаджень та інвестицій, а також розширення загальних податкових надходжень провести широкомасштабне і цілеспрямоване зниження загального рівня податків. Основна ідея всіх неокласичних теорій полягає в пошуках методів зниження інфляції і надання більшої кількості податкових пільг корпораціям і тій частині населення, яка формує споживчий попит на ринку.

У межах неокласичної теорії *неоконсерватизм* означає курс на збереження старих цінностей за нових умов. У сфері економіки неоконсерватори обстоюють відновлення у повному обсязі таких цінностей, як економічна свобода, приватна власність, ринкове регулювання, економічна конкуренція, система вільного підприємництва.

Значний вклад в розвиток неокласичної теорії внесли такі економісти як А. Пігу, М. Фрідмен, А. Лаффер. Розглянемо основні неокласичні теорії.

Теорія зовнішніх ефектів (екстерналій) закладена у дослідженні англійського економіста, видатного представника Кембриджської неокласичної школи А. Пігу «Економічна теорія добробуту» (1924 р.). Він довів необхідність організації перерозподілу коштів через механізм державного бюджету за допомогою прогресивного оподаткування для максимізації суспільного добробуту. В моделі А. Пігу при розрахунку добробуту повинні враховуватися розбіжності

між граничним приватним продуктом і граничним суспільним продуктом, які економіст назвав «зовнішніми ефектами», які необхідно вимірювати. Коли граничні суспільні витрати перевищують граничні приватні витрати, уряд повинен оподаткувати економічну діяльність, пов'язану з додатковими суспільними витратами, щоб приватні витрати і ціна товару відображали б потім ці витрати.

Обґрунтовуючи прогресивне оподаткування, А. Пігу був прихильником вирівнювання розмірів наявного доходу за допомогою податків. Він виходив з гіпотези про однаковість індивідуальних функцій корисності від доходу: більша податкова ставка на високі доходи означає приблизно ту ж втрату корисності для високодохідних груп населення, що і менша податкова ставка для соціально незахищених груп.

Теорія монетаризму виникла у 50-х рр. ХХ ст. Монетаризм часто називають контрреволюцією, що вказує насамперед на його опозиційність до кейнсіанства. Засновник теорії – лауреат Нобелівської премії 1976 р. професор Чиказького університету Мілтон Фрідмен – протиставляючи грошово-кредитну і бюджетно-податкову політику, вважав перший вид політики, пов'язаний з впливом центрального банку на величину грошової маси, найбільш ефективним для економічного розвитку. Податкам ж відводиться другорядна роль: вони лише впливають на грошовий обіг поряд з іншими механізмами. Через податки вилучається з обігу зайва кількість грошей. Бюджетно-податкова політика, яка пов'язується М. Фрідменом зі зміною податкових ставок та управлінням державним боргом, вважається інструментом тиску урядового апарату, який є малоефективним для господарського розвитку.

Поєднання зниження податків з маніпулюванням грошовою масою і процентною ставкою, на думку монетаристів, дозволяє створити стабільність функціонування механізму не тільки державного, але і приватного підприємства.

М. Фрідмен Виступав за скорочення ставок податків. Він вважав, що це дозволить збільшити заощадження, які можуть бути інвестовані у виробництво.

Теорія економіки пропозиції виникла у другій половині 70-х років ХХ ст. Її прихильниками були американські економісти А. Лаффер, М. Фелдстайн, М. Боскін, Г. Стейн, Р. Манделл. Це класична теорія державних фінансів, яка за основу моделі бере не підприємство, а індивідуума – індивідуальний капітал та індивідуальну працю, які

виробляють з певною метою. Тому державне регулювання ринку має бути спрямоване на підвищення прибутковості, дохідності, на розвиток виробництва, а не виходити з проблем бюджету та вирішування їх за допомогою оподаткування.

В теорії стверджувалось, що головними бар'єрами на шляху розширення пропозиції праці та ефективного використання факторів виробництва є надмірний рівень оподаткування, який зменшує стимули до праці, заощаджень та інвестицій. Тому зменшення оподаткування трудових доходів та зняття інституційних перешкод сприяє розширенню пропозиції праці й забезпечує економічне зростання.

Для стимулювання заощаджень та інвестицій і на цій основі забезпечення нарощування виробництва й зайнятості, не стимулюючи інфляції, представники теорії економіки пропозиції пропонують:

- встановити оптимальну ставку податкових вилучень, яка залежить від економічної ситуації, розмірів та структури виробничої сфери, національних, культурних, психологічних та інших чинників, на рівні 30-35 %;

- проводити політику прискореної амортизації, що збільшує внутрішні джерела інвестицій;

- запровадити податкові пільги щодо реінвестування капіталу;

- зменшити оподаткування доходів від власності (рендитів і дивідендів). Це, з одного боку, підвищує схильність населення до заощаджень, збільшує пропозицію позикового капіталу і зменшує рівень позикового процента. А з іншого - забезпечує зростання зовнішніх інвестиційних ресурсів корпорацій шляхом збільшення ринкової вартості їх активів [76].

Представники школи «економіки пропозиції», захищаючи принципи вільного підприємництва, піднесли проблему оподаткування до рангу конкретної економічної політики, обґрунтовуючи свої висновки економетричними моделями та програмами подальшого розвитку економіки.

Неокласичний напрям одержав свій подальший розвиток у *теорії держави* американського економіста, лауреата Нобелівської премії з економіки 1993 р. Д. Норта. Правитель укладає зі своїми підданими договір, що визначає ціну за надані громадські блага, яка має форму податків. Ціна, яку вимагає правитель, залежить від меж його монопольної влади. Чим вище рівень внутрішньої і зовнішньої

політичної конкуренції, чим менше ступінь свободи правителя, тим більша частина доходів залишається у підданих.

Також необхідно прийняти до уваги неминучі трансакційні витрати, пов'язані зі збором інформації відносно потенційних платників податків, обліку об'єктів оподаткування і т. ін.

Правитель розуміє, що рівень його достатку (у сумі зібраних податків) напряму залежить від рівня доходності суспільства. Тому він стає зацікавленим у тому, щоб створити спонукальні мотиви до виробництва та забезпечити необхідні для цього умови.

Також необхідно враховувати можливість протистояння оподаткуванню різних верств населення. Правителі постійно були змушені балансувати між групами населення і збирати податки не з тих, хто належав до привілейованих станів, а з тих, хто був більш бідний і менш впливовий, у кого набагато вище витрати на те, щоб об'єднатися проти правителя.

Американський економіст Роберт Е. Лукас, лауреат Нобелівської премії з економіки 1995 р., у своїй *теорії раціональних очікувань* доводив безперспективність втручання держави в економічне життя суспільства. Він обмежував функції держави контролем за рівнем цін і регулюванням пропозиції шляхом зниження податків.

Теорія оптимального оподаткування (остання чверть ХХ – початок ХХІ ст.). Спираючись на роботи А. Пігу, В. Парето, Ф. Рамсея, теорія оптимального оподаткування збагатилася результати досліджень Е. Аткинсона і Дж. Стігліца, П. Даймонда і Дж. Мірліса, Дж. Слемрода, В. Танзі, У. С. Вікрі та багатьох інших. Характерною ознакою зазначених досліджень стала економіко-математична формалізація вирішуваних проблем, чітке математичне доведення запропонованих узагальнень і висновків.

В теорії оптимального оподаткування використовуються основні для неокласичної економічної парадигми постулати методологічного індивідуалізму та раціональності вибору. Разом з тим теорія оптимального оподаткування доповнюється наступними припущеннями:

- вподобання індивідів, технологія і структура ринку є постійними величинами;

- при прогнозуванні очікуваних доходів бюджету, використовуючи обмежену кількість податкових інструментів, враховуються тільки ті податки, які залежать від величини одержаного платником доходу;

- не треба враховувати витрати, пов'язані із адмініструванням податків, бо їх облік ускладнює урахування взаємозв'язку між податковими ставками і адміністративними витратами у запропонованих економіко-математичних моделях.

При прийнятті державою рішення про встановлення того чи іншого податку, необхідно враховувати його економічну ефективність і виконання принципу соціальної справедливості. Теорія оптимального оподаткування націлена на пошук компромісного рішення, тому що одночасне виконання вимог економічної ефективності і соціальної справедливості практично неможливо. Розв'язок задачі щодо знаходження максимуму функції суспільного добробуту при певних обмеженнях і має дати інформацію про те, якою є оптимальна податкова система. Це є необхідним підґрунтям для реалізації ефективних податкових реформ, основною метою яких є ослаблення обтяжливої дії податкової системи і більш рівномірний розподіл податкового навантаження. Важливий фактор оптимізації оподаткування - це скорочення масштабів ухилення від сплати податків.

Але незважаючи на популярність і практичне використання прийомів неокласичного напрямку, повної заміни кейнсіанських методів регулювання економіки не відбулося.

Маржиналізм (70-ті – кінець 90-х років ХХ ст.) – це школа, заснована на використанні граничних величин для дослідження економічних процесів. Він широко застосовує математичні методи, у тому числі диференціальні обчислення. Причому математика для маржиналістів необхідна не тільки для аналізу граничних економічних показників, але і для обґрунтування прийняття оптимальних рішень при виборі найкращого варіанта з можливого числа станів і гіпотез. Найбільший внесок у дослідження проблем загальної економічної рівноваги зробили К. Менгер, У. Джевонс, Л. Вальрас, А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето. Маржиналізм перетворив економічну теорію у точну науку. Сучасний маржиналізм включає в себе нині і неокласичну і кейнсіанську економічні концепції.

У багатьох зарубіжних країнах, уряди яких застосовують методи регулювання на практиці, існує взаємодія трьох основних концепцій: кейнсіанство з різними варіаціями, теорія економіки пропозиції і монетаризм. І хоча неокласичні течії частіше використовуються як теоретична основа для державного регулювання, вчені не

відокремлюють ці методи від кейнсіанських, все більше виявляючи у своїх роботах їх взаємопроникнення.

Теорія Левіафан-оподаткування була заснована австралійським економістом Дж. Бреннаном і американським економістом Дж. Б'юкененом у 1977 р. Держава-Левіафан, яка не має жодних обмежень, основною своєю метою ставить наповнення бюджету за рахунок податків. Платники податків намагаються протидіяти державі і обмежують потенціал збору доходів. Вирішити цю проблему держава може за допомогою обмеження розміру податкової бази або введення прогресивної ставки оподаткування. Однак, за результатами досліджень, прогресивні податкові ставки породжують більш високий надлишковий податковий тягар, ніж пропорційні. І навіть зібраний від даної бази дохід при пропорційному податку менше ніж той, який міг би бути зібраний з тієї ж бази при ідеально регресивній структурі ставки оподаткування [200]. Таким чином, обмеження податкової бази та податкової ставки повинні бути такими, щоб, задовольняючи інтереси держави, дозволити профінансувати якийсь приблизно ефективний набір суспільних благ і послуг.

Теорія демократичного оподаткування – у Конституції повинен бути визначений вичерпний перелік податків. А рівень оподаткування визначається виборцями. Виборці приймають активну участь в ухваленні рівня доходів і видатків бюджету держави.

Теорія еволюційного оподаткування – оскільки уряд визначає рівень оподаткування в країні, платники податків мають можливість застосовувати різні методи ухилення від оподаткування, аж до зміни юрисдикції (де нижче податковий тиск) або уходу в «тіньовий» сектор економіки.

Теорія глобалізації (кінець XX – XXI ст.). На сучасному етапі розвитку економіки стає все складніше здійснювати ефективне оподаткування, оскільки фактори виробництва, насамперед капітал, набувають величезну мобільність і можливості переливу. Видатний американський економіст Віто Танзі називає вісім «фіскальних термітів», що роз'їдають основи податкової системи країни: (1) електронна комерція, (2) електронні гроші, (3) внутрикorporaційна торгівля, (4) офшорні фінансові центри, (5) деривативи і хеджеві фонди, (6) нездатність оподатковувати фінансовий капітал, (7) зростаюча зарубіжна діяльність індивідів, включаючи інвестування заощаджень за кордон, покупки за кордоном [205].

Для усунення цих проблем В. Танзі запропонував ввести спеціальні податки (наприклад, податки Тобіна) на іноземні трансакції та застосовувати інші аналогічні заходи. Дж. Тобін, американський економіст, лауреат Нобелівської премії 1981 р., запропонував встановити податок на рівні 0,1-0,25 % від суми всіх короткострокових фінансових операцій, включаючи обмін валюти. Це дозволило б різко обмежити транскордонні валютні спекуляції, зробивши велику частину з них не вигідними, і зменшити їх шкоду, особливо для країн, що розвиваються. Але цей податок буде ефективним тільки при умові застосування в усіх країнах, оскільки в іншому випадку валютна торгівля переміститься в країни і регіони, де цей податок не введений.

Транснаціональні податки ще юридично не існують, але в умах наукової і політичної еліти вони вже сформувалися. Ці податки повинні відповідати одному загальному принципу – база оподаткування повинна бути якомога ширшою, а податкова ставка – найнижчою.

Американський економіст Дж. Робертсон висунув пропозицію про введення «глобальних податків», які б застосовувалися в усіх країнах світу, до яких доцільного віднести:

- податки та збори на використання міжнародних ресурсів, таких, як океанічне рибальство, добування на материковому шельфі, освоєння морських, повітряних просторів і відкритого космосу, використання електромагнітного поля;
- податки та збори на діяльність, що забруднює і руйнує навколишнє середовище;
- податок на військові витрати і торгівлю зброєю;
- більш уніфіковані податки у відношенні угод в рамках світової торгівлі;
- уніфікований податок на міжнародні операції з обміну валютою [203].

Сучасні процеси глобалізації економіки суттєво впливають на податкові системи держав. Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо модифікувати податкові системи різних країн з урахуванням вимог глобального світового економічного і соціально-політичного простору. Ряд міжнародних ініціатив у цьому напрямку вже розглядається країнами ОЕСР, Європейського Союзу, окремими державами та їх об'єднаннями.

У своїй роботі «Чи потрібна світовій спільноті всесвітня податкова організація» В. Танзі навіть ставить питання про можливість

створення спеціальної всесвітньої податкової організації, яка розробляла б подібні питання і контролювала б виконання прийнятих рішень [206].

Окремі теорії податків

Теорія співвідношення прямого і непрямого оподаткування. Прибічники прямого оподаткування (раннє середньовіччя) вважали прямі податки більш справедливими та такими, що сприяли рівномірному розподілу власності. Основним прямим податком вони називали податок на доход. Непрямі податки вважалися шкідливими, обтяжливими для народу. Тому перші податкові системи будувалися переважно на прямих податках.

Наприкінці середніх віків було обґрунтовано необхідність переважання непрямого оподаткування, яке сприяло реалізації принципу соціальної справедливості. Прихильники цієї позиції прагнули змусити платити привілейовані класи шляхом встановлення податку на їхні витрати.

Оптимальним вважається досягнення певного балансу між прямими та непрямими податками при формуванні податкової системи. У залежності від напряму економічної та соціальної політики держави свідомо визначається крен податкової системи у бік прямого або непрямого оподаткування, враховуючи, що за допомогою непрямих податків ефективніше наповнюється бюджеті, а прямі податки використовують для зрівняльних цілей.

Теорія єдиного податку. З метою зробити податкову систему простішою і більш раціональною, науковцями у різні часи пропонувалося введення єдиного, виняткового податку на один певний об'єкт оподаткування, який би замінив собою існуючі чисельні податки. У якості об'єкту оподаткування пропонувалися земля, доход, витрати, прибуток, капітал тощо. Однак сама по собі ця теорія утопічна, тому що задля реалізації принципу соціальної справедливості всі члени суспільства повинні сплачувати податки. Але немає такого об'єкту оподаткування, який був би у всіх.

Теорія єдиного податку мала подальший розвиток і заклала підвалини для формування спрощених режимів оподаткування у майбутньому.

Одним із сучасних своєрідних послідовників цієї теорії став український підприємець і політичний діяч Г. В. Балашов. Згідно з його теорією, замість існуючої розгалуженої системи оподаткування

можна було б ввести тільки два основні податки: 5-ти відсотковий податок з продажів, який платить покупець, і 10-ти відсотковий соціальний податок, який відраховується з зарплати, за якими ця ідея і отримала назву «система 5/10» [5]. Однак його опоненти вказують, що здійснення цієї ідеї призведе до значного зниження податкових надходжень до бюджету і пенсій, а саму ідею називають квазіанархічною та утопічною.

Теорія пропорційного і прогресивного оподаткування. Розбіжність у поглядах науковців різних часів і соціальних груп на пропорційне і прогресивне оподаткування можна пояснити різним сенсом, який вони вкладали у зміст поняття платоспроможності. Представники пропорційного обкладання під платоспроможністю розуміли дохід і майно платника податку, прихильники прогресивного оподаткування - таку здатність сплати, яка порівнюється, з одного боку, з доходом і майновим станом, а з іншого - з позбавленням і жертвою, і яка повинна бути однаковою для всіх платників.

Відстоюючи необхідність застосування пропорціональних податкових ставок, які встановлюються у єдиному відсотку до доходу платника незалежно від його величини, наковці обґрунтовували це як реалізацію принципів рівності і справедливості. Це положення завжди підтримувалося заможними класами населення.

Введення прогресивних податкових ставок, які зростають із зростанням доходу платника, знаходило підтримку серед класів трудящих. Вони вважали, що прогресивні податки зачіпають іміущі класи набагато чутливіше і тим більше, чим сильніше росте прогресія обкладення. Тому прогресивне оподаткування більш справедливе: воно пом'якшує нерівність у суспільстві і сприяє перерозподілу майна і доходів.

Теорія перекладення податків з'явилась у XVII ст. Формуючи ціну реалізації товару, продавець закладає в неї всі податки, які перекладаються на покупця в результаті процесу обміну. Покупець – носій податку – і буде нести весь тягар оподаткування. «Людина, на яку формально поширюється дія положення про оподаткування, і людина, яка сплачує цей податок, - зовсім не обов'язково одна й та ж особа» [3].

У кінці XIX ст. американський економіст Е. Селігмен вказав на два різновиди цієї теорії: перекладення з продавця на покупця (як правило, це відбувається при непрямому оподаткуванні) і перекладення з покупця на продавця (непрямі податки у разі, коли ціна

на будь-який товар занадто велика із-за високих ставок податків, що істотно обмежує попит на цей товар).

Для визначення різновиду перекладення кожного податкового платежу необхідно враховувати природу податку, а також існуючу економічну і політичну ситуацію.

Протиріччя між різними школами оподаткування мають лише формальний характер і полягають у зміні підходів щодо методів та інструментів регулювання економіки. На сьогодні не існує якої-небудь однієї істинно вірної теорії податків. Є взаємодія декількох основних концепцій побудови податкової системи, які доповнюють одна одну та є основою фіскальної політики держави.

1.3. Сутність і види податків

Податок є комплексною фінансовою категорією, яка характеризує фінансові відносини між державою і членами суспільства, що виникають в процесі розподілу ВВП з приводу вилучення державою частини валового національного доходу і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат.

Податок має правову, економічну та суспільну характеристики. Правовий зміст податків проявляється через систему правових норм. Податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами. При реалізації сутності податку як правової категорії основою є зміна форми власності, тобто перехід власності до держави та використання її для задоволення суспільних потреб.

За економічним змістом податки — це інструмент державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів.

Суспільний зміст податків дає державі можливість впливу на сферу економічних відносин у суспільстві.

Згідно з Податковим кодексом України *податок* — це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [146].

Виступаючи особливою формою взаємозв'язків держави і суб'єктів економіки, податки відіграють важливу роль у державному регулюванні їх діяльності.

Для того, щоб платіж набув назву «податок», відповідав його змісту і відрізнявся від неподаткових доходів, він повинен мати відповідні риси або *ознаки*. До них належать:

- законність – право на встановлення і введення податків має тільки держава;

- імперативність (обов'язковість) – відповідність категоричним розпорядженням, що містяться у нормах податкового права, незалежно від розсуду суб'єкта оподаткування;

- податки вносяться до бюджету;

- податок – це відчуження частини власності суб'єктів на користь держави;

- нецільовий характер – податки не мають цільового призначення;

- безоплатність (безеквівалентність) – держава не зобов'язана надати платнику будь-який еквівалент внесеному платежу;

- односторонній характер встановлення – податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави;

- безповоротність – податок надходить в бюджет та залишається там для фінансування потреб держави. Однак платники податків, згідно Податковому кодексу України, мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, на податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб, на повернення надміру сплачених сум податку в бюджет;

- регулярність внесення - податок вноситься в бюджет періодично, у чітко встановлені законодавством строки, на відміну від інших податкових платежів, які характеризуються разовим внесенням при визначених умовах;

- грошова форма внесення в бюджет.

Необхідно розмежовувати такі категорії як «податок», «внесок», «збір» і «мити».

Внесок – це внесення грошей або платіж. Наприклад, єдиний соціальний внесок – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Збір – плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб державними органами за право участі, користування будь-чим або за

право здійснення тієї або іншої діяльності. Наприклад, збір за місця для паркування транспортних засобів.

У Податковому кодексі України категорії «збір», «плата» і «внесок» об'єднуються в єдине поняття «збір». Під збором (платою, внеском) тут розуміється обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [146].

Мито – плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій. Наприклад, мито, що сплачується з товарів, які переміщуються через митний кордон. Або державне мито, яке стягується уповноваженими органами за вчинення ними дій і видачу документів, що мають юридичне значення.

На відміну від загальних податкових платежів збори й мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси.

Податок як комплексна економіко-правова категорія характеризується сукупністю певних взаємодіючих складових (елементів). Згідно з Податковим кодексом України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі *елементи* [146, ст. 7]:

- платники податку – фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [146, п. 15.1];

- об'єкт оподаткування – предмет, що підлягає обкладенню, а саме майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [146, ст. 22];

- база оподаткування – конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування [146, ст. 23];

- ставка податку – розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування [146, ст. 25];

- порядок обчислення податку – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів;

- податковий період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів [146, ст. 33];

- податкові пільги – 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 [146, п. 30.1];

- строк та порядок сплати податку. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений [146, ст. 31]. Порядок сплати податків та зборів визначено у грошовій (готівковій або безготівковій) формі [146, ст. 35];

- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Через функції проявляється сутність категорій, їх суспільне призначення. Податок є інструментом держави для виконання притаманних їй функцій. *Функціями податку* є зовнішній прояв його внутрішньої сутності як форми перерозподільних відносин між державою і суб'єктами господарювання. Наскільки добре податок виконує покладені на нього функції, залежить від суб'єкта, який його встановлює та адмініструє, тобто від держави.

Податкам притаманні дві основні функції – фінансова та регулююча. Реалізація *фінансової функції* пов'язана з формуванням доходної частини бюджету і створенням матеріальних умов для функціонування держави та задоволення загальносуспільних потреб.

Зміст *регулюючої функції* податків полягає у регулюванні грошових доходів, розподілі податкових платежів між юридичними та фізичними особами, галузями економіки, державою в цілому та її територіальними утвореннями, досягненні рівноваги між попитом і пропозицією, виробництвом і споживанням.

Податкове регулювання може мати обмежуючий або стимулюючий характер. Через податки держава обмежує чи стимулює розвиток окремих галузей, напрямків, видів діяльності. Наприклад, акцизи вводяться для обмеження ввезення та використання певного товару на території країни (тютюну, алкоголю).

Регулююча функція податку дозволяє регулювати доходи різних груп населення, підтримувати малозабезпечені його верстви. Податкове регулювання реалізується через систему пільг і систему податкових платежів. Ця функція набуває особливого значення в сучасних умовах активного впливу держави на економічні й соціальні процеси.

Сутність податку як економіко-правової категорії розкривається в існуючих формах оподаткування. Різноманітність цих форм обумовила необхідність *класифікації податків* за певними ознаками (рис. 1.2). Кожна класифікаційна група має свої особливості і характеризує податки з певного боку. Дамо загальну характеристику цим групам.

За економічними ознаками об'єкту:

- податки на споживання — обов'язкові платежі, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт і послуг, і їх плата залежить від обсягу споживання (ПДВ, акцизний податок, мито);

- податки на доходи та прибутки — обов'язкові платежі, які стягуються з доходу фізичних і доходу (прибутку) юридичних осіб при їх отриманні (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);

- податки на майно — обов'язкові платежі, які стягуються у зв'язку з володінням майном (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок);

- податки на ресурси або ренту - платежі за користування державними природними ресурсами, які, зокрема, виконують функцію перерозподілу природно-ресурсної ренти (екологічний податок, рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин).

За формою стягнення:

- грошові – податки, які сплачуються у грошовій (готівковій або безготівковій) формі (всі чинні податки в Україні);

- натуральні – податки, які сплачуються в бюджет у натуральній формі.

За способом перекладення:

- прямі – податки, стягвані в результаті придбання і акумулювання матеріальних благ, які залежать від доходу або майна, і платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на майно).

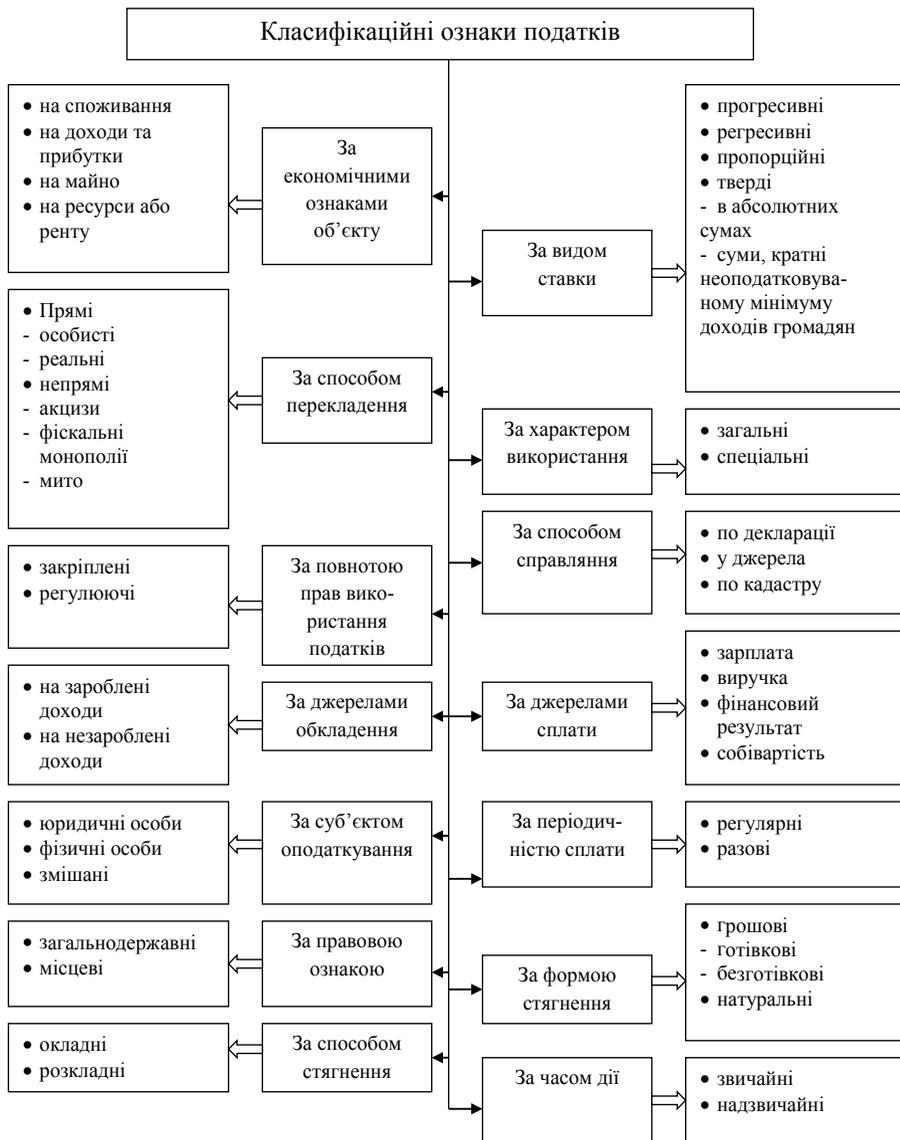


Рис. 1.2. Класифікація податків

Прямі податки поділяються на особисті і реальні. Різниця між ними полягає в пріоритетності платника та об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним виступає платник, а вторинним

– об'єкт оподаткування. При реальному оподаткуванні - навпаки, первинним є об'єкт оподаткування, а вторинним - платник.

Особисті – це податки, які встановлюються особисто для конкретного платника залежно від його доходів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток). Реальні податки встановлюються на підставі об'єкта оподаткування за формальними зовнішніми ознаками (податок на майно).

- непрямі – податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару або послуги, і платником яких є кінцевий споживач даного товару або послуги.

Непрямі податки поділяються на акцизи, фіскальні монополії і мито. Фіскальна монополія — це прибуток держави від реалізації монополізованих державою товарів.

Мито – непрямий податок, який накладається на товари, які переміщуються через митний кордон (ввіз/вивіз чи транзит), і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача.

Акцизи – це непрямі податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни товарів. Розрізняють універсальні (ПДВ, податок з продажу, податок з обороту) та специфічні (акцизний податок) акцизи. Універсальні акцизи стягуються зі всіх товарів, а специфічні – лише з окремих їх видів.

Універсальні акцизи мають більш широку сферу застосування, ніж специфічні. Це пояснюється декількома чинниками: по-перше, широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження до бюджету, які витримують коливання у зміні попиту і пропозиції; по-друге, універсальні ставки податків полегшують контроль податкових органів за правильністю їх обчислення; по-третє, рівномірний розподіл податкового тягаря між різними групами товарів (робіт, послуг), що робить універсальні акцизи доволі нейтральними до процесів ціноутворення. Однак вони мають значно більший вплив на інфляційні процеси, ніж інші непрямі податки, і регресивні в соціальному аспекті.

За допомогою специфічних акцизів держава впливає на структуру споживання.

Специфічні акцизи в українському законодавстві представлені акцизним податком. До універсальних акцизів належать податок з обороту, податок з продажів і податок на додану вартість (ПДВ).

Кожний вид універсального акцизу з'являвся лише тоді, коли для цього виникали необхідні економічні та політичні передумови.

Податок з обороту (ТТ - turnover tax) – непрямий податок, що сплачується на всіх етапах руху товарів. Базою обчислення є повна ціна товару. Тому в процесі виробництва і руху товару до споживача одна й та ж додана вартість може обкладатись податком з обороту багато разів. Це зумовлює кумулятивний ефект: податок утримується не тільки з обороту товарів і послуг, але й з податків, сплачених раніше, що негативно впливає на поділ праці. Кумулятивний ефект є головною причиною відміни цього податку в більшості країн світу.

Податок з обороту застосовують держави з низьким рівнем розвитку, незначною зовнішньоекономічною діяльністю, значним державним сектором в економіці. За податкової реформи 1930-1932 рр. цей податок був введений в СРСР і діяв до 1991 р. Сьогодні він існує у Камбоджі, Північній Кореї, Бурунді.

Податок з продажів (ST - sales tax) – непрямий податок, який стягується з покупців у момент придбання товарів або послуг. Він розраховується у відсотках від вартості реалізованого товару (послуги). Об'єктом оподаткування є дохід на етапі реалізації товарів, тобто оподаткування провадиться лише один раз.

Податок з продажів був введений у СРСР у 1991 р. і проіснував до його розпаду. У Російській Федерації цей податок стягувався з 1998 по 2003 рр. Сьогодні він діє у США. Його різновидом є GST (goods and services tax) - федеральний податок при продажу товарів і послуг в деяких країнах, включаючи Австралію, Канаду, Сінгапур, Нову Зеландію та ін.

Податок на додану вартість (VAT – value added tax) – це непрямий багатоступінчастий податок, який має форму вилучення в бюджет частини приросту новоствореної вартості, що створюється на всіх стадіях руху товару, починаючи з виробничого та розподільчого циклу, та справляється на кожному етапі купівлі-продажу в процесі товарообігу. Він розраховується як різниця між вартістю реалізованого товару та вартістю матеріальних витрат, які понесені при його виробництві (покупці). ПДВ включається до ціни реалізації товару і сплачується кінцевим споживачем.

ПДВ впливає на процес ціноутворення і структуру споживання. Подвійна природа цього податку призводить до позитивного ефекту як для бюджету, так і для споживачів: з одного боку, оподаткування кожної операції з поставки товарів (робіт, послуг) сприяє постійному

руху грошових коштів у бюджет, з іншого – у зв'язку зі специфічним механізмом нарахування податку він не накопичується у ціні товару. Завдяки цьому ПДВ одержав велике поширення у світі та стягується більш ніж у 140 країнах. Згідно Шостій директиві ЄС, а потім і директиві Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», ПДВ є обов'язковим для країн-членів спільноти [196, 44]. В Україні ПДВ введено з 1 січня 1992 року.

ПДВ має істотні переваги перед податком з обороту і податком з продажів. Насамперед він економічно нейтральний, тому що передбачає оподатковувати тільки додану вартість на кожному етапі руху товару. При цьому процеси нарахування, сплати податку та контролю за його надходженням в бюджет розподілені по всіх етапах реалізації товару, що передбачає свого роду ефект «саморегулювання». Однак це призводить до ускладнення процесу адміністрування ПДВ з боку податкових органів.

Якщо характеризувати прямі і непрямі податки, то вони мають як переваги, так і недоліки.

До переваг прямих податків можна віднести:

- встановлення прямої залежності між доходами платника і його платежами в бюджет;

- сприяння більш-менш рівномірному розподілу податкового тягара, реалізуючи принцип соціальної справедливості: більш високі податки сплачують ті члени суспільства, які мають більш високі доходи;

- вплив на структуру виробництва і споживання в країні;

- сприяння регулюванню економічних процесів (інвестицій, ділової активності, накопичення капіталу тощо).

Недоліками прямих податків є:

- складний механізм стягнення, пов'язаний зі складною методикою ведення бухгалтерського і податкового обліку;

- неможливість бути стабільним джерелом доходів бюджету внаслідок залежності доходів від кон'юнктури ринку, існування схем приховування доходів тощо;

- необхідність розширення податкового апарату для ефективного контролю за обчисленням і сплатою податків;

- приватновласницька психологія суб'єктів господарювання і населення, яка перешкоджає віддачі державі частки заробленого доходу.

Перевагами непрямих податків є:

- регулярність надходження в бюджет;
- досить простий механізм обчислення;
- зв'язок з рівнем споживання, що змушує державу підвищувати добробут населення;
- стимулювання (стримування) споживання деяких продуктів;
- простота сплати кінцевим споживачем: непрямі податки не мають примусового характеру, не потребують накопичення певних сум, не вимагають втрати часу для внеску, зручні по сплаті територіально;

– психологічний аспект: свідомість платника, який вважає, що в результаті сплати податку він одержує необхідний продукт.

Проте існують і недоліки непрямих податків, до яких належать:

- обтяження для багатосімейних родин, де є непрацюючі члени сім'ї;

- відсутність залежності величини податку від розміру доходів платників, що обумовлює соціальну несправедливість: питома вага непрямих податків у доходах громадян тим вища, чим нижчий рівень їх доходів;

- переважна фіскальна спрямованість;

- обмеження розміру прибутку підприємництва: в ринкових умовах не завжди можна підвищити ціну товару на величину непрямих податків та одержати заплановані прибутки;

- сприяння розвитку інфляційних процесів;

- стримування фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва через негативний вплив на обсяги виробництва і реалізації продукції, відволікання оборотних коштів.

За повнотою прав використання податків:

- закріплені – податки, які повністю або частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (єдиний податок, податок на майно);

- регулюючі – податки, які можуть надходити до різних бюджетів (екологічний податок, податок на прибуток підприємств).

За джерелами обкладення:

- на зароблені доходи – податки, які стягуються із доходів, зарплати і гонорарів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);

- на незароблені доходи – податки, які стягуються з дивідендів, відсотків по внесках, приросту вартості нерухомості та цінних паперів, ренти із земель і будинків, матеріальної допомоги.

За суб'єктом оподаткування:

- юридичні особи – податки, платниками яких є тільки юридичні особи (податок на прибуток підприємств);
- фізичні особи – податки, платниками яких є тільки фізичні особи (податок на доходи фізичних осіб);
- змішані – податки, платниками яких можуть бути як юридичні, так і фізичні особи (плата за землю, мито).

За правовою ознакою:

- загальнодержавні податки та збори - обов'язкові платежі, які встановлюються урядом і обов'язкові до сплати за єдиними ставками на всій території країни (ПДВ, акцизний податок, екологічний податок);
- місцеві податки та збори - обов'язкові платежі, які встановлюють місцеві органи влади і діють вони тільки на території даного регіону (єдиний податок, податок на майно).

За способом стягнення:

- окладні – податки, по яким для кожного платника визначається розмір податку – оклад – по ставці на одиницю обкладення (податок на доходи фізичних осіб, земельний податок);
- розкладні – податки, величина яких довільно розподілялася між платниками (мали місце в період становлення податкової системи).

За видом ставки:

- прогресивні - податки, у яких середня податкова ставка підвищується зі збільшенням рівня доходу;
- регресивні - податки, у яких середня ставка податку знижується при збільшенні рівня доходу;
- пропорційні – податки, які ґрунтуються на адвалорних ставках, що встановлюються в однаковому відсотковому відношенні до об'єкта податку без урахування диференціації його величини. (ПДВ, податок на прибуток підприємств)
- тверді – податки, ставки яких встановлені в абсолютних сумах на одиницю обкладання (акцизний податок, мито) або в сумах, кратних неоподаткованому мінімуму доходів громадян (державне мито).

За характером використання:

- загальні – податки, які використовують на фінансування поточних і капітальних загальнодержавних потреб. До них відноситься переважача частина податків;
- спеціальні – податки, які мають цільове призначення (єдиний соціальний внесок).

За способом справляння:

- по декларації – податки, які сплачуються після отримання доходу особою, яка отримала цей дохід (податок на прибуток підприємств);

- у джерела – податки, які утримуються податковим агентом і сплачуються платником податку до отримання доходу (податок на доходи фізичних осіб);

- по кадастру – податки, які утримуються з об'єктів, диференційованих на групи за певною ознакою, і не залежать від прибутковості об'єкта (плата за землю, транспортний податок).

За джерелами сплати:

- зарплата – податки, які сплачують із заробітної плати (податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок);

- виручка – податки, які сплачуються з виручки від реалізації продукції (єдиний податок);

- фінансовий результат – податки, які сплачуються з фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання (податок на прибуток підприємств);

- собівартість – податки, які відносяться на собівартість виготовленої продукції (плата за землю, єдиний соціальний внесок з суб'єкта господарювання).

За періодичністю сплати:

- регулярні - податки, сплата яких має регулярний характер у встановлені законом терміни (ПДВ, податок на прибуток підприємств).

- разові - податки, сплата яких не має регулярного характеру, а здійснюється при настанні певної події або вчиненні певної дії (державне мито).

За часом дії:

- звичайні - це постійно діючі податки (акцизний податок, податок на доходи фізичних осіб);

- надзвичайні – податки, які вводяться на якийсь час, через надзвичайні умови (військовий збір – вступив у силу з 3 серпня 2014 р. з терміном дії до завершення реформи Збройних сил України).

Огляд класифікаційних ознак податків дозволяє зробити висновок про можливість кожного податку потрапити до декількох груп, сформованих за різними ознаками. Така багатогранна природа податку дозволяє досить глибоко охарактеризувати сутність кожного податку та найбільш повно оцінити його роль у податковій системі.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Які критерії лежать в основі періодизації становлення та розвитку податків?
2. Чому на другому етапі еволюції оподаткування кількість податків була надто великою?
3. Чим зумовлено перетворення податків на основне джерело доходів бюджету на третьому етапі їх еволюції?
4. Які риси притаманні сучасним податковим системам країн світу?
5. Охарактеризуйте історичні етапи становлення та розвитку служби контролю за оподаткуванням.
6. З чим пов'язано виникнення податкової теорії жертви і теорії колективних потреб?
7. Хто із вчених обґрунтував необхідність державного втручання в економіку, і які виникають можливості податків у регулюванні економіки?
8. В чому принципова різниця між кейнсіанською, некейнсіанською і посткейнсіанською теоріями?
9. Чому кейнсіанська теорія виступає протилежністю класицизму?
10. Які проблеми вирішує теорія оптимального оподаткування?
11. На яких теоріях ґрунтується побудова податкових систем зарубіжних країн, які застосовують методи державного регулювання на практиці?
12. В чому полягає комплексний характер податку?
13. Які основні ознаки характеризують категорію «податок»?
14. У чому полягає сутність фіскальної та регулюючої функцій податку?
15. Який характер може мати податкове регулювання і в чому це проявляється?
16. Що обумовило необхідність класифікації податків за певними ознаками?

Тести

1. У рабовласницькому ладі податки стягувалися:

- а) у вигляді оброку;
- б) грошима;
- в) у вигляді трудових повинностей;

г) участю у суспільних заходах

2. Другий етап еволюції оподаткування характеризується:

- а) нерозвиненістю і випадковим характером податків;
- б) тим, що податки стають постійним джерелом державних доходів;
- в) тим, що податки стають основним джерелом доходів бюджету;
- г) тим, що основна роль відводиться прямим податкам

3. Домени як основний вид державних доходів епохи раннього середньовіччя – це:

- а) фіскальні права, дохідні прерогативи казни, які остання брала в своє виняткове користування, вилучивши їх з приватного обороту;
- б) доходи від використання державного майна, казенних земель і лісів;
- в) різновид податку на нерухоме майно;
- г) частина зі всього, що добувала своєю працею людина

4. Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у:

- а) Стародавній Греції;
- б) Стародавньому Римі;
- в) Стародавньому Єгипті;
- г) Східній Європі

5. На третьому етапі еволюції оподаткування у структурі податкових систем розвинутих країнах акцент робиться на переважанні:

- а) соціальних платежів;
- б) непрямих податків;
- в) прямих податків;
- г) майнових податків

6. До теорій обміну відносяться:

- а) теорія жертви;
- б) теорія податку як страхової премії;
- в) теорія економіки суспільного сектору;
- г) теорія економіки пропозиції;

7. Назвіть вчених, які розвинули принципи оподаткування А. Сміта:

- а) А. Вагнер;
- б) Дж. Стігліц;

- в) А. Пігу;
- г) Дж. Мак-Куллох

8. У теорії податки вважаються головним важелем регулювання економіки і виступають однією зі складових її успішного розвитку:

- а) класичній;
- б) кейнсіанській;
- в) неокласичній;
- г) атомістичній

9. До неокласичної теорії можна віднести:

- а) теорію глобалізації;
- б) теорію раціональних очікувань;
- в) теорію економіки суспільного сектору;
- г) теорію демократичного оподаткування

10. Обґрунтування положення, за яким прогресивні податкові ставки породжують більш високий податковий тягар, ніж пропорційні; і зібраний дохід при пропорційному податку менше ніж той, який міг би бути зібраний з тієї ж бази при регресивній ставці оподаткування, належить економістам:

- а) П. Леруа-Больє і Р. Стурму;
- б) Е. Аткинсон і Дж. Стігліцу;
- в) Дж. Бреннану і Дж. Б'юкенену;
- г) Ф. Кене і О. Мірабо

11. Податок – це:

- а) плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб державними органами за право участі, користування будь-чим або за право здійснення тієї або іншої діяльності;
- б) платіж у грошовій формі;
- в) плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій;
- г) обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з юридичних і фізичних осіб

12. Реалізація фіскальної функції податків пов'язана з:

- а) контролем за дотриманням податкового законодавства;

- б) регулюванням грошових доходів між юридичними та фізичними особами, сферами і галузями економіки, державою в цілому та її територіальними утвореннями, досягненням рівноваги між попитом і накопиченням;
- в) формуванням доходної частини бюджету і створенням матеріальних умов для функціонування держави та задоволення загальносуспільних потреб;
- г) перерозподілом національного доходу між різними соціальними верствами і групами населення, а також між сферами та галузями народного господарства, що здійснюється з метою виконання державою своїх соціально-економічних і загальнонаціональних функцій

13. Назвіть функції, які виконують податки:

- а) контрольна;
- б) фіскальна;
- в) розподільна;
- г) регулююча

14. За характером використання податки поділяються на:

- а) загальні;
- б) прямі;
- в) спеціальні;
- г) регулярні

15. За правовою ознакою податки поділяються на:

- а) власні;
- б) звичайні;
- в) місцеві;
- г) загальнодержавні

Розділ 2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Основні терміни і поняття: податкова система, система оподаткування, принципи оподаткування, податкова служба, облік платників податків

2.1. Сутність та організація податкової системи

В ринкових умовах господарювання та існування різних форм власності основним методом формування доходів держави є податки, які складають податкову систему.

Податкова система – сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. В більш широкому розумінні податкова система представляється як регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків, і проявляються в конкретних формах оподаткування.

Іноді зустрічається ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування». При чому, застосовуючи термін «система оподаткування», акцент робиться на таких елементах системи як сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння.

Разом з тим «система оподаткування» є лише частиною податкової системи, однією з двох підсистем, тоді як другою підсистемою є система регулювання податкових відносин, що включає в себе норми та правила, які їх регламентують. Отже «податкова система» є дещо ширшим поняттям, більш складним за структурою і формуванням системних зв'язків та поєднує в собі систему оподаткування, організаційне і законодавче забезпечення, за якими у сукупності здійснюється належне функціонування системи та органів податкової служби.

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно. Основою формування принципів оподаткування більшості країн світу, в тому числі і України, подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових система стали принципи, узагальнені А. Смітом: справедливість, визначеність, зручність, економія.

З розвитком фінансової науки ці принципи були доповнені принципами: фіскальної достатності (А. Вагнер), економічної ефективності (Р. Мардсен, Дж. Стігліц), політичної відповідальності (Дж. Стігліц). З часом змінювалися їх кількість, сутнісне наповнення, але деякі з них все ж стали основою для формування сучасних принципів оподаткування.

Вихідні принципи побудови податкової системи, на яких ґрунтується податкове законодавство, визначені Податковим кодексом України [146]:

❖ Загальність оподаткування. Кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань оподаткування та митної справи податки і збори, платником яких вона визнається.

Цей принцип базується на Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [88, ст. 67].

Конституцією закріплено принциповий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формальною юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій з переміщення товарів через митний кордон України) та законів з питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві важливі настанови: загальність оподаткування базується на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке породжує зустрічні права й обов'язки учасників, та подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків і зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені й закріплені відповідно до чіткої процедурної форми.

❖ Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Суть принципу полягає у забезпеченні однакового підходу до усіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу, в тому числі виникнення обов'язку у будь-якої особи, яка перебуває на території держави.

У сенсі реалізації державних інтересів податки повинні сплачувати всі - громадяни, іноземці, особи без громадянства, які перебувають у відповідний період на відповідній території. Принцип громадянства застосовується лише як додатковий при визначенні податкового обов'язку та справляння податків і зборів. Водночас, принциповим є визначення особи резидентом чи нерезидентом, виходячи з цього встановлюються межі суб'єктивних прав та юридичних обов'язків відносно справляння податків та зборів.

Принцип рівності включає кілька складових: безпосередня рівність усіх платників податків, що ставить їх в однакове положення стосовно податкового пресу; рівновага – дія податкових важелів, що підтримує структуру економіки, співвідношення підрозділів, галузей у взаємозв'язку, що виключає диспропорції, забезпечує поступальний, збалансований розвиток; рівнонапруженість – особливість податків усієї національної податкової системи, при якій однаковий за напругою тиск (не плутати з рівним тиском) діє на всі складові елементи об'єкта оподаткування. Важливо забезпечити не рівний, а саме рівнонапружений тиск. Суть полягає в тому, щоб зробити не вигідним переведення окремих елементів однієї із частин вартості (наприклад, зарплати або доходу) в іншу (матеріальні витрати), тому що це і є одним з каналів ухилення від оподаткування. Рівний тиск у цьому випадку неможливо використати, оскільки різні елементи вартості по-різному беруть участь у створенні нової вартості.

❖ Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

Даним принципом формуються загальні засади відповідальності за порушення податкового законодавства. Важливо враховувати, що за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність. У даному випадку йдеться про засади фінансової відповідальності, яка деталізується нормами другого розділу Податкового кодексу України. Підставою для такої відповідальності виступає податкове правопорушення (склад, види та санкції закріплюються главою 8 Податкового кодексу). Необхідно також розмежовувати відповідальність зобов'язаних осіб (платників податків та податкових агентів) і посадових осіб контролюючих органів.

❖ Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав

та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Цей принцип впливає із сукупності норм Конституції України, податкових та інших нормативних актів. Ним передбачено нерівність суб'єктів оподаткування, яка проявляється в нерівноправному положенні платників податків при стягненні недоплат і штрафів та поверненні переплачених сум податків з бюджету. У даному випадку також переплітаються презумпція невинності з правом платника податків на захист.

❖ Фіскальна достатність. Встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його надходженнями.

Цей принцип має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, вони мають лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів.

❖ Соціальна справедливість. Суть принципу соціальної справедливості полягає в установленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

Він реалізується через реальне оподаткування й відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляється тягар податків серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства.

Необхідно враховувати, що подання про обґрунтованість податків, їх ставок, бази перебувають на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів, інтересів суспільства, які досить часто не співпадають. Тому, коли йдеться про реалізацію принципу соціальної справедливості, то мова йде про здійснення суспільної мети за рахунок ефективної діяльності відповідних державних інститутів.

❖ Економічність оподаткування. Тобто встановлення податків

та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

На необхідність реалізації такого принципу звернули увагу ще в часи А. Сміта. В українському ж законодавстві він знайшов місце лише з прийняттям Податкового кодексу. Його суть полягає в узагальненні співвідношення руху коштів: які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння. Хоча нонсенсом є справляння податків з метою збирання коштів, яких вистачає виключно на їх адміністрування, тоді як податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань і функцій держави та територіальних громад. Але непоодинокі випадки, коли запроваджуються платежі, що забезпечують надходження коштів, яких не вистачає навіть на їх справляння (йдеться перш за все про окремі місцеві податки та збори).

Податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань та функцій держави і територіальних громад. Саме тому Податковим кодексом України зведено до мінімуму перелік місцевих податків та зборів, і залишились лише такі, що гарантують суттєве надходження коштів до дохідних частин місцевих бюджетів.

❖ **Нейтральність оподаткування.** Встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків.

Закріплення принципу нейтральності оподаткування спрямоване на уникнення впливу податків і зборів на конкурентоспроможність платника податків. Оподаткування є елементом державної економічної політики, а тому за рахунок встановлення податків і зборів здійснюється вплив на платників податків, які здійснюють господарську діяльність в окремих сегментах внутрішньодержавного ринку. Необхідно враховувати й те, що обов'язок сплатити податок чи збір обумовлює зменшення статку платника і не повинен набувати непередбачуваних підсумків для його існування та розвитку. Відносини оподаткування спрямовуються перш за все на формування публічних коштів, які в тому числі задовольняють потреби і платників. При цьому податковий тиск має бути неупередженим та рівною мірою відноситись до всіх однотипних категорій платників податків і зборів. Встановлення та справляння податків і зборів виключає надання переваг одним платникам порівняно з податковими режимами щодо інших категорій зобов'язаних осіб.

❖ **Стабільність.** Принцип стабільності полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше,

ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Цей принцип передбачає стабільність на двох рівнях: платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здатностям і коштам; податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, розроблені форми документації, інструкції та ін.

Практично, як відбиття принципу стабільності, розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Однозначно стабільний, незмінний податок у результаті призведе до диспропорції. Він повинен змінюватися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі. Здається, що стабільність повинна стосуватися основних ознак податку, а гнучкість – додаткових.

❖ Рівномірність та зручність сплати. Суть принципу полягає в установленні строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення видатків та зручності їх сплати платниками.

Цей принцип передбачає необхідність встановлювати такі строки сплати податків і зборів, щоб забезпечити рівномірне надходження коштів до бюджетів та фінансування бюджетних видатків протягом усього бюджетного року. Принцип рівномірності та зручності сплати часто визначається в спеціальній літературі як принцип нейтральності оподаткування. Відповідно до нього кожний платник податків без будь-яких виключень зобов'язаний платити законно встановлені податки й збори.

Законність встановлення податків та зборів обумовлює і безпосередню зручність сплати таких податків і зборів. Не всі податки та збори можна розрахувати найбільш зручним для платника способом. Багато з них вимагають спеціальних знань. Але, безумовно, щоб здійснювалось це в зручній і зрозумілій формі для платника.

❖ Єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Цим принципом передбачається визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Значення принципу наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі важко переоцінити. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язки платника податків по сплаті

податку не встановлені. Податковим кодексом України вперше в чинному податковому законодавстві України закріплено вкрай необхідний припис щодо обов'язкової наявності ряду елементів, на підставі яких можна вважати той чи інший платіж сформованим у такій формі, що породжує податковий обов'язок платника.

Наявність загального припису обов'язковості сплати податків та зборів породжує необхідність деталізації засобів врегулювання правового механізму податку, на підставі якого від платника треба вимагати його виконання. Але лише конституційна норма не може гарантувати його виконання. Саме припис обов'язковості цілісної конструкції побудови правового механізму податку і гарантує об'єктивні підстави та можливість виконання податкового обов'язку. Більше того, він певним чином захищає платника в тому випадку, коли податок або збір запроваджено з порушенням цілісної конструкції його механізму. Визначення в законі платника, об'єкта, ставки, бази тощо робить загальний припис предметно орієнтованим, який, власне, і породжує податковий обов'язок. Отже, платник податків має право не платити податок чи збір, якщо в ньому не закріплено хоча б один із елементів.

Податкову систему України складають загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До *загальнодержавних* належать такі податки та збори [146, п. 9.1 ст. 9]:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

Місцеві податки та збори [146, п. 10.1 ст. 10]

До місцевих податків належать:

- податок на майно;
- єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Більш детально вони будуть розглядатися у наступних розділах.

2.2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи

Запорукою ефективного функціонування податкової системи є належним чином сформована інституційна основа. Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, виступає орган виконавчої влади та податкового контролю - Державна податкова служба України, яка зараз перебуває на стадії реорганізації. Цей процес для України є не новим, адже наприкінці 2012 року Указом Президента України від 24.12.2012 №726/2012 було утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України, поклавши на Міністерство, що утворилося, функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Крім того, Президент України видав Указ «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 р. № 141/2013, яким було затверджено положення про новоутворене міністерство. Зокрема визначено, що Міністерство доходів і зборів України є правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України, які реорганізуються. Міндоходів України здійснювало повноваження безпосередньо та через територіальні органи. До територіальних органів Міндоходів України належали його територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширювалися на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції.

З 1 березня 2014 р. постановою КМ України № 67 було ліквідовано Міністерство доходів та зборів і відновлено діяльність Державної податкової та Державної митної служби, а 21 травня 2014 р. Кабінет Міністрів України прийняв постанову № 160 «Про

утворення Державної фіскальної служби», якою реорганізував Міндоходів в Державну фіскальну службу (ДФС) шляхом перетворення, та прийняв постанову № 236 «Про державну фіскальну службу України», якою затвердив Положення про Державну фіскальну службу України і визначив цю службу як центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Отже, відбулася не ліквідація Міндоходів і створення ДФС, а перетворення Міндоходів в ДФС із переданням всіх прав та обов'язків від першого другій.

Державна фіскальна служба - центральний орган виконавчої влади України, який об'єднував у собі функції і повноваження податкової служби, митниці і фінансової міліції. Вона профункціонувала до кінця 2018 року. Наприкінці 2018 року Кабінет Міністрів України схвалив постанову про реорганізацію Державної фіскальної служби та її розділення на Державну податкову службу та Державну митну службу. Відповідне рішення ухвалили під час засідання уряду 18 грудня 2018 року [159]. Цим документом передбачається, що державна податкова служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Тоді як Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, і який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства. Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками прав та обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах діяльності.

Державна фіскальна служба продовжує здійснювати повноваження та виконувати функції у сфері реалізації державної

податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску до завершення здійснення заходів з утворення Державної податкової служби та Державної митної служби.

Багато науковців пропонують розглядати систему податкових органів у вузькому та широкому розумінні. Податкові органи у вузькому розумінні представлено податковими інспекціями, податковою міліцією. Вони здійснюють контроль тільки за надходженням у бюджети податків і зборів. Податкові органи в широкому розумінні контролюють надходження до бюджетів усіх відрахувань, які законодавець включає до системи оподаткування як сукупність податків і зборів.

Стосовно *функцій, які виконують податкові органи*, науковцями виокремлюються наступні: контрольна, фіскальна, організаційна, обліково-реєстраційна, інформаційно-аналітична, нормотворча, роз'яснювально-консультаційна.

В свою чергу контрольна функція дає змогу встановити відповідність діяльності платників податків вимогам чинного податкового законодавства України, насамперед вимогам Податкового кодексу України, а також іншого законодавства, контроль за здійсненням якого покладено на органи Державної податкової служби. При здійсненні цієї функції виявляють факти порушення чинного законодавства, встановлюють їх винуватців, розробляють профілактичні заходи щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

Фіскальна функція полягає в обчисленні платником суми податкового зобов'язання, яку він вказує в декларації, та сплаті податку в строки, визначені законодавством. Фіскальна функція – це функція збирання грошових коштів з фізичних та юридичних осіб для формування ресурсів держави. Для її реалізації податкові органи можуть застосовувати примусові засоби виконання податкових зобов'язань, до яких належить податкова застава й адміністративний арешт.

До організаційної функції слід віднести такі напрями діяльності, як здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів податкової служби; робота зі створення інформаційної системи робочих місць та інших засобів автоматизації й комп'ютеризації робіт; здійснення діяльності з

управління об'єктами державної власності, що належить до сфери управління. Виконання організаційної функції повинно створювати комфортний клімат для діяльності працівників податкових інспекцій, підтримки надійних зв'язків з підконтрольними об'єктами та успішного виконання усіх інших функцій податкової системи України.

Обліково-ресстраційна функція має забезпечувати ефективну систему податкових органів, бо облікові дані є основним джерелом інформації щодо стану розрахунків платників податків з бюджетом, а також базою для проведення податкового контролю. Для її виконання податковими органами розробляються і затверджуються форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Основним завданням у раках виконання цієї функції є організація обліку платників податку.

Реалізація інформаційно-аналітичної функції полягає в розробці комплексу заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для прогнозування і аналізу обсягів надходження податків, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників й податкового законодавства на надходження податків, розроблення пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету, автоматизації адміністрування процесів оподаткування.

Аналітична функція пов'язана з організацією податкового контролю, оскільки періодичність проведення планових перевірок залежить від ступеня ризику в діяльності окремих платників податків. Завдяки аналітичній роботі працівників податкових інспекцій встановлюються види ризиків, які пов'язанні з певними видами діяльності платників податків, оцінюються критерії цих ризиків, їхні порогові значення, які поділяють ризики на високий, середній і незначний, що в свою чергу надає змогу розробляти оптимальні плани графіки проведення податкових перевірок.

В процесі адміністрування податків та здійснення операцій з їх перерахування використовуються інформаційні технології, що потребує надійної системи забезпечення безпеки і захисту фінансової інформації.

Функція нормотворча пов'язана насамперед з розробленням та виданням нормативно-правових актів з питань оподаткування, які підлягають обов'язковому друку, не повинні якимось чином змінювати чи доповнювати податкове законодавство та не повинні містити в собі будь-які механізми, які закладали б протиріччя в чинне законодавство.

Надання податкових консультацій - основний вид діяльності податкових органів у межах реалізації роз'яснювально-консультаційної

функції. Консультації надаються контролюючими органами на безоплатній основі за зверненнями платників податків з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства. Вони є індивідуальними і можуть використовуватися виключно платником податку, якому надано таку консультацію (в усній, письмовій або в електронній формі, за рішенням платника). З метою проведення роз'яснювальної роботи органами податкової служби проводяться семінари, конференції, «круглі столи», періодично здійснюється узагальнення найбільш актуальних питань і оприлюднення їх, у тому числі за допомогою інтернет-ресурсів.

У відповідності з податковим законодавством України до *функцій контролюючих органів*, які реалізуються за вище наведеним переліком, відносяться:

- здійснення адміністрування податків, зборів, платежів;
- контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків, зборів, платежів;
- надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів;
- здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;
- реєстрація та облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;
- забезпечення достовірності та повноти обліку платників податків та платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;
- здійснення ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;

- здійснення заходів щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

- організація роботи, пов'язаної із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснення контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

- забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на такі вироби;

- здійснення погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів;

- організація роботи 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 і податкового законодавства;

- розробка та затвердження порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;

- прогнозування, аналіз надходження податків, зборів, платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, розробка пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

- надання консультацій з питань сплати єдиного внеску та інформаційно-довідкові послуги з питань оподаткування, а також забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики;

- здійснення відомчого контролю та внутрішнього аудиту за додержанням вимог законодавства і виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління;

- організацію інформаційно-аналітичного забезпечення та автоматизації процесів адміністрування;

- надання послуг електронного цифрового підпису та інші функції.

Здійснення функцій податкових органів припускає, з одного боку, реалізацію їх повноважень, насамперед прав на здійснення певних дій, а з іншого - виконання обов'язків. Основним обов'язком податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Саме це є засадою формування повноважень податкових органів.

Усі права й обов'язки податкових органів розподіляються на дві групи. По-перше, це група, що кореспондується й узгоджується із правами й обов'язками платників (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування пов'язаний із правом платників податків на таку інформацію тощо). По-друге, група самостійних прав і обов'язків, які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій.

До основних *прав контролюючих податкових органів* відносять наступні [146]:

- запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів;

- отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій усіх форм власності довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою, про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів;

- отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб інформацію, документи і матеріали;

- проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків;

- запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів;

- отримувати від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;

- під час проведення перевірок у платників податків - фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків - юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

- вимагати під час проведення перевірок від платників податків проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

- проводити контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій;

- доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку), чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

- вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб усунення виявлених порушень законодавства;

- користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;

- залучати у разі потреби повноважних осіб, фахівців, експертів та перекладачів;

- визначати суми податкових та грошових зобов'язань платників податків і застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові санкції за порушення податкового чи іншого законодавства;

- одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

- отримувати від нотаріусів за письмовим запитом інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням

повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

- надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та Державного реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків;

- звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно;

- звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою - підприємцем підприємницької діяльності та про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання;

- звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство.

З метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження, можливість представляти суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування. Враховуючи те, що інтереси держави у відносинах оподаткування регулюються імперативними засобами та забезпечуються обов'язком виконання владних наказів, участь таких посадових осіб у відносинах з платниками вимагає виваженості та упорядкування. Одним із засобів цього є встановлення відповідальності за невиконання, неналежне виконання обов'язків або зловживання наданими посадовим особам контролюючих органів владними повноваженнями.

Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів:

- дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з Податковим кодексом та іншими законами і нормативними актами України;

- забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій та ефективну роботу й виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

- не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

- коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, не принижувати їх честі та гідності;

- не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;

- надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкрити податкову інформацію.

За неналежне виконання обов'язків або їх повне невиконання посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність у відповідності з законом. Якщо ж через неправомірні дії посадових осіб контролюючих органів була завдана шкода, то вона підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету.

Податкові органи, завдяки яким здійснюється організаційне забезпечення функціонування податкової системи, повинні докласти максимальних зусиль для формування серед населення та ділових кіл усвідомлення позитивної ролі держави шляхом надання достовірної інформації про свої дії і запровадження прозорого механізму справляння податків.

2.3. Облік платників податків

Ведення обліку платників податків є однією з форм роботи податкових органів. Він ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби. Рациональна організація, оперативний та автоматизований облік платників податків – важлива складова загальної ефективності функціонування податкових органів.

Облік платників податків – обліково-контрольна діяльність податкових органів яка охоплює прийом і звірку реєстраційних даних платників податків, внесення інформації стосовно платників до інформаційних баз та зміну облікових даних платників податків й зняття їх з обліку.

Реєстрації в органах державної податкової служби чи взяттю на облік підлягають всі платники податків, незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку чи збору.

Облік платників податків є однією з основних функцій податкових органів і здійснюється з метою усунення можливості ухилення від сплати податків, оскільки однією із засад податкового закону є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

Платники податків, з метою проведення податкового контролю, підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням чи через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах державної податкової служби за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи державної податкової служби за місцезнаходженням таких об'єктів. Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів.

Якщо у платника податків виникають податкові зобов'язання на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, окрім основного місця реєстрації, він зобов'язаний зареєструватися за неосновним місцем обліку у відповідному податковому органі. Заява про взяття на облік по неосновному місцю після виникнення умов для появи об'єктів оподаткування подається платником особисто, протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів.

Всі фізичні особи - платники податків та зборів реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків.

Фізичні особи - підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи в органах державної податкової служби.

Облік платників податків в органах державної податкової служби ведеться за податковими номерами. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Податковим номером платника податків є:

- ідентифікаційний код Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (далі - ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб - резидентів та нерезидентів);
- реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті;
- реєстраційний номер платника податків, який присвоюється податковими органами (управителям майна, інвесторам та ін.).

Податковий номер платника податків зазначається у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Подані платниками податків для взяття на облік в органах державної податкової служби документи перевіряються, і в разі виявлення помилок або подання недостовірних відомостей повертаються для виправлення (мають бути внесені на протязі 5 календарних днів, наступних за днем отримання повернутих документів). Крім того центральним органом державної податкової служби визначаються: порядок обліку платників податків і зборів; перелік документів, які подаються для взяття на облік платників податків, а також порядок подання таких документів; форми заяв, свідоцтв та документів з питань реєстрації та обліку платників податків.

Водночас податковими органами забезпечується достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків-юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться органами державної податкової служби, здійснюється їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією, оприлюднює на власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків: юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік (доступ є безоплатним та вільним) [146].

Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів

Первинною умовою обліку платників податків-юридичних осіб є їхня державна реєстрація, яка проводиться відповідно до Закону України від 15 травня 2003 р. № 755 «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців» [54]. В основу Порядку обліку платників покладений принцип взаємодії податкових органів і державних реєстраторів. Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей податковими органами. Довідка про взяття на облік за формою № 4-ОПП надається наступного робочого дня з дня взяття на облік за основним місцем обліку і є єдиним документом, який підтверджує взяття платника на облік. Для взяття на облік платником подається: заява за формою № 1-ОПП, виписка або витяг з Єдиного державного реєстру, якщо заявником є юридична особа, яка включається до Єдиного державного реєстру, копія свідоцтва про державну реєстрацію та копія документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПУО.

На обліку в податкових органах повинні перебувати угоди про розподіл продукції та договори про спільну діяльність на території України без утворення юридичних осіб. Платник податків протягом 10 календарних днів після реєстрації договору або угоди чи після набрання ним чинності зобов'язаний подати заяву про взяття на облік.

У разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків і отримання повідомлення центрального органу податкової служби про таке включення платник зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, що здійснює податкове супроводження великих платників податків, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр.

В основу Порядку обліку платників юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів покладений принцип «єдиного вікна» - взаємодії податкових органів і державних реєстраторів через єдині реєстраційні офіси або шляхом обміну інформацією.

Якщо платник змінює своє місцезнаходження, він повинен подати податковому органу за новим місцезнаходженням відповідну заяву у десятиденний строк від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання). Платники податків - юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати органу державної податкової служби відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи, її відокремлених підрозділів у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків шляхом подання заяви у порядку, визначеному центральним органом державної податкової служби.

Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі. Податковою адресою фізичної особи - платника податків визнається місце постійного або переважного її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби. При зміні інформації, яку платник подає до податкового органу для взяття на облік, у нього є десять днів для уточнення поданих даних.

Підставами для зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб є: повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу юридичної особи.

Центральний орган державної податкової служби формує та веде *Державний реєстр фізичних осіб - платників податків*.

Державний реєстр фізичних осіб - платників податків - це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки,

збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

Особливістю реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків є відсутність обмеження за віком, з якого дані про особу вносяться до відповідного банку даних. Це пояснюється тим, що цивільна правосдатність фізичної особи, тобто здатність особи мати цивільні права та обов'язки, виникає у момент її народження. Так, наприклад, дитина, яка тільки народилась, може відразу, у порядку спадкування, отримати нерухомість, яка стає об'єктом оподаткування. Тому об'єктом обліку в Державному реєстрі є фізична особа - платник податків будь-якого віку.

До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є:

- громадянами України;
- іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні;
- іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

До облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення вноситься така інформація: прізвище, ім'я та по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання, а для іноземних громадян - також громадянство; серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

До інформаційної бази Державного реєстру включаються такі дані про фізичних осіб: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих або отриманих доходів; сума нарахованих або сплачених податків; інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

Державний реєстр містить відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме:

- дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

- інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;
- місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність;
- види діяльності;
- громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, - для іноземців;
- система оподаткування із зазначенням періодів її дії.

Фізична особа зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному органу державної податкової служби облікову картку фізичної особи - платника податків або повідомлення за своєю податковою адресою, а фізична особа, яка не має постійного місця проживання в Україні, - органу державної податкової служби за місцем отримання доходів.

Кожен платник податків зазначає реєстраційний номер своєї облікової картки платника податків або серію та номер паспорта в усіх звітних документах.

Відомості з Державного реєстру використовуються органами державної податкової служби виключно для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства України; є інформацією з обмеженим доступом, крім відомостей про взяття на облік фізичних осіб - підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта, зокрема:

- ❖ органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи - підприємці, податкові агенти - про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

- ❖ органи внутрішніх справ - про фізичних осіб, які зареєстрували своє місце проживання у відповідному населеному пункті чи які зняті з

реєстрації в такому населеному пункті, про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження, транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, - щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також про втрачені, викрадені паспорти - у п'ятиденний строк від дня надходження відповідних заяв від фізичних осіб та про паспорти померлих громадян - щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

❖ органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден - про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, - щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

❖ органи державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток), - щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

❖ органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, - про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення - у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії;

❖ органи державної реєстрації прав - про оподатковуване нерухоме майно, щодо якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, - щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

❖ органи опіки і піклування, виховні, лікувальні заклади, заклади соціального захисту населення та інші заклади, що відповідно до законодавства здійснюють опіку, піклування або управління майном підопічного, зобов'язані повідомляти про встановлення опіки над фізичними особами, визнаними судом недієздатними, опіку, піклування і управління майном малолітніх, інших неповнолітніх фізичних осіб, фізичних осіб, обмежених судом у дієздатності, дієздатних фізичних осіб, над якими встановлене піклування у формі патронажу, піклування або управління майном фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном, в органи державної податкової служби за місцем свого перебування - не пізніше, як протягом п'яти календарних днів від дня прийняття відповідного рішення;

❖ інші органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування - інформацію про інші об'єкти оподаткування.

Облік самозайнятих осіб

Фізичні особи - підприємці обліковуються у якості самозайнятих осіб. Окрема категорія самозайнятих осіб - це фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, тобто діяльність, пов'язану з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. До цієї діяльності відносять також діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів тощо. Особливістю незалежної професійної діяльності є те, що такі особи не можуть бути підприємцями та не мають більше одного найманця-працівника.

Самозайнята особа - платник податків, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що такі особи не є працівниками в межах підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця здійснюється після її державної реєстрації, згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців», органом державної податкової служби за місцем її державної реєстрації на підставі:

- відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця;
- відповідного повідомлення державного реєстратора про судові рішення щодо відміни державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

Податкові органи можуть здійснити облік, якщо особа подає наступні документи: заяву за формою № 5-ОПП, виписку або витяг з Єдиного державного реєстру.

Приватні нотаріуси та інші фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких є державна реєстрація та отримання свідоцтва, протягом 10 календарних днів після реєстрації зобов'язані стати на облік в податковому органі за місцем свого постійного проживання. Хоча існують випадки, при яких податковий орган може відмовити у розгляді документів, які подаються для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, а саме:

- наявності обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;
- коли документи подані за неналежним місцем обліку;

- коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;
- коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа;
- неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора або прийняття заяви, а довідка надсилається наступного робочого дня з дня взяття на облік. Дані про взяття на облік подаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у день взяття на облік.

Якщо у самозайнятих осіб відбулися якісь зміни облікових даних, вони мають повідомити податкові органи протягом місяця щодо таких змін.

Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: інформація органів державної реєстрації; інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків; інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду, що набрало законної сили; дані перевірок платників податків.

До Державного реєстру вноситься запис про припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи у разі: визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності; смерті фізичної особи; внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця; реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі; закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ; заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність; наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності; анулювання чи скасування згідно із законодавством

свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності.

Органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо: припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців; відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців; скасування державної реєстрації змін до установчих документів.

Особливістю зняття з обліку самозайнятих осіб є те, що зняття з обліку таких осіб здійснюється за відсутності податкового боргу або в разі його погашення за рахунок майна зазначеної фізичної особи, що переходить за правом спадщини у власність інших осіб, або визнання такого податкового боргу безнадійним.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення податкової системи.
2. Поясніть відмінність між поняттями «податкова система» і «система оподаткування».
3. Назвіть принципи оподаткування, узагальнені А. Смітом.
4. Перелічіть принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України.
5. Назвіть загальнодержавні податки.
6. Перелічіть місцеві податки та вкажіть їх відмінність від загальнодержавних.
7. Вкажіть, на які групи поділяються функції податкових органів.
8. Розкрийте сутність інформаційно-аналітичних функцій.
9. Дайте пояснення, які основні напрями діяльності органів податкової служби в рамках виконання контрольної функції.
10. Перелічіть основні права контролюючих органів.
11. Назвіть обов'язки посадових осіб податкових органів.
12. Вкажіть головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з питань оподаткування і податкового контролю.
13. Поясніть, з якою метою ведеться облік платників податків.
14. Визначте порядок взяття на облік юридичних осіб.
15. Опишіть процедуру взяття на облік самозайнятих осіб.

Тести

1. *Принципами побудови податкової системи у відповідності з вченням Сміта є наступні принципи:*

- а) обґрунтованості і обов'язковості;
- б) компетенції;
- в) справедливості і визначеності, економії і зручності;
- г) рівномірності і рівнозначності

2. *У Податковому кодексі України закріплено ... принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України:*

- а) дев'ять;
- б) десять;
- в) одинадцять;
- г) дванадцять

3. *Принцип нейтральності податкової системи - це:*

- а) установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- б) установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- в) недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- г) визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку

4. *Принцип соціальної справедливості - це:*

- а) установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- б) встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- в) установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- г) недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації

5. *До місцевих податків і зборів належать:*

- а) мито;
- б) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- в) податок на додану вартість;
- г) податок на прибуток підприємств

6. До загальнодержавних належать такі податки та збори:

- а) єдиний податок;
- б) туристичний збір;
- в) податок на доходи фізичних осіб;
- г) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

7. Консультації податковими органами надаються на:

- а) платній основі;
- б) безоплатній основі;
- в) умові часткової оплати;
- г) платній та безоплатній основі

8. Реєстрації чи взяттю на облік у податкових органах підлягають:

- а) юридичні особи;
- б) фізичні особи;
- в) нерезиденти;
- г) всі платники податків

9. Порядок визначення податкового номера встановлюється:

- а) державним реєстратором;
- б) центральним органом державної податкової служби;
- в) податковими інспекціями;
- г) платниками податків особисто

10. Облікові документи (у разі виявлення помилок) повертаються платнику для виправлень у строк:

- а) 5 днів;
- б) 7 днів;
- в) 10 днів;
- г) місяць

11. Для взяття на облік платником податків - юридичною особою подається:

- а) заява за формою № 1-ОПП;
- б) виписка або витяг з Єдиного державного реєстру;
- в) копія свідоцтва про державну реєстрацію і копія документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПУО;
- г) всі перелічені документи

12. Податковою адресою фізичної особи - платника податків визнається:

- а) місцезнаходження такої особи;
- б) місце постійного її проживання;
- в) місце постійного або переважного її проживання;

13. Органи державної реєстрації актів цивільного стану подають інформацію про фізичних осіб, які померли:

- а) щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;
- б) щоквартально, але не пізніше 20 числа наступного кварталу;
- в) кожні півроку;
- г) щорічно до 10 січня

14. Податкові органи можуть здійснити облік самозайнятих осіб, якщо особа подає наступні документи:

- а) витяг з Єдиного державного реєстру;
- б) заяву за формою № 5-ОПП та виписку чи витяг з Єдиного державного реєстру;
- в) довідку;
- г) заяву за формою № 4-ОПП

Розділ 3. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

Основні терміни і поняття: податкова політика, податки, податкова система, державне регулювання економіки

3.1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки

У ринкових умовах господарювання держава покладає на себе функції, які ринок не здатен виконати взагалі або повноцінно:

- формування «правил гри» - правової бази, яка сприяє ефективному функціонуванню ринкової економіки (визначення й охорона прав власності, антимонопольне законодавство, податкове законодавство, закони щодо захисту прав споживачів тощо);

- усунення або зменшення негативних наслідків ринкового саморегулювання (захист конкуренції, регулювання економічної діяльності з позитивними та негативними зовнішніми ефектами, виробництво суспільних благ, формування інформаційної інфраструктури ринку, стабілізаційна фіскальна та монетарна політика з метою зменшення амплітуди циклічних коливань економічної кон'юнктури);

- здійснення великих структурних зрушень в економіці, обумовлених НТР, і стимулювання економічного зростання;

- соціальний захист населення;

- вирішення екологічних проблем.

До основних напрямків державного регулювання відносять:

- 1) формування правової бази для ефективного функціонування економіки;
- 2) управління державним сектором економіки;
- 3) фінансово-бюджетне та грошово-кредитне регулювання, у тому числі фіскальна політика держави, яка на сучасному етапі неможлива без податкової політики;
- 4) макроекономічне прогнозування та планування;
- 5) регулювання структурної перебудови економіки;
- 6) регулювання науково-технічних та інноваційних процесів;
- 7) регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- 8) регулювання природоохоронної діяльності.

Державне регулювання економіки – це діяльність держави щодо створення правових, економічних і соціальних передумов,

необхідних для функціонування економічного механізму відповідно до цілей й пріоритетів державної економічної політики.

Практика державного регулювання економіки дала змогу виробити відповідні інструменти та методи – способи впливу держави в особі законодавчих та виконавчих органів на споживчий, підприємницький, державний та міжнародний сектори економіки, на інфраструктуру ринку відповідно до мети державної економічної політики.

Типові класифікації методів державного регулювання ураховують дві ознаки: форми та засоби впливу (рис. 3.1).

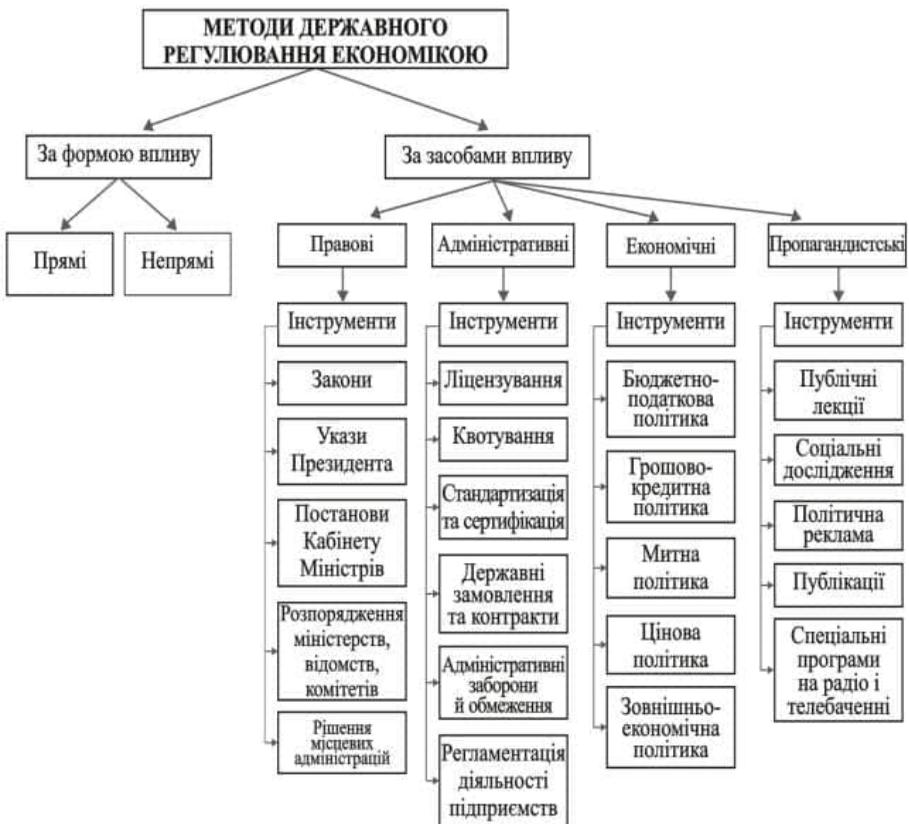


Рис. 3.1. Методи та інструменти державного регулювання економіки

Методи прямого впливу безпосередньо діють на функціонування суб'єктів ринку. Наприклад, нормативно-правові акти, державна підтримка макроекономічних планів та цільових комплексних програм, державні контракти та державні замовлення, субсидії, субвенції, дотації, прямі витрати уряду, стандарти, ліцензії квоти, ліміти, установлення фіксованих цін та валютних курсів.

Методи непрямого регулювання впливають на суб'єкти економічних відносин опосередковано, через їхні економічні інтереси, за допомогою створення стимулів для раціональної поведінки, що відповідає завдання державного регулювання. До таких методів належать: рівень оподаткування та система податкових пільг; регулювання цін; плата за ресурси, процентні ставки за кредит і кредитні пільги; митне регулювання експорту і імпорту, валютні курси та умови обміну валют.

Правові методи державного регулювання економіки передбачають ухвалення законів і законодавчих актів Верховної Ради України, видання Указів Президента, а також вироблення механізму їх реалізації та контролю за виконанням.

Адміністративні методи державного регулювання передбачають пряме управління з боку держави суб'єктами ринкових відносин. Це засоби дозволу, заборони, примусу (ліцензії, квоти, норми, стандарти, санкції за порушення, фіксовані ціни і т. ін.).

Економічні методи державного регулювання передбачають створення державою матеріальних стимулів для бажаної поведінки суб'єктів господарювання. Для цього використовують державні закупівлі, фінансування програм, субсидії фірмам та трансфертні платежі домогосподарствам, ставки податків, грошову емісію, облікову ставку, норми амортизації, митні тарифи.

Пропагандистські методи державного регулювання передбачають вплив на формування громадської думки, суспільної свідомості, економічного мислення, популяризацію цілей і змісту державного регулювання. Для цього використовують публічні лекції, політичну рекламу, зустрічі з виборцями, участь у роботі об'єднань за економічними інтересами, спеціальні програми на радіо та телебаченні, публікації, соціальні дослідження.

Серед інструментів державного регулювання чи не важливішу роль відіграє виважена податкова політика, яка є складовою економічної політики держави.

Вона має специфічну сутність, власні як стратегічні, так й тактичні цілі, методи, завдання, виокремлені види та принципи формування.

Податкову політику розглядають як систему дій та заходів держави з метою розвитку національної економіки з урахуванням впливу світових тенденцій і внутрішньої кон'юнктури, яка втілюється через механізм оподаткування.

Податкову політику також можна визначити як діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Заходи держави у сфері оподаткування визначаються цілями і завданнями податкової політики (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Цілі та завдання податкової політики

Ціль податкової політики		Завдання податкової політики
Фіскальна	забезпечення наповнення бюджетів усіх рівнів і відповідно реалізація функцій держави	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечення формування доходної частини бюджету; - забезпечення рівномірного розподілу сум податкових надходжень між ланками бюджетної системи; - стабілізація загальнодержавного та регіонального рівня соціального забезпечення громадян та забезпечення соціальних гарантій; - досягнення високого рівня соціальної інфраструктури; - забезпечення потреб науки, освіти, охорони здоров'я та навколишнього середовища, оборони та управління
Регулююча	забезпечення державного впливу на економічні процеси та суспільне відтворення	<ul style="list-style-type: none"> - стимулювання розвитку та захист окремих галузей економіки; - створення сприятливих умов розвитку національного виробництва; - стимулювання залучення інвестицій до пріоритетних галузей реального сектора економіки країни; - розширення ресурсного потенціалу країни; - стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва

Засоби досягнення мети та вирішення поставлених завдань податкової політики визначаються методами її здійснення.

Метод податкової політики – це прийом (спосіб), що використовується для практичного вирішення поставленої мети податкової політики.

У сучасній світовій практиці найбільшого застосування набули наступні методи податкової політики:

- зменшення або збільшення податкового навантаження на платників податків;
- регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку і термінів сплати податків;
- регулювання співвідношення прямого і непрямого оподаткування;
- заміна одних способів і форм оподаткування іншими, введення нових або скасування існуючих податків;
- введення або скасування податкових пільг, преференцій, вирахувань, знижок та вилучень з податкової бази;
- регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків і ступеня їх прогресії;
- регулювання видів податкових правопорушень та розміру відповідальності за їх вчинення.

Реалізація податкової політики відбувається через застосування певних інструментів податкового механізму, використовуючи які держава створює умови, за яких суб'єктам господарювання стає вигідним урахувати інтереси держави в процесі своєї діяльності, та не вигідною стає опортуністична поведінка.

Інструмент податкової політики – це знаряддя (засоби), за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі стратегії і тактики податкової політики.

Інструменти податкової політики класифікують за видами та елементами податків.

Основними елементами податків є: об'єкт та суб'єкт оподаткування, база оподаткування, податкові ставки та податкові пільги. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, відсутність будь-якого з основних елементів механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу й робить податковий механізм невизначеним.

Додаткові елементи податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему реалізації податкової політики, забезпечуючи логічних і раціональний режим його закріплення. Отже, додатковими елементами податку є порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Таким чином, основними інструментами податкової політики є:

- види податків;
- склад платників податків;
- об'єкти оподаткування;
- базу оподаткування;
- податкові ставки;
- податкові пільги.

Вибір державою цілей, завдання або того чи іншого методу та інструменту податкової політики здійснюється залежно від обраного її виду (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Класифікація видів податкової політики

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид податкової політики
1	Залежно від впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни	1) політика максимальних податків 2) політика економічного розвитку 3) політика виважених податків
2	Залежно від гнучкості реагування податкової політики на зміну економічної кон'юнктури	1) дискреційна (регульована) 2) недискреційна (автоматична або політика вбудованих стабілізаторів)
3	Залежно від рівня контролю над економічною ситуацією в країні	1) стабілізаційна 2) деструктуюча
4	Залежно від швидкості реагування податкової політики на зміну зовнішнього середовища	1) динамічна 2) інерційна
5	Залежно від напрямів антициклічного управління економікою	1) дефляційна 2) рефляційна
6	За функціональною ознакою	1) фіскальна 2) регулююча
7	Залежно від очікувань, покладених на податкову політику	1) оптимістична 2) песимістична 3) реальна
8	За територіальною ознакою	1) державна 2) місцева

Охарактеризуємо окремі види податкової політики.

1. Залежно від впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни.

Політика максимальних податків. При проведенні зазначеної податкової політики держава застосовує досить високий рівень податкового навантаження, скорочує пільги, впроваджує нові види податків із метою максимізації суми податкових надходжень. Коли відсутні економічні, соціальні й політичні передумови для проведення політики максимальних податків, виявляються негативні наслідки її застосування, а саме:

- скорочення фінансових ресурсів платників податків мінімізує можливість забезпечення економічного зростання та істотно зменшує обсяги розширеного відтворення в суспільстві, а також провокує ухилення від сплати податків;

- масово розвивається тіньова економіка, основою якої є просте викачування фінансових ресурсів із національного багатства суспільства і переведення їх на закордонні рахунки іноземних банків.

Політика економічного розвитку передбачає послаблення податкового навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності, за рахунок чого держава стимулює нарощення фінансового капіталу у платників податків та забезпечує розширення суспільного відтворення. Основною метою проведення такої політики є стимулювання економічного зростання шляхом підвищення інвестиційно-інноваційної активності за рахунок наявності сприятливого податкового клімату. Проте при проведенні державою такої податкової політики проявляються негативні наслідки її застосування, а саме:

- скорочення податкових надходжень неминуче призводить до недофінансування певних соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, науки;

- суттєво скорочується сфера суспільних благ, тобто тих благ, які опосередковано оплачуються за рахунок бюджетних видатків;

- обмежується вплив держави на процеси споживання, на зайнятість і скорочується соціальний захист малозабезпечених верств населення.

Зазначена податкова політика проводиться в той час, коли намічається стагнація економіки, що загрожує перейти в економічну кризу. Подібні методи податкової політики, що отримала назву

«рейганоміка», були використані, зокрема, в США на початку 80-х років ХХ ст.

Політика виважених податків. Суть такої податкової політики полягає у встановленні такого рівня оподаткування, який би сприяв розвитку економіки країни та водночас підтримував значущий обсяг соціальних витрат. Політика збалансування інтересів при проведенні податкових маніпуляцій вимагає високої фіскальної техніки і виваженої податкової етики платників податків із одночасним системним контролем зі сторони держави за процесом оподаткування.

За розвинутої, стабільної економіки всі три види податкової політики успішно поєднуються.

2. За функціональною ознакою.

Фіскальна податкова політика – це система дій та заходів держави у сфері оподаткування, яка направлена на забезпечення формування доходів бюджетів усіх рівнів і відповідно реалізації функцій держави. При проведенні такої податкової політики посилюється фіскальна роль податків.

Регулююча податкова політика - це система дій та заходів держави у сфері оподаткування, яка направлена на забезпечення розвитку національної економіки. При проведенні такої податкової політики посилюється регулююча роль податків.

3. Залежно від напрямів антициклічного управління економікою.

Рефляційна податкова політика застосовується урядом країни з метою стимулювання економічного росту та зайнятості. При проведенні зазначеної податкової політики держава застосовує інструменти стимулюючого характеру, а саме звільнення від сплати податків, зниження податкової ставки, зниження бази оподаткування, введення прискореної амортизації основних фондів, відстрочка зобов'язання щодо сплати податку тощо.

Дефляційна податкова політика застосовується урядом країни під час економічного росту. При виборі саме такої політики передбачається застосування податкових інструментів стримуючого характеру, а саме скорочуються податкові пільги, впроваджуються нові види податків, збільшуються податкової ставки або база оподаткування.

Формування сучасної податкової політики здійснюється з урахуванням певних принципів¹, які наведено на рис. 3.2.

Принципи податкової політики – це основоположні ідеї, вихідні правила та положення, що застосовуються в процесі визначення основних характеристик податкової політики.

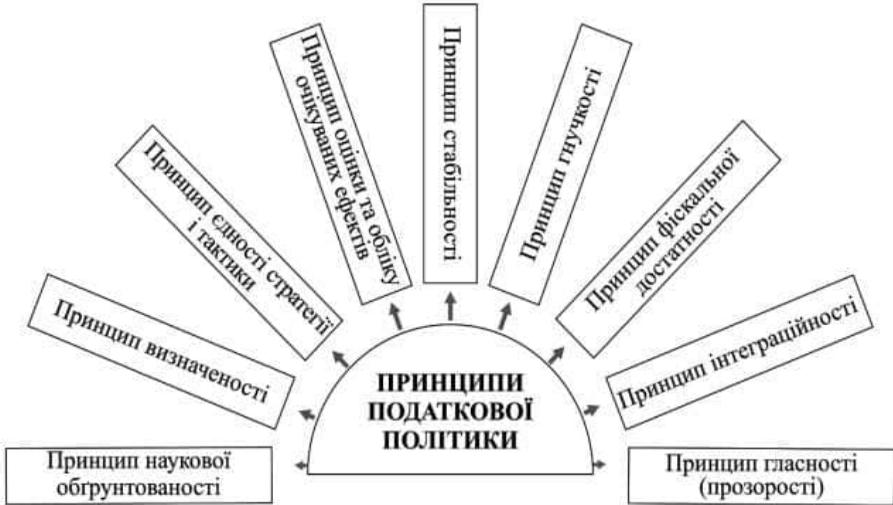


Рис. 3.2. Принципи формування державної податкової політики

1. *Принцип наукової обґрунтованості* означає, що сучасна податкова політика має бути науково обґрунтованою і вивіреною. 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.

2. *Принцип визначеності*. Податкова політика в силу своєї значимості не може бути простою сукупністю програмних установок керівного апарату країни. Вона повинна бути визначена програмним документом стратегічного (концептуального) характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативно-правовий характер та обов'язкову силу для органів виконавчої влади.

¹ Принцип (від лат *principium* – основа, початок) основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення; керівна ідея, основне правило діяльності

3. *Принцип єдності стратегії і тактики.* Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції (доктрини)² і розробку стратегії її реалізації. Реалізація податкової політики має передбачати розробку тактики, яка не повинна суперечити стратегії.

4. *Принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів.* Вибір цілей податкової політики та 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 при будь-якій податковій політиці.

5. *Принцип стабільності* означає, що зміни до податкової політики не повинні вноситись протягом визначеного періоду. За допомогою даного принципу економічні агенти, керуючись стабільним податковим законодавством, мають можливість передбачити з великою часткою ймовірності напрями фінансової стратегії та отримати потенційні прибутки. Крім того за стабільної податкової політики підвищується рівень ефективності податкового адміністрування.

6. *Принцип гнучкості* передбачає, що податкова політика має бути достатньо гнучкою і оперативно реагувати на зміну соціально-економічної ситуації не тільки в регіоні, країні, а й світі. У загальному сенсі податкова політика повинна слідувати суворо в фарватері соціально-економічних змін, але в деяких випадках вона повинна навіть передбачати і випереджувати очікувані зміни.

7. *Принцип фінансової достатності.* При проведенні податкової політики необхідно забезпечувати таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини.

8. *Принцип інтеграційності.* Забезпечення адаптації і гармонізації національної податкової політики повинно здійснюватись шляхом поступової інтеграції її до вимог певного регіонального інтеграційного об'єднання.

² *Концепція (доктрина) податкової політики* – це принципова система поглядів на архітектуру податкової системи країни, на напрям її вдосконалення та (або) реформування.

9. *Принцип гласності (прозорості)*. Відповідно до цього принципу як податкова політика, що формується, тобто програмні документи стратегічного (концептуального) характеру, так і податкова політика, що реалізується, тобто регулятивні змістовні документи тактичного характеру, повинні бути відкритими до широкого використання та обговорення. Зазначені документи не повинні бути конфіденційними. Крім того, з метою адаптування діяльності платників податків до змін, що будуть проведені у податковій політиці через певний період часу, держава зобов'язана завчасно інформувати про такі зміни.

3.2. Стратегія і тактика податкової політики

Сучасна парадигма глобального економічного розвитку обумовлює необхідність здійснювати кардинальні зміни в стратегії та тактиці державного управління економікою, враховуючи не тільки національні особливості соціально-економічних відносин і ринкових механізмів, а й світового, глобального ринку.

Стратегія завжди посідала чільне місце в будь-яких політичних моделях і діях. Термін «стратегія» походить від давньогрецької мови, а саме: від слів «stratos» – військо та «ago» – веду, що вважалось найважливішою складовою воєнного мистецтва та орієнтацією на перемогу. Вперше поняття стратегії почало застосовуватись у військовій сфері.

На початку 60-х рр. XX ст. термін «стратегія» набрав нового сенсу. Засновником у цьому напрямку був А. Чандлер, який у своїй науковій праці «Стратегія і структура» визначив стратегію як визначення основних довгострокових цілей підприємства, адаптація курсів дій та розміщення ресурсів, необхідних для досягнення цілей.

В економічній сфері *стратегія* визначається як цілісна система дій суб'єкта, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливів ендогенних та екзогенних чинників, розрахована на тривалий період часу.

Суб'єктом економічної стратегії може виступати держава, фірма, кооперація, міжнародна організація тощо. *Об'єктом* економічної стратегії є наявні у розпорядженні суб'єкта або

потенційно доступні відтворювальні ресурси, на які він спроможний здійснювати прямий чи опосередкований вплив.

Однією із складових економічної стратегії є стратегія податкової політики. Її визначають як політику у сфері оподаткування, яка здійснюється з розрахунком на перспективу.

Стратегія податкової політики – це цілісна система дій суб'єкта у сфері оподаткування, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників, розрахована на довгостроковий період часу.

Метою стратегії податкової політики є забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень до бюджету країни, стійкого ефективного функціонування економіки країни, а також забезпечення міжнародної податкової конкуренції.

Завдання стратегії податкової політики виявляються у довгострокових цілях податкової політики.

В основі формування обраної стратегії державної податкової політики лежать провідні у даний період часу економічні концепції. Наприклад, до кінця 20-х років ХХ ст. в основу стратегії державної податкової політики лягли концепції класичної школи. Відповідно до зазначеної теорії вважалося, що ефективному функціонуванню економіки, яка здатна автоматично досягти певного обсягу виробництва і повної зайнятості населення, втручання держави може тільки зашкодити, тобто представники класичної теорії вважали економіку стійкою саморегулюючою системою. Отже, стратегія податкової політики у цей період часу була спрямована на поповнення державних доходів, призначених для покриття витрат на утримання держави, та не повинна була створювати відчутний тягар для громадян.

Вже у 30-ті роки того ж століття економічна дійсність змусила заперечити умови повної свободи індивідів. Усе менше застосовувався такий принцип: «Найкраще регулюванням займається та держава, яка менш за все займається регулюванням». Починаючи з цього періоду часу, країни з ринковою економікою стали запроваджувати державне регулювання, яке було започатковано кейнсіанською школою. За напрямком визначеної доктрини ринкова економіка не здатна підтримувати стійку рівновагу протягом тривалого періоду, неспроможна на автоматичне регулювання, і тому стимулювання економічного розвитку та його регулювання необхідно

здійснювати шляхом державного втручання в економіку за допомогою притаманних їй інструментів.

Одним із інструментів була податкова політика, яка істотно впливала на економічні процеси держави. Стратегія податкової політики відповідно до стратегічних завдань економічної концепції була спрямована на антикризовий та антиінфляційний розвиток. Сутність цієї стратегії зводилася до того, щоб оподаткування та інші фінансові важелі пристосовувати до економічного циклу: при пожвавленні та підйомі виробництва – посилювати оподаткування, штучно стримувати попит та зменшувати державні витрати, а у часи кризи – збільшувати обсяг попиту через зменшення податків та зростання державних видатків. Тому, у 1933 році уряд США під керівництвом Ф. Рузвельта розробив та реалізував у практику теоретичну кейнсіанську концепцію. Крім того, кейнсіанські ідеї у 50-70-х роках ХХ ст. мали великий вплив на податкову політику західних країн, які, у свою чергу, у державному регулюванні наполегливо використовували податкові інструменти для залучення коштів до бюджету та перерозподілу національного доходу. Такі положення використовувалися в законодавчій практиці членів ЄС у 50-ті роки ХХ ст. З того часу в податковому законодавстві закріплюється не тільки фіскальна, а й регулююча роль податків у державному регулюванні економіки.

Нові реалії розвитку економіки країн, які пов'язані зі зміною ролі держави, призвели до зміни кейнсіанської моделі регулювання економікою на неокласичну теорію. Остання визначається на догмі податкової нейтральності, мінімального втручання держави в економіку за допомогою податків. Її відмінність від класичної теорії полягає у визнанні необхідності державного регулювання економічних процесів у випадках, коли мають місце провали ринку – економічні ситуації, за яких ринок не може самостійно, без зовнішньої допомоги досягнути рівноваги. Тому Дж. Мід, який побудував неокласичну модель, відводив державі лише непрямую роль у регулюванні економічних процесів, тобто стратегія податкової політики за цією концепцією має бути спрямована на збалансування зростання виробництва, попиту та пропозиції шляхом підпорядкування ринковому господарству, на створення сприятливого податкового клімату у країні, який сприяв би стимулюванню заощаджень та інвестицій.

Відмітимо, що неокласична школа представлена двома різними напрямками, такими як теорія економіки пропозиції та монетаризм.

Теорія економіки пропозиції почала свій розвиток у 80-ті роки ХХ ст. Згідно з положеннями цієї економічної школи вважалося, що високі податки знижують підприємницьку активність та приріст інвестицій, які призводять до спаду темпів приросту податкових надходжень. А. Лаффер у кінці 1970-х років наголошував, що зниження податків є основною передумовою наростання трудових зусиль та ділової активності, оскільки суб'єкти господарювання іманентно орієнтовані на активну економічну діяльність. Отож, стратегія податкової політики у рамках даної школи базувалася на зниженні податків та наданні податкових пільг корпораціям, що, у свою чергу, забезпечить зростання податкових надходжень до бюджету держави за рахунок зростання національного доходу. Також за визначеною стратегією планувалося розширення загальної бази оподаткування.

Іншим напрямком неокласичної теорії була школа монетаризму, яка почала свій розвиток у 50-ті рр. ХХ ст. у США, але широко почала застосовуватися у 70-ті рр. того ж століття урядом Великобританії, США та частково Німеччини. Зазначена економічна концепція зводила роль податкової політики тільки до одного з методів зменшення грошової маси. Крім того, враховуючи погляди економістів даної школи, податкова політика повинна застосовуватися тільки на довгострокову стабілізацію, тому що інакше стагфляція буде неминучою.

Однак, у 60-70-ті роки ХХ ст. такі сталі теорії як неокласичні та неокейнсіанські у царині державного регулювання економіки через оподаткування зазнали краху. Стратегія податкової політики у даний період часу була спрямована на змішану економіку, розраховану на розподіл національного доходу з урахуванням оптимального співвідношення між приватним і державним секторами в довгостроковому аспекті. Вагоме місце в теорії державно-монополістичного регулювання посідає ідея соціального контролю над економікою, центральне місце в якому відводиться державі та, зокрема, її фіскальним інструментам.

У 80-90-х роках ХХ ст. стратегія податкової політики ґрунтується на сучасних економічних концепціях, які беруть свій початок у наукових працях представників монетарного посткейнсіанства, теорії неокласичного синтезу з окремими

елементами інституціоналізму. Однак прихильники цієї теорії вже менше приділяють уваги застосуванню інструментів податкової політики, тобто політика стабільності передбачає відсутність різких реакцій на кожне циклічне відхилення в економіці, що є найкращим варіантом скорочення самих коливань у довгостроковому періоді, а також обмеження втручання держави у вільну ринкову систему.

Ураховуючи важливість дії податкової політики в державному регулюванні економіки країни, основні стратегічні цілі, як правило, знаходять своє відображення у законодавчих актах держави. Наприклад, стратегічні завдання податкової політики України до 2007 року не мали чіткого законодавчого визначення. Уперше стратегія податкової політики була законодавчо закріплена тільки у 2007 році в урядовій Концепції реформування податкової системи, хоча перша спроба розробити довгострокову стратегію податкової політики була покладена ще у 2006 році при розгляді проекту «Стратегії податкової реформи». Зміна стратегії відбулась у 2009 році з прийняттям урядової програми «Подолання впливу світової фінансової-економічної кризи та поступальний розвиток».

У 2017 році затверджують Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр., яка включає й план стратегічних заходів у податковій політиці [165].

Основними стратегічними цілями податкової політики України за трьома урядовими програмами були й є:

- забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики;

- створення конкурентоспроможної національної економіки;

- інтегрування національної податкової системи в міжнародні податкові відносини.

Для реалізації стратегічних цілей податкової політики України були поставлені наступні завдання, які на сьогодні вже частково виконуються:

- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращення якості та ефективності адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

- розширення бази оподаткування;

- підвищення стабільності й прогнозованості податкової системи;

- активізація інвестиційних процесів в економіці;
- підвищення регулюючого потенціалу системи оподаткування на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій;
- стимулювання зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах;
- зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);
- адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС;
- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства.

Стратегія податкової політики реалізується через тактику, яку визначають як короткострокові, адаптивні активно-інтерактивні дії, які використовуються для досягнення встановлених на стратегічному рівні цілей.

Тактика податкової політики – це форма реалізації стратегії податкової політики, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм ознак, визначених завданнями податкової стратегії. Наприклад, для створення конкурентоспроможної національної економіки та з метою розвитку літакобудівної промисловості в Україні до 01 січня 2025 р. звільняється від оподаткування прибуток підприємств - суб'єктів літакобудування. Вивільнені кошти (суми податку, що не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) використовуються на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські роботи з літакобудування, створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, запровадження новітніх технологій.

Для виконання стратегічного завдання щодо підвищення якості та ефективності податкового адміністрування виконуються, наприклад, наступні тактичні заходи:

- створення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій та його опублікування на офіційному веб-сайті Державної податкової служби у відкритому доступі;
- впровадження повнофункціональної системи сервісного обслуговування платників через електронний кабінет;

- розроблення додаткових ІТ-рішень для покращення камеральних перевірок

Тактика податкової політики не завжди повною мірою реалізує стратегічні завдання та цілі податкової політики, що може призвести до негативних наслідків. Наприклад, з 6 березня 2009 р. з метою поліпшення стану платіжного балансу в Україні було введено 13 % надбавку до ставок ввізного мита терміном на шість місяців, а з 25 березня 2009 року - тільки на імпорт холодильників та легкових автомобілів. Такий тактичний захід міг би обійтися для України фінансовими санкціями з боку СОТ, оскільки проведення такої податкової політики суперечило правилам цієї міжнародної організації.

Таким чином, формування податкової політики має обов'язково передбачати розробку її стратегії, а реалізація податкової політики має передбачати розробку такої тактики, яка б не суперечила стратегії.

3.3. Оцінювання ефективності податкової політики

Функціонування будь-якого економічного інструменту завжди оцінюється через його дієвість та ефективність.

Ефективність податкової політики – це дієвість обраних інструментів такої політики при визначенні часу, впродовж якого вона проводиться.

Податкова політика як реалізація фіскально-регулюючих інтересів держави як суспільного інституту має задовольняти вказані інтереси на двох рівнях: необхідному та достатньому. Необхідний рівень реалізації інтересів охоплює фінансове забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Якщо податкова політика не задовольняє фінансово цей рівень інтересів, то не має мови ні про яку результативність податкових дій, оскільки саме джерело дії має ресурсні проблеми.

Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування, але й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним ростом. Таке

розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дозволяє не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, але й дати їм якісну оцінку.

Складність оцінювання ефективності податкової політики полягає у визначенні оптимальної чисельності та виборі показників, яких налічується багато серед сучасних наукових досліджень.

За міжнародними стандартами ефективність податкової політики визначають як на основі аналізу динаміки доходів державного бюджету та податкових надходжень відносно ВВП, так і на основі порівняння цих співвідношень із відповідними показниками інших країн (з подібним типом та моделлю економіки). Однак визначати ефективність податкової політики на основі оцінки одного показника є недостатнім.

Для визначення податкової ефективності у світовій практиці використовується діагностичний тест відомого дослідника державних фінансів В. Танзі, що складається з визначення восьми індексів: концентрації, дисперсії, ерозії, запізнювання збору, конкретності, об'єктивності, забезпечення збору податків, витрат при зборі податків (табл. 3.3).

Тест В. Танзі заслуговує уваги з позиції оцінювання ефективності реалізації завдання податкової політики щодо забезпечення формування доходної частини бюджету.

Ефективність податкової політики оцінюється за ступенем виконання нею належних функцій, а саме фіскальної та регулюючої.

Фіскальна ефективність податкової політики оцінюється за такими кількісними показниками:

1. Рівень концентрації податкових надходжень в доходах Зведеного бюджету (Ркпн). Він розраховується як відношення суми податкових надходжень (ПН) до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %.

$$R_{\text{кпн}} = \frac{\sum \text{ПН}}{\sum \text{Доходів Зведеного бюджету}} * 100\% \quad (3.1)$$

Чим більшим є вищезазначений показник, тим більш ефективно виконується завдання податкової політики щодо забезпечення дохідної частини бюджету країни.

Таблиця 3.3

Діагностичний тест визначення податкової ефективності

Показник	Сутність показника
Індекс концентрації	відповідає на питання, чи надходить значна частина сукупних доходів за рахунок відносно невеликої кількості податків та податкових ставок
Індекс дисперсії	відповідає на питання, чи існує невелика група податків з низьким обсягом надходжень, які тільки створюють незручності при проведенні бюджетної політики в сфері доходів, або взагалі такі податки відсутні
Індекс ерозії	відповідає на питання, чи є максимальним збіг фактичних баз оподаткування з потенційними базами
Індекс запізнювання збору	відповідає на питання, чи вносять платники податки без особливих затримок і наскільки своєчасно
Індекс конкретності	відповідає на питання, чи побудована податкова система на найменшій можливій кількості податків, що мають конкретні ставки
Індекс об'єктивності	відповідає на питання, чи збирається більшість податків з бази оподаткування, що об'єктивно вимірюється
Індекс забезпечення збору податків	відповідає на питання, чи повністю забезпечується ефективне стягнення податків
Індекс витрат при зборі податків	відповідає на питання, чи зведені бюджетні видатки по збиранню податків до мінімуму

2. *Коефіцієнт покриття податковими надходженнями витрат Зведеного бюджету (Кпок)*. Він розраховується як відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету.

$$K_{\text{пок}} = \frac{\sum \text{ПН}}{\sum \text{Витрат Державного бюджету}} \quad (3.2)$$

Чим більшим є вищезазначений показник, тим більш ефективно при здійсненні податкової політики дотримується принцип фіскальної достатності та підвищується фіскальна ефективність податкової політики.

3. *Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень (Квз)*. Він розраховується як відношення суми фактичних податкових надходжень до суми планових.

$$K_{вз} = \frac{\sum ПНф}{\sum ПНпл} \quad (3.3)$$

Значення коефіцієнту виконання запланованих податкових надходжень повинно дорівнювати «1». Але чим більшим є відхилення цього коефіцієнту від нормативно-встановленого, тим менш ефективно здійснюється адміністрування податків не тільки податковою службою, але й митною.

4. *Коефіцієнт своєчасності (Ксп)*. Він розраховується як відношення податкових платежів, які вчасно, у запланований звітний період надійшли в бюджет, до нарахованих за звітний період податкових платежів.

$$K_{сп} = \frac{\sum ПНв}{\sum ПНн} \quad (3.4)$$

5. *Коефіцієнт якості сплати податків (Кясп)*. Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень без урахування надходжень від штрафних санкцій та надходжень у negroшовій формі (ПНф) до запланованих (ПНз).

$$K_{ясп} = \frac{\sum ПНф}{\sum ПНз} \quad (3.5)$$

6. *Рівень оподаткування економіки (Рое)*. Він розраховується як відношення суми податкових надходжень, єдиного соціального внеску (внесків на обов'язкове соціальне страхування) (СВ) та суми заборгованості за цими платежами (З) до ВВП за вирахуванням прихованої оплати праці й змішаних доходів, що використовуються при обчисленні ВВП (ПО).

$$P_{oe} = \frac{\sum ПН+СВ+З}{ВВП-ПО} * 100 \% \quad (3.6)$$

Чим більшим є вищезазначений показник, тим більшим є податковий тиск на економіку країни. Але надмірний податковий тиск гнітить ринкову економіку, не дає можливості нормально функціонувати підприємствам і знижує життєвий рівень основної маси населення. Надмірно низький податковий тиск не дозволяє державі повною мірою виконувати свої функції по забезпеченню економічних агентів необхідними суспільними благами.

7. *Рівень втрат доходів Зведеного бюджету від пільгового оподаткування (Рвт)*. Він розраховується як відношення загальної суми податкових пільг до доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %.

$$P_{вт} = \frac{\text{Загальна сума податкових пільг}}{\sum \text{Доходів Зведеного бюджету}} * 100 \% \quad (3.7)$$

Такий показник надає змогу оцінити невикористані резерви підвищення ефективності податкової політики.

Також показниками ефективності податкової політики за фіскальним напрямком може бути:

- обсяг фінансових ресурсів, що спрямовуються на обслуговування державного боргу;
- рівень бюджетної заборгованості внаслідок наявної несплати податкових зобов'язань;
- рівень простроченої заборгованості бюджетних установ через їхнє недофінансування.

При оцінюванні ефективності податкової політики за регулюючою ознакою можна скористатися й такими показниками як:

1. *Коефіцієнт еластичності податкових надходжень (Кепн)*. Він розраховується як відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової політики) до відсоткової зміни бази оподаткування.

$$K_{epn} = \frac{\Delta ПН}{\Delta ВВП} \quad (3.8)$$

Значення коефіцієнту еластичності податкових надходжень повинно дорівнювати «1». Нестабільність тенденції коефіцієнта еластичності податків обумовлено нестабільністю податкової політики та її регулюючого впливу на економіку країни.

2. *Коефіцієнт ефективності використання податкових пільг підприємствами з інвестиціями (Кевпп)*. Він розраховується як відношення суми податкових надходжень до бюджету від здійснення діяльності підприємств з інвестиціями до суми отриманих пільг з оподаткування підприємств з інвестиціями.

$$K_{евпп} = \frac{\sum ПН_{пi}}{\sum ОПП_{пi}} \quad (3.9)$$

3. *Коефіцієнт інвестиційної віддачі податкових пільг підприємств з інвестиціями (Ків)*. Він розраховується як відношення суми інвестицій, які надаються підприємству, до пільг з оподаткування, що надаються підприємству з інвестиціями.

$$K_{iv} = \frac{\text{Інвестиції}}{\text{Пільги з оподаткування}} \quad (3.10)$$

5. *Коефіцієнт виробничої віддачі інвестицій підприємств з інвестиціями (Квві)*. Він розраховується як відношення обсягів реалізованої продукції підприємств з інвестиціями (ОРП) до інвестицій, що інвестувало підприємство.

$$K_{vvi} = \frac{\text{ОРП}}{\text{Інвестиції}} \quad (3.11)$$

Нормативне значення коефіцієнту використання податкових пільг підприємствами з інвестиціями, коефіцієнту інвестиційної віддачі податкових пільг підприємств з інвестиціями та коефіцієнту виробничої віддачі інвестицій підприємств з інвестиціями становить більше «1». Якщо, під час проведення регулятивних дій податкової політики, значення вищезазначених коефіцієнтів буде менше «1», то це негативно характеризує податкову політику і свідчить про

необхідність внесення коректив щодо реалізації завдань податкової політики з активізації інвестиційних процесів в економіці.

4. *Коефіцієнт випередження обсягів реалізації (Квор)*. Він розраховується як відношення темпів росту обсягів реалізованої продукції у суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту обсягів реалізації у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування, а також до темпів росту ВВП та загальних податкових надходжень.

$$\text{Квор} = \frac{\text{Тр.о.р.а}}{\text{Тр.о.р.з}}, \quad (3.12)$$

де Тр.о.р.а – ланцюгові темпи росту обсягів реалізації у суб'єктів малого підприємництва на альтернативних системах оподаткування;

Тр.о.р.з – ланцюгові темпи росту обсягів реалізації у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

Нормативне значення коефіцієнту випередження обсягів реалізації становить більше «1».

5. *Коефіцієнт випередження кількості зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва (Квк)*. Він розраховується як відношення темпів росту кількості зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту кількості підприємств на загальній системі оподаткування та по економіці в цілому.

$$\text{Квк} = \frac{\text{Тр.к.см.п.а}}{\text{Тр.к.см.п.з}}, \quad (3.13)$$

де Тр.к.см.п.а – ланцюгові темпи росту кількості суб'єктів малого підприємництва на альтернативних системах оподаткування;

Тр.к.см.п.з – ланцюгові темпи росту кількості суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

Нормативне значення коефіцієнту випередження кількості зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва становить більше «1».

6. *Коефіцієнт випередження кількості зайнятих (Квз)*. Він розраховується як відношення темпів росту кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва, які застосовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

$$Квз = \frac{Тр.з.а}{Тр.з.з}, \quad (3.14)$$

де Тр.з.а – ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва, які застосовують альтернативні системи оподаткування;

Тр.з.з – ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

Нормативне значення коефіцієнту випередження кількості зайнятих становить більше «1».

7. *Коефіцієнт випередження створення нових робочих місць (Квнрм)*. Він розраховується як відношення темпів росту кількості новостворених робочих місць у суб'єктів малого підприємництва на альтернативних системах оподаткування до темпів росту кількості новостворених робочих місць у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

$$Квнрм = \frac{Тр.н.р.м.а}{Тр.н.р.б.з}, \quad (3.15)$$

де Тр.н.р.м.а – ланцюгові темпи росту кількості новостворених робочих місць у суб'єктів малого підприємництва на альтернативних системах оподаткування;

Тр.н.р.б.з – ланцюгові темпи росту кількості новостворених робочих місць у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування.

Нормативне значення коефіцієнту випередження створення нових робочих місць становить більше «1».

Останні чотири показники ефективності податкової політики за регулюючим напрямком показують наскільки ефективно реалізується завдання податкової політики щодо стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва з метою зростання обсягів реалізації продукції, зниження безробіття та підвищення зайнятості в країні.

Також показниками ефективності податкової політики за регулюючим напрямком є:

- питома вага реалізованої продукції у суб'єктів господарювання, що використовують податкові пільги, у ВВП та частки надходжень у загальних податкових надходженнях;

- відношення темпів росту надходжень від суб'єктів малого підприємництва, які використовують податкові пільги, та темпів росту витрат на фінансування програм розвитку малого підприємництва.

Відібрані показники оцінювання ефективності податкової політики не є вичерпаними. Однак їх використання надасть можливість виявити основні недоліки реалізації податкової політики.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення державному регулюванню економіки.
2. Назвіть методи державного регулювання економіки.
3. Визначте місце податкової політики у системі державного регулювання економікою. Обґрунтуйте свою відповідь.
4. Дайте визначення податковій політиці.
5. Назвіть мету, завдання та методи податкової політики.
6. Сформулюйте основні ознаки політики максимальних податків, політики економічного розвитку та політики виважених податків.
7. Назвіть принципи формування сучасної податкової політики та охарактеризуйте їх.
8. Дайте визначення стратегії податкової політики.
9. Охарактеризуйте стратегію податкової політики в залежності від обраних державою економічних концепцій.
10. Дайте визначення тактики податкової політики.
11. Визначте та обґрунтуйте різницю між стратегією та тактикою податкової політики.
12. Дайте визначення ефективності податкової політики.
13. Які існують показники оцінювання ефективності податкової політики у світовій практиці?
14. Визначте та охарактеризуйте показники оцінювання ефективності податкової політики.
15. Визначте ефективність податкової політики України.

Тести

1. Економічні методи державного регулювання передбачають:

- а) ухвалення законів і законодавчих актів Верховної Ради України, видання Указів Президента, а також вироблення механізму їх реалізації та контролю за виконанням;
- б) пряме управління з боку держави суб'єктами ринкових відносин;
- в) створення державою матеріальних стимулів для бажаної поведінки суб'єктів господарювання;
- г) вплив на формування громадської думки, суспільної свідомості, економічного мислення, популяризацію цілей і змісту державного регулювання

2. Податкова політика – це:

- а) політика держави, через яку уповноважена державою інституція контролює обсяг пропозиції грошей з метою встановлення цінової стабільності, сприяння економічному зростанню, дотриманню рівня безробіття населення на низькому рівні;
- б) сукупність державних заходів, спрямованих на зміцнення доходної частини державного бюджету, посилення соціальної направленості видатків бюджету, створення умов макроекономічної стабілізації;
- в) діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави;
- г) діяльність держави, спрямована на регулювання економічних відносин з іншими країнами, на забезпечення ефективного використання зовнішнього фактора у національній економіці

3. Назвіть цілі податкової політики:

- а) політична, аграрна;
- б) фіскальна, регулююча;
- в) профілактична, контролююча;
- г) адміністративна, розподільча

4. Завданнями податкової політики є:

- а) забезпечення стабільного обмінного курсу грошової одиниці;
- б) забезпечення формування доходної частини бюджету;

- в) забезпечення потреб внутрішнього ринку;
- г) забезпечення захисту економічних інтересів держави

5. Інструментами податкової політики є:

- а) податкова ставка;
- б) ліцензії;
- в) тарифні обмеження;
- г) реклама

6. Політика максимальних податків характеризується:

- а) практикою встановлення максимального числа податків, високих прогресивних ставок, широких податкових баз, скорочення числа пільг, що приводять в сукупності до збільшення податкового тягаря на економіку і населення;
- б) практикою встановлення мінімального податкового навантаження на економіку;
- в) практикою встановлення оптимального податкового навантаження на економіку

7. Принципами формування сучасної податкової політики є:

- а) фіскальна достатність, інтеграційність, наукова обґрунтованість, гласність, стабільність;
- б) законність, фіскальна достатність, незалежність, гласність, стабільність;
- в) ефективність, фіскальна достатність, незалежність, гласність, стабільність;
- г) законність, фіскальна достатність, незалежність, неупередженість, соціальна справедливість

8. Політика економічного розвитку характеризується:

- а) практикою встановлення максимального числа податків, високих прогресивних ставок, широких податкових баз, скорочення числа пільг, що приводять в сукупності до збільшення податкового тягаря на економіку і населення;
- б) практикою встановлення мінімального податкового навантаження на економіку;
- в) практикою встановлення оптимального податкового навантаження на економіку

9. Стратегія податкової політики – це:

- а) цілісна система дій суб'єкта у сфері оподаткування, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників, розрахована на довгостроковий період часу;
- б) цілісна система дій суб'єкта у сфері оподаткування, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників, розрахована на короткостроковий період часу;
- в) політика у сфері оподаткування, яка здійснюється з розрахунком на короткострокову перспективу

10. Тактика податкової політики – це:

- а) форма реалізації податкового механізму, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм ознак, визначених завданнями податкової стратегії.;
- б) форма реалізації стратегії податкової політики, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм ознак, визначених завданнями податкової стратегії.;
- в) форма реалізації системи оподаткування, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм ознак, визначених завданнями податкової стратегії

11. Діагностичний тест визначення податкової ефективності за В. Танзі складається з індексів:

- а) концентрації, дисперсії, ерозії, запізнювання збору, конкретності, об'єктивності, забезпечення збору податків, витрат при зборі податків;
- б) концентрації, дисперсії, ерозії, запізнювання збору, конкретності, ефективності, забезпечення збору податків, витрат при зборі податків;
- в) концентрації, стабільності, ерозії, запізнювання збору, конкретності, ефективності, фіскальності, витрат при зборі податків;
- г) концентрації, стабільності, законності, запізнювання збору, конкретності, ефективності, фіскальності, витрат при зборі податків

12. Рівень концентрації податкових надходжень в доходах Зведеного бюджету (Ркпн) розраховується як:

- а) відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету;
- б) відношення суми податкових надходжень до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %;
- в) відношення суми фактичних надходжень до суми планових;
- г) відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової політики) до відсоткової зміни бази оподаткування

13. Коефіцієнт покриття податковими надходженнями витрат Зведеного бюджету (Кпокр) розраховується як:

- а) відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету;
- б) відношення суми податкових надходжень до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %;
- в) відношення суми фактичних надходжень до суми планових;
- г) відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової політики) до відсоткової зміни бази оподаткування

14. Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень розраховується як:

- а) відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету;
- б) відношення суми податкових надходжень до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %;
- в) відношення суми фактичних надходжень до суми планових;
- г) відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової політики) до відсоткової зміни бази оподаткування

15. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень розраховується як:

- а) відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету;
- б) відношення суми податкових надходжень до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 %;

- в) відношення суми фактичних надходжень до суми планових;
- г) відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової політики) до відсоткової зміни бази оподаткування

Розділ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ

Основні терміни і поняття: податковий механізм, функції податкового механізму, елементи податкового механізму, податкова інформація, податковий аналіз, податковий облік, податкове планування і прогнозування, податкове регулювання, податкове право, податковий контроль

4.1. Поняття і функції податкового механізму

Одним із важливих чинників економічного зростання країни є ефективна податкова система та виважений податковий механізм, якому держава надає юридичну форму за допомогою податкового законодавства і регулює його.

Податковий механізм відрізняється в конкретному просторі і часі. Так, податкові дії неоднозначні на різних рівнях управління і влади, а також мають істотні відмінності й у часовому відношенні. Будь-яка податкова дія, яка не базується на об'єктивній основі, виступає як суб'єктивне втручання у відтворювальні процеси, що неминуче призводить до їх деформації. Податковий механізм дозволяє впорядкувати податкові відносини, спираючись на податкове право, основи управління оподаткуванням.

Маніпулюючи податковим механізмом, держава отримує можливість стимулювати економічний розвиток або стримувати його. Податковий механізм охоплює господарське життя країни, оскільки податкові заходи є найбільш універсальним інструментом впливу надбудови на базисні відносини. За допомогою його елементів створюється загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності компаній, особливо інвестиційної, та забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу. Загалом податковий механізм визначає роль податків у суспільстві, яка постійно змінюється в залежності від зміни діяльності держави.

В основі податкового механізму зазвичай закладена панівна її правильність, яка перевіряється практикою. Якщо податкова теорія не користується популярністю і приносить негативні результати при її реалізації, то вона замінюється новою. Разом з тим податковий механізм як один з елементів ринкової економіки дозволяє вирішити

проблему підвищення доходів бюджетів різних рівнів, регулювати соціально-економічний розвиток регіонів та стимулювати якісну модернізацію економіки.

У сучасній економічній літературі відсутня єдність поглядів щодо змісту податкового механізму, функцій, які ним реалізуються, його структурних параметрів та елементного складу. Існують різноманітні підходи щодо розуміння його сутності через призму загальнотеоретичних, практичних позицій, економічну сутність податку, функціонального змісту та ін.

Виходячи із загальнотеоретичних позицій, податковий механізм – це галузь податкової теорії, де дане поняття трактується як об'єктивно необхідний процес управління перерозподільними відносинами, які можна розмежувати на три підсистеми: податкове планування і прогнозування; податкове регулювання; податковий контроль.

З практичних позицій податковий механізм розглядається як сукупність конкретних податкових дій, так як практичне застосування положень податкового законодавства вносить свої корективи в концептуально визначені сфери податкового планування, регулювання і контролю. З цієї точки зору він має відмінності по відношенню до конкретної території, де застосовуються податкові закони, і часу. Важливо при кожній практичній дії дотримуватися положень і норм, які встановлюються законом, з тим, аби не порушувати основної принципової вимоги податкової теорії – суб'єктивне і об'єктивне в процесі оподаткування повинні являти собою єдине ціле.

Також під податковим механізмом розуміється система форм і методів використання державою на практиці потенціалу об'єктивної економічної категорії «податок» з метою забезпечення реалізації відповідної податкової політики в рамках економічної системи.

Неправомірно розглядати податковий механізм лише з позиції оперативного втручання держави в хід стягнення податків, а також як заходи, які сприяють дотриманню податкового законодавства. При такому підході податковий механізм втрачає свій об'єктивний характер і перетворюється у важіль суб'єктивного перерозподілу грошових коштів.

З позиції функціонального змісту визначення податкового механізму можна сформулювати наступним чином. Податковий механізм – це комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних

сфер діяльності, які регламентуються особливими законодавчо-правовими нормами держави, і визначають встановлення, оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин (податкове планування), прийняття науково обгрунтованих заходів поточного втручання в хід виконання бюджетів країни як стимулюючого характеру (податкове регулювання) і санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства (податковий контроль).

Зміст податкового механізму, його функціональні імперативи, структурні характеристики та інструменти на різних історичних етапах детермінуються відповідно до еволюційної динаміки макроекономічної системи. Умови і параметри сформованої моделі економіки і фінансової системи, що їй відповідає, опосередковано вдосконалюють податковий механізм (директивний, фіскальний, регулюючий), що визначає можливості реалізації цілей податкової політики. Завдяки введенню нових податків чи скасуванню чинних, зміні величини податкових ставок, скасування або розширення податкових пільг, відстрочення податкових платежів держава може впливати на розвиток інвестиційної підприємницької активності, стимулювати або послаблювати купівельну спроможність населення, обмежувати або заохочувати ввезення в країну іноземних товарів – все це буде проявом певних напрямів державної податкової політики і відображенням багатогранних функціональних можливостей податкового механізму. Таким чином, базуючись на положеннях податкових теорій, держава через податковий механізм (методи та інструменти) діє на формування і функціонування податкової системи як сукупності податків, їх елементів, учасників правовідносин у цій галузі, законодавства.

Податковий механізм у системі економічного механізму є частиною цілого, вони співвідносяться як загальне та окреме. Податковий механізм можна розглядати як конкретний спосіб функціонування його елементів у системі управління податковим процесом, через які реалізуються економічні інтереси суб'єктів податкових відносин. У методологічному контексті податковий механізм виступає у суспільно-економічній та організаційно-економічній формах. Суспільно-економічний аспект податкових відносин виражає відносини власності на доходи, що перерозподіляються у суспільстві від власника на користь держави за посередництва податків. Ці відносини відображають здобуття

державою права власності на частину валового суспільного продукту на безвідплатній (безеквівалентній) основі, об'єктивну спрямованість на забезпечення державних доходів, задоволення суспільних потреб і слугують регуляторами економічного розвитку. Організаційно-економічний аспект податкових відносин виступає у формі податкових органів держави та податкових інститутів, які забезпечують перерозподіл доходів та узгодження інтересів держави і платників податків.

Найбільш глибоко сутність податкового механізму як складової фінансового механізму може бути розкрита з позиції визнання двоїстого характеру його природи. Об'єктивний компонент податкового механізму визначається розподільчими відносинами фінансів і дією відповідно до вимог економічних законів. Він об'єктивний тому що основою податкового механізму є податки як фінансова категорія. Його об'єктивний характер проявляється в тому, що він виступає активним інструментом впливу на процеси відтворення і визначається розподільними відносинами категорії фінанси, виражаючи процес формування фінансових ресурсів держави і віддзеркалюючи суперечності, які виникають між виробництвом, обміном і споживанням, між пропозицією і платоспроможним попитом у суспільстві.

Суб'єктивна складова податкового механізму обумовлює його динамічний характер, який проявляється через зміну складових та співвідношення інструментів у відповідності до конкретного етапу розвитку економіки. Отже податковий механізм має суб'єктивну природу, бо розробляється державою для реалізації конкретних цілей і задач податкової політики.

Податковий механізм – це конкретне втілення, форма діючої організації податкових відносин, заснована на загальних принципах побудови податкової системи. При цьому форма податкових відносин повинна якомога точніше відображати економічну сутність податків. Ґрунтуючись на викладеному, поняття «податковий механізм» в цілому можна визначити як сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері.

Податковий механізм одночасно виступає як сукупність об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового

забезпечення існування держави через податки, а також як сфера свідомого податкового регулювання економічного розвитку.

Сутність податкового механізму проявляється через функції, які ним виконуються. Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин і одночасно визначаються економічним змістом податків. Зокрема, до них належать: участь держави у процесах перерозподілу новоствореної вартості, що виступає у формі ВВП; підтримання рівноваги між інтересами держави (у податковому наповненні бюджету і цільових позабюджетних фондів) та інтересами платників податків (у привласненні доходів і використанні їх на власний розсуд – у цілях як виробничого відтворення та розвитку, так і приватного споживання, а також одержання від держави суспільних благ); реалізація цілей і завдань податкової та економічної політики держави.

Серед функцій, які є характерними для податкового механізму нашої держави, науковцями виокремлюються ще й такі:

- фіскальна і перерозподільна, які зумовлені економічною природою податків і сутністю податкової політики;

- функція управління - організація діяльності державних органів, які безпосередньо відповідають за формування процесу управління податковою системою країни. Вона є однією з найважливіших. Від того, наскільки ефективно її буде реалізовано, залежить подальше виконання інших функцій, які найчастіше навіть розглядаються як підфункції управління і функціонування податкового механізму в цілому;

- функція планування - організація діяльності фінансових і податкових органів щодо визначення на заданий часовий період економічно обґрунтованого розміру надходжень податків у відповідний бюджет і мобілізації своїх зусиль для збільшення цих надходжень;

- функція регулювання - організація діяльності фінансових і податкових органів з оцінки результатів зміни податкового законодавства та оперативного втручання в процес забезпечення доходної частини бюджету, а також з надання платникам податків відстрочок, розстрочок, податкових кредитів та по застосуванню платниками податків пільг, відрахувань, звільнень та інших преференцій;

- контрольна функція - організація діяльності податкових органів з реєстрації платників податків і контролю за їх фінансово-господарською діяльністю, з організації діяльності податкових і правоохоронних органів щодо виявлення та припинення порушень податкового законодавства;

- функція примусу - організація діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків;

- функція інформування - організація діяльності податкових та інших органів щодо доведення до платників податків інформації про діючі податки і збори, порядок їх обчислення, терміни сплати та іншої інформації, необхідної їм для своєчасного і повного виконання своїх обов'язків;

- функція консультування - організація діяльності фінансових і податкових органів по роз'ясненню платникам податків положень податкового законодавства, практичне застосування яких викликає у них труднощі.

Якщо виходити з визначення представлених вище функцій, то можна дійти висновку, що склад суб'єктів податкового механізму досить широкий. До суб'єктів податкового механізму слід відносити не лише податкові органи, а й фінансові, правоохоронні, митні органи, а також самих платників податків, всіх тих, хто законодавчо наділений правами і обов'язками у сфері податків та оподаткування.

Всі зазначені функції органічно взаємозв'язані і виділяються окремо лише у теоретичних конструкціях. Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин, а також реалізують функції, зумовлені економічною природою податків і сутністю державної податкової політики.

Податковий механізм має ознаки якісної та кількісної визначеності, зумовлені технологією податкових відносин. Зокрема, якісна визначеність податкового механізму забезпечується регулюванням пропорцій економічного розвитку через рух податків, стимулюванням підприємницької та інвестиційної діяльності. У цьому процесі використовується інструментарій податкового законодавства, який передбачає диференціацію умов оподаткування суб'єктів економіки та систему пільг для розвитку вітчизняного виробництва на інноваційній основі. Кількісні характеристики

податкового механізму виражаються в абсолютних і відносних показниках.

Податковий механізм створення передумов економічного зростання реалізується через вплив податків на поведінку суб'єктів економіки, а отже – на хід економічних процесів. Послідовна логіка механізму впливу податку на економічну динаміку полягає в об'єктивній реакції платників на податки, внаслідок чого проявляються ефекти доходу та заміщення, ціновий ефект та ефект ухилення від сплати податків. На макрорівні ці ефекти призводять до зміни структурних пропорцій та динаміки економічного розвитку. Оскільки через податки відбуваються перерозподіл доходів і зміна пропорцій у комбінації приватних благ на користь суспільних, які надаються державою, то важливою функцією податкового механізму виступає узгодження інтересів платників податків і інтересів держави через встановлення форм і методів оподаткування, через дію формальних інститутів оподаткування.

З точки зору призначення податкового механізму – це механізм узгодження інтересів держави та інтересів платників податків з приводу їх сплати на основі забезпечення дотримання наукових принципів оподаткування. Реалізація цих принципів ставить певні вимоги до пропорційної узгодженості рівня податкового навантаження та споживної вартості державних послуг, які надаються суспільству, а також повноти забезпечення індивідуальних потреб. У такому контексті податковий механізм бачиться чинником забезпечення економічного зростання, який, у свою чергу, реалізує вплив податків на хід економічних процесів через поведінку економічних агентів.

Крім того, будь-який механізм являє собою інструментарій, за допомогою якого здійснюється вплив суб'єкта на об'єкт – це по-перше, а по-друге – це сукупність засобів і методів функціонування системи.

У процесі дослідження інструментів, які пропонуються теорією та використовуються на практиці управління фінансовими ресурсами, встановлено, що на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів впливають держава і платник податків. Їх взаємодія здійснюється в процесі функціонування податкового механізму - складової частини фінансового механізму,

що є інструментом реалізації податкової політики на макро- та мікроекономічному рівнях (рис. 4.1).

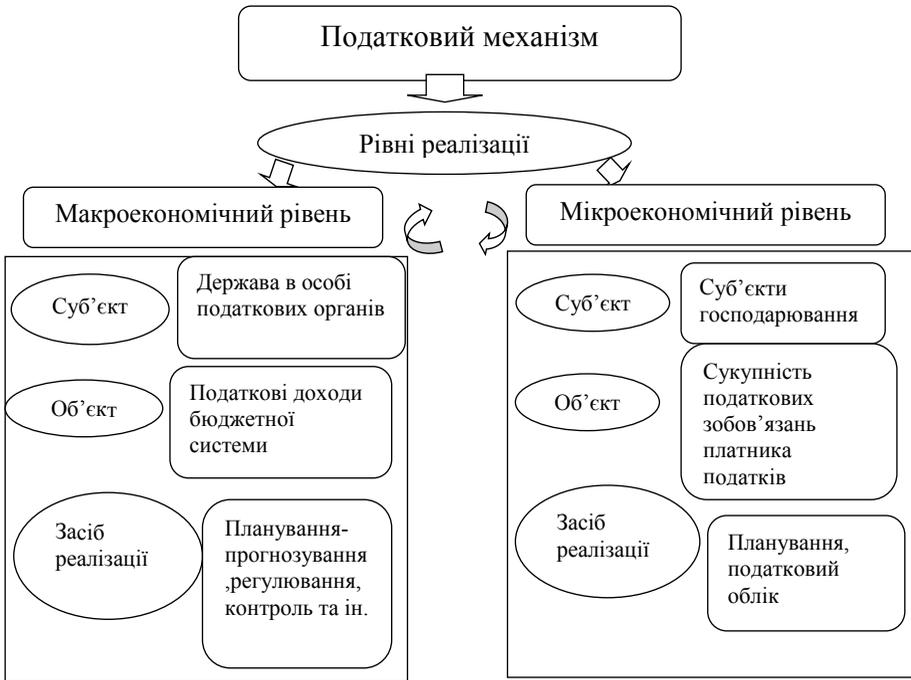


Рис. 4.1. Складові податкового механізму

Складові податкового механізму на макро- і мікроекономічному рівнях мають деякі відмінності, а саме:

- Суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт.
- Об'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні – сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів платника податків. Хоча ці об'єкти тісно пов'язані між собою, і простежується опосередкований взаємовплив.

Крім того, якщо розглядати податковий механізм в рамках досягнення визначених, конкретних цілей податкової політики, то у більшості випадків такі цілі є суперечливими: для господарюючих

суб'єктів – це зниження чи мінімізація податкових платежів, а для держави – підвищення податкових надходжень.

В процесі функціонування податкового механізму відбувається взаємодія держави і платника податків, які в свою чергу впливають на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів. Протиріччя, які виникають внаслідок такої взаємодії, вирішуються через формування ефективного податкового механізму та вдосконалення його інструментів.

Більш того, на мікрорівні відбувається застосування інструментів податкового механізму виключно для зниження величини податкових зобов'язань.

4.2. Характеристика елементів податкового механізму

Податковий механізм складається з ряду взаємопов'язаних елементів, які забезпечують необхідний рівень його впливу на сферу податкових відносин. В економічній літературі до таких елементів (ще їх називають методами, способами, прийомами, підсистемами) в основному відносять: планування, регулювання, контроль.

Враховуючи рівень розвитку податкових відносин, які постійно вдосконалюються, до елементів податкового механізму варто відносити:

- податкову (фінансова) інформацію;
- податковий облік;
- податковий аналіз;
- податкове планування і прогнозування;
- податкове регулювання (в процесі поточного виконання);
- податкове право;
- податковий контроль.

Податкова інформація як елемент податкового механізму має важливе функціональне призначення. Під податковою інформацією варто розуміти сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування.

Грамотне, правильне управлінське рішення у сфері оподаткування як на рівні держави, так і на рівні підприємства може

прийматися лише на базі достатньої, своєчасної і достовірної податкової інформації. Її основою є дані обліково-статистичної звітності, тобто дані бухгалтерського обліку, статистична інформація, звітність як платників, так і податкових органів, а також державних органів влади (фінансових органів та ін.) .

За режимом доступу податкова інформація поділяється на відкриту та інформацію з обмеженим доступом. До відкритої належить податкова інформація, яка перебуває у володінні, користуванні або розпорядженні контролюючих органів, їх посадових осіб чи платників податків та не є податковою інформацією з обмеженим доступом, а також інформація про платників податків, на поширення якої такі платники надали дозвіл. До податкової інформації з обмеженим доступом належать податкова інформація, що становить державну таємницю, та конфіденційна податкова інформація.

Податковий облік являє собою відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються для отримання повної і достовірної інформації. Він включає в себе облік проведених податкових перевірок платників податків, об'єктів оподаткування, нарахованих і сплачених податків, пені й штрафів, кількості проведених податкових перевірок та ін.

Податковий аналіз. Він проводиться на підставі отриманої податкової інформації відносно як податкових доходів бюджету, так і роботи з платниками податків. При проведенні аналізу необхідно розрізняти аналіз минулого стану, аналіз поточного стану і аналіз перспектив. Тобто аналіз минулих результатів і поточного стану, виявлення тенденцій та оцінка причин, які вплинули на результат, і аналіз перспектив необхідні для реальної оцінки ситуації і планування тактики й стратегії здійснення контрольних дій та оподаткування в цілому.

Податкове планування і прогнозування - особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень. Податкове планування - це заснований на прогнозних параметрах процес визначення державою чи господарюючим суб'єктом найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу.

Залежно від періоду розрізняють планування:

- оперативне (передбачає складання планів на короткі проміжки часу, орієнтованих на максимальну деталізацію в намічені раніше плани робіт та їх графіків);

- поточне (один фінансовий рік);

- довгострокове;

- стратегічне (являє собою довгострокове планування досягнення поставлених стратегічних цілей, тобто планування податкових потоків на тривалу перспективу на основі стратегічних параметрів податкової політики).

Завдання податкового планування і прогнозування не є однозначними. Вони розрізняються залежно від того, щодо якого об'єкта ставляться: стосовно податкових потоків країни (її територій) або податкових потоків окремого підприємства.

За сферами податкового планування розрізняють наступні види:

- бюджетно-податкове планування;

- корпоративне та особисте податкове планування.

Мета першого – забезпечення потреб бюджету. Метою другого є оптимізація податкових платежів господарюючих суб'єктів, знаходження законних способів їх мінімізації. Бюджетно-податкове планування вирішує задачу визначення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі розробленої і прийнятої податкової концепції в розрахунку як на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш віддалену перспективу (податкове прогнозування). Бюджетно-податкове планування являє собою комплекс заходів, за допомогою яких держава здійснює складання економічно обґрунтованих прогнозів надходження податкових доходів у бюджет, визначає, за якими напрямками і як здійснюється регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів.

Важливе значення при здійсненні державою бюджетно-податкової політики має прогнозування податкових надходжень. Це дуже складний і трудомісткий процес, що потребує врахування великої кількості факторів і постійної аналітичної роботи. Він використовується всіма розвинутими країнами як метод економічного передбачення. Прогнозування надходжень бюджету здійснюється уповноваженим органом з державного планування з

урахуванням прогнозу соціально-економічного розвитку та бюджетних параметрів.

У податковому плануванні використовуються різні методи: імітаційні, багатовимірні та кореляційні методи; факторний і кластерний аналіз та ін. Найбільш широко поширений в податковому плануванні факторний аналіз.

В цілому, як елемент податкового менеджменту, податкове планування і прогнозування складається з наступних процесів:

- податкове прогнозування;
- стратегічне і тактичне податкове планування, зведене податкове планування (розробка концепції податкової політики);
- податкове бюджетування, орієнтоване на результат;
- раціональне використання отриманих додаткових доходів на фінансування ефективних витрат.

Найважливішою формою фінансового планування є бюджетування, безпосередньо спрямоване на оптимізацію податкових потоків. Тому необхідно підвищувати роль податкового бюджетування в податковому плануванні.

Податкове регулювання – один з найбільш мобільних елементів податкового механізму. Податкове регулювання - це процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установах та податкової концепції на конкретний період часу.

Основу податкового регулювання становить система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Його метою є зрівноваження громадських, корпоративних та особистих економічних інтересів.

Основні завдання податкового регулювання - створити загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності організацій, забезпечити преференційні податкові умови для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу.

Податкове регулювання як система економічних заходів оперативного втручання в хід відтворювальних процесів побудоване на наступних принципах:

- економічна обґрунтованість;
- фінансова доцільність;
- збалансованість інтересів.

Податкове регулювання здійснюється різними способами і методами. Способи податкового регулювання поділяються на:

- податкові пільги (зменшення податкового зобов'язання у зв'язку з направленням прибутку платника податку на благодійні та інші цілі, відстрочка платежу за заявою та ін.);
- податкові санкції (штрафи, пені, донарахування податків та ін.).

Оптимальне поєднання цих способів забезпечує гнучкість оподаткування та, у кінцевому рахунку, результативність податкової політики. Усунення негативних тенденцій в системі податкового регулювання - найважливіша умова оптимізації оподаткування.

До складу методів державного податкового регулювання входять:

- Інвестиційний податковий кредит (вид цільового податкового кредиту для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності).
- Податкові канікули (повне звільнення від сплати податків на певний період часу).
- Податкова амністія (звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій).
- Податкові відрахування (виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку).
- Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, які широко застосовуються у всьому світі, та інші.

Особливе місце в системі податкового регулювання відведено такому методу, як вибір і встановлення податкових ставок, що є важливим засобом здійснення політики держави у сфері регулювання доходів. Вона визначає відсоток податкової бази або її частини, грошова оцінка якої є величиною податку. Змінюючи її, уряд може, не змінюючи всього масиву податкового законодавства, а лише корегуючи встановлені ставки, проводити податкове регулювання.

Істотний ефект податкової політики досягається за рахунок диференціації податкових ставок для деяких категорій платників податку в окремих регіонах, для окремих галузей і організацій.

Ставка податку забезпечує відносну мобільність фінансового законодавства, що дозволяє уряду швидко і ефективно змінити пріоритети в політиці регулювання доходів. Роль податкової ставки для податкового механізму полягає у можливості використання різних ставок податків: пропорційних, прогресивних і регресивних.

Особливе значення мають прогресивні і регресивні ставки, за допомогою яких регулюється не тільки рівень доходів різних категорій платників податків, а й формування доходів бюджетів різних рівнів. Завдяки податковим ставками централізована єдина податкова система має достатню гнучкість, яка забезпечується щорічним уточненням ставок податків і приведенням механізму у відповідність реальній економічній кон'юнктурі.

Поряд з податковою ставкою ефективним засобом служать податкові пільги. Це пов'язано з тим, що фізичним і юридичним особам, які відповідають встановленим вимогам, може бути надано повне або часткове звільнення від оподаткування.

Податкові пільги, які застосовуються у світовій практиці оподаткування, важко систематизувати, оскільки вони можуть бути встановлені в будь-яких випадках, коли є зацікавленість держави у розвитку підприємницької діяльності і воно готове стимулювати певні галузі економіки, регіони, види підприємницької діяльності.

Надаючи платникам податків ті чи інші податкові пільги, держава насамперед активізує вплив податкового регулятора на економічні процеси. Форми та способи надання пільг в будь-якій державі постійно розвиваються. До найбільш типових форм податкових пільг належать, зокрема:

- ✓ повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, доходу або іншого об'єкта оподаткування;
- ✓ віднесення збитків на доходи майбутніх періодів;
- ✓ застосування зменшеної податкової ставки;
- ✓ звільнення від податку (повне або часткове) певного виду діяльності або доходу від такої діяльності;
- ✓ звільнення від податку окремих соціальних груп;
- ✓ відстрочка або розстрочка податкових платежів.

Найчастіше об'єктом податкового стимулювання стає інвестиційна діяльність. У багатьох державах повністю або частково звільняється від оподаткування прибуток, який спрямовується на ці цілі. За допомогою податкових пільг у багатьох країнах заохочуються створення малих підприємств, залучення іноземного капіталу, науково-технічні розробки, які мають фундаментальне значення для подальшого розвитку економіки, екологічні проекти; стимулюється створення нових високотехнологічних імпортозамінних виробництв, які сприяють випуску конкурентоспроможної продукції для світового ринку. Застосування окремих податкових пільг переслідує мету пом'якшити наслідки економічних і фінансових криз. Для заохочення концентрації капіталу, оновлення виробничих фондів, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності держава використовує такі види податкових пільг, як відстрочка платежу або звільнення від сплати податку.

До важливого елементу податкового механізму відносяться податкові санкції. Вони, з одного боку, служать в руках держави інструментом, з допомогою якого забезпечується безумовне виконання платником податків податкових зобов'язань, з іншого боку – націлюють платника податків на використання ефективніших форм господарювання. Податкові санкції являють собою непряму форму використання податкового механізму. Вони безпосередньо не впливають на ефективність господарювання. Крім того, їх дієвість визначається ефективністю роботи контролюючих органів.

Принципові підходи до регулювання податкових правовідносин у багатьох країнах визначаються основним податковим законом - Податковим кодексом.

Податкове регулювання включає в себе регулювання відтворення споживання, регулювання доходів бюджету, саморегулювання доходів при зборі податків. Кінцевою метою податкового регулювання є врівноваження інтересів трьох суб'єктів: держави, господарюючих суб'єктів і громадян.

Податкове право як елемент податкового механізму включає в себе сукупність правових норм і законів, законодавчих і нормативних актів у сфері оподаткування (Податковий кодекс, закони, постанови та ін.), на основі яких регулюються усі податкові взаємини у межах економічної системи.

Податковий контроль - елемент фінансового контролю і податкового механізму. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп платників податків, територій. Податковий контроль охоплює економіку по вертикалі і горизонталі і регулює діяльність фінансового і податкового апарату згідно з нормами податкового права по забезпеченню правильності і закономірності здійснення всіх податкових процесів у суспільстві.

В цілому, в єдності всіх своїх складових, податковий механізм здійснює комплексний вплив на функціонування всієї системи податкових відносин на різних ланках бюджетної системи.

Основна мета податкового контролю - перешкоджати уникненню і ухиленню від сплати податків. Головною вимогою є те, що контроль повинен приносити більше коштів, ніж витрачається на його проведення. Об'єктом контролю є вся сукупність фінансово-господарських операцій.

З одного боку податковий контроль – це суттєвий елемент державного впливу на господарюючі суб'єкти, що зобов'язує їх правильно формувати податкову базу і обчислювати платежі (державний податковий контроль); з іншого – це систематична діяльність, спрямована на організацію надійного податкового обліку на підприємстві, самоконтроль за правильністю податкових розрахунків, а також виявлення і усунення податкових помилок до перевірки з боку податкових органів (корпоративний податковий контроль).

В основу внутрішнього податкового контролю покладені такі організаційно-економічні принципи:

- 1) дотримання інтересів держави та економічних контрагентів;
- 2) доступність результатів податкового контролю для їх аналізу з боку державних податкових та митних адміністрацій та банків;
- 3) аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоку грошових коштів.

Основні завдання внутрішнього податкового контролю полягають у наступному: правильне і акуратне ведення фінансових документів; своєчасне і належне заповнення всіх реєстрів податкової звітності, декларацій і проміжних розрахунків податкових платежів тощо; забезпечення достовірності бухгалтерського і податкового обліку.

В цілому, правильно організований корпоративний податковий контроль дозволяє істотно знизити кількість податкових помилок, і тим самим звести до мінімуму розміри штрафних санкцій за результатами перевірок податковими органами, а також забезпечує підприємству стабільну основу для роботи.

Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням, одним з елементів методики планування податкових доходів бюджету та сукупність дій і операцій по перевірці фінансових, податкових питань діяльності суб'єктів господарювання і управління, методів його організації і проведення.

Процес податкового контролю забезпечує досягнення поставлених цілей, завдань та планових параметрів, у тому числі шляхом застосування податкових санкцій. Він передбачає виявлення відхилень об'ємів, фактично досягнутих об'єктом управління в результаті діяльності за певний період часу, від запланованих, а також вжиття заходів, спрямованих на їх усунення. Необхідність таких дій пов'язана з тим, що внаслідок непередбачених впливів зовнішнього середовища, збоїв всередині самого об'єкта результат може відхилитися від наміченого раніше. На стадії контролю одним з можливих рішень може бути перегляд первинних цілей і завдань у зв'язку з неможливістю їх реалізації в силу обставин, які змінилися.

В процесі своєї діяльності платники податків допускають різноманітні порушення як з об'єктивних, так і суб'єктивних причин. На контролюючі органи сфери оподаткування покладено контроль за забезпеченням повноти та своєчасності сплати платниками податків і зборів, передбачених чинним законодавством. Такий контроль називається зовнішнім. При цьому за порушення податкового законодавства передбачено різні види відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна).

Державний податковий контроль здійснюється Фінансовою службою (податкова і митна служби), Міністерством фінансів. З метою мінімізації санкцій за податкові правопорушення платники податків організовують внутрішній контроль (самоконтроль) за правильністю та своєчасністю виконання ними податкових зобов'язань.

Зміст процесу податкового контролю, форми і способи його здійснення істотно розрізняються в залежності від того, державний це або корпоративний податковий контроль.

Методами податкового контролю є:

- оперативні перевірки окремих платників податків і фінансово-господарських операцій;
- документальні ревізії і тематичні перевірки.

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями: попередження, тобто надання консультативної, методичної допомоги платникам податків, огляд податкового законодавства у пресі; репресивні заходи (покарання у вигляді штрафів).

Питання для обговорення та самоконтролю

1. У чому полягає дискусійність поняття «податковий механізм»?
2. Через призму яких підходів розглядається категорія «податковий механізм»?
3. Перелічіть функції податкового механізму.
4. Дайте характеристику функцій планування і регулювання.
5. В чому полягає виконання фіскальної і перерозподільчої функції податкового механізму?
6. Як виконання функції консультування впливає на діяльність суб'єктів господарювання?
7. Перелічіть основні елементи податкового механізму.
8. В чому полягає неоднозначність, щодо виокремлення елементів податкового механізму?
9. Охарактеризуйте податкове планування і прогнозування.
10. Висвітліть особливості податкового регулювання як елементу податкового механізму.
11. В чому полягає суть податкового контролю?
12. Перелічіть найбільш типові форми податкових пільг.
13. В чому полягає основна мета податкового регулювання?
14. Назвіть законодавчо-нормативні документи, якими регулюється сфера оподаткування.
15. Які види планування розрізняють в залежності від періоду дії?

Тести

1. *Оберіть функції, які є характерними для податкового механізму нашої держави:*

- а) розпорядження;
- б) збереження;
- в) накопичення;
- г) консультування

2. *Функція управління – це:*

- а) організація діяльності державних органів, які безпосередньо відповідають за формування процесу управління податковою системою країни;
- б) організація діяльності фінансових і податкових органів щодо визначення на заданий часовий період економічно обґрунтованого розміру надходжень податків у відповідний бюджет і мобілізації своїх зусиль для збільшення цих надходжень;
- в) організація діяльності фінансових і податкових органів з оцінки результатів зміни податкового законодавства та оперативного втручання в процес забезпечення доходної частини бюджету, а також з надання платникам податків відстрочок, розстрочок, податкових кредитів та по застосуванню платниками податків пільг, відрахувань, звільнень та інших преференцій;
- г) організація діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків

3. *Суть функції консультування полягає в:*

- а) організації діяльності податкових та інших органів щодо доведення до платників податків інформації про діючі податки і збори, порядок їх обчислення, терміни сплати та іншої, необхідної їм для своєчасного і повного виконання своїх обов'язків;
- б) організації діяльності фінансових і податкових органів по роз'ясненню платникам податків положень податкового законодавства, практичне застосування яких викликає у них труднощі;
- в) організації діяльності податкових органів у реєстрації платників податків і контролю за їх фінансово-господарською діяльністю, в організації діяльності податкових і правоохоронних органів з виявлення та припинення порушень податкового законодавства;

г) організації діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків

4. До відмінностей між складовими податкового механізму на макро- і мікроекономічному рівнях відносять:

а) суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт;

б) суб'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні – сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів платника податків;

в) об'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт;

г) об'єктом управління на макрорівні є господарюючий суб'єкт

5. До елементів податкового механізму відносять:

а) податкове регулювання, податкове планування і прогнозування, податкове право, податковий контроль;

б) податкову (фінансову) інформацію, податковий облік, податковий аналіз, податкове регулювання, податкове планування і прогнозування, податкове право, податковий контроль;

в) фінансову інформацію, податковий облік, податковий аналіз, податкове планування і прогнозування, податкове право, податковий контроль;

г) податкову інформацію, податкове регулювання, податкове планування і прогнозування, податкове право, податковий контроль

6. Під податковою інформацією розуміють:

а) відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються, для отримання повної і достовірної інформації;

б) сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування;

в) заснований на прогнозних параметрах процес визначення найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й

структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу, державою чи господарюючим суб'єктом;

г) процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установах та податкової концепції на конкретний період часу

7. Податковий облік – це:

а) сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування;

б) відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються, для отримання повної і достовірної інформації;

в) заснований на прогностичних параметрах процес визначення найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу, державою чи господарюючим суб'єктом;

г) процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установах та податкової концепції на конкретний період часу

8. Податкове регулювання як система економічних заходів оперативного втручання в хід відтворювальних процесів побудоване на наступних принципах:

а) економічна обгрунтованість;

б) фінансова забезпеченість;

в) дисбаланс інтересів;

г) правова обгрунтованість

9. До найбільш типових форм податкових пільг належать:

а) застосування підвищеної податкової ставки;

- б) списання збитків;
- в) безстрокова розстрочка податкових платежів;
- г) повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, доходу або іншого об'єкта оподаткування

10. Основні завдання внутрішнього податкового контролю полягають у:

- а) оптимальному підході до ведення податкових розрахунків;
- б) мінімізації податкових зобов'язань;
- в) своєчасному і належному заповненні всіх реєстрів податкової звітності, декларацій і проміжних розрахунків податкових платежів та забезпеченні достовірності бухгалтерського і податкового обліку;
- г) уникненні від сплати податків

11. Податкове регулювання – це:

- а) процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установках та податкової концепції на конкретний період часу;
- б) заснований на прогностичних параметрах процес визначення найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу, державою чи господарюючим суб'єктом;
- в) відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються, для отримання повної і достовірної інформації;
- г) особливий елемент системи вироблення і прийняття рішень

12. В основу внутрішнього податкового контролю покладені такі організаційно-економічні принципи:

- а) лобіювання інтересів платника;
- б) конфіденційність результатів податкового контролю для їх аналізу з боку державних податкових та митних адміністрацій та банків;
- в) аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоку грошових коштів;
- г) лобіювання інтересів держави

13. Податкова амністія – це:

- а) звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій;
- б) повне звільнення від сплати податків на певний період часу;
- в) виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку;
- г) повне або часткове звільнення від сплати податків

14. Податкові канікули – це:

- а) виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку;
- б) вид цільового податкового кредиту для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності;
- в) повне звільнення від сплати податків на певний період часу;
- г) звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій

15. Залежно від способів реалізації, податкове регулювання поділяється на:

- а) податкові методи;
- б) податкові пільги та податкові санкції;
- в) податкові звільнення;
- г) податкові відрахування та податкові канікули

Розділ 5. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ

Основні терміни і поняття: непрямі податки, податок на додану вартість, податкове зобов'язання, податковий кредит, бюджетне відшкодування, акцизний податок, мито

Непрямі податки відіграють важливу роль у податковій системі будь-якої країни, адже вони складають значну частку у доходах бюджету та використовуються державою як регулятор цін. Держава справляє вплив на реальні доходи споживачів саме через рівень цін. Непрямі податки дають змогу регулювати платоспроможний попит як невід'ємну складову ринкової рівноваги. Так, за допомогою ставок податку на додану вартість держава може як стимулювати попит споживачів - у період кризової економіки, так і стримувати - в період надмірного піднесення економіки.

Функціонування непрямих податків зумовлює низку проблем, пов'язаних з адмініструванням даної форми оподаткування. Від вирішення проблеми формування ефективного механізму справляння непрямих податків залежить не лише стабільність формування дохідної частини державного бюджету, а й сталість розвитку окремих галузей народного господарства.

Непрямі податки – це податки на товари і послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків, включаються виробниками (продавцями) в ціну товару і потім надходять державі.

У відпускну ціну продукції підприємств виробничої сфери можуть бути включені два непрямі податки: акцизний податок та податок на додану вартість (ПДВ). Ціна реалізації споживачам імпортованих товарів може включати три види непрямих податків: ввізне мито, акцизний податок, ПДВ.

В основному непрямі податки виконують фіскальну функцію, тобто забезпечують формування доходів бюджету держави [9, с. 50]. Але слід пам'ятати і про виконання ними регулюючої функції. Так, при вмілому використанні непрямі податки можуть бути дієвим фінансовим інструментом регулювання економіки.

Що стосується ПДВ, який стягується в Україні, то він більш ефективний у фіскальному аспекті завдяки широкій базі оподаткування, кількості платників та кількості операцій, що оподатковуються. Не слід забувати і про регулюючу функцію податку

на додану вартість. Щоб підвищити ступінь ділової активності економіки, треба послабити податковий прес. Якщо зменшити основну ставку податку та ввести одну-дві пільгові (крім нульової, що вже існує), то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування і зросте загальна сума доходів бюджету. До того ж через послаблення тиску ПДВ зростуть доходи населення та сукупний попит.

Покупці (споживачі) товарів (робіт, послуг), у ціну яких можуть входити вказані податки, є реальними платниками непрямих податків. Однак формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою й споживачем цього товару. Отже, платниками можуть бути: фізичні особи (населення та суб'єкти господарської діяльності) та юридичні особи (організації, установи). При цьому сплату непрямих податків до бюджету здійснюють суб'єкти господарювання.

За сферою застосування непрямі податки поділяються на універсальні та специфічні (рис. 5.1). Універсальними є непрямі податки, що справляються з усіх товарів і послуг, окрім тих, які звільнено від оподаткування. Універсальним непрямим податком в українській податковій системі є податок на додану вартість. У світовій практиці роль універсальних непрямих податків виконують також податок з обороту і податок з продажу.

Специфічними є непрямі податки, що справляються лише з тих товарів і послуг, перелік яких визначено законодавством. Специфічними непрямими податками в податковій системі України є акцизний податок і мито.

За механізмом стягнення непрямі податки поділяються на одностадійні і багатостадійні. Одностадійними є непрямі податки, що одноразово стягуються на певному етапі товарообігу. Такими непрямими податками в Україні є акцизний податок і мито. Багатостадійними є непрямі податки, що підлягають стягненню на кожному етапі товарообігу - податок на додану вартість.

За наявністю кумулятивного (каскадного) ефекту непрямі податки поділяють таким чином:

1. Кумулятивні (каскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких передбачає повторне оподаткування товарів і послуг на всіх стадіях їх обігу.

Класифікаційна ознака	Види непрямих податків
Економічна природа податку	Акцизи
	Мита
Сфера застосування податку	Універсальні
	Специфічні
Механізм стягнення податку	Одностадійні
	Багатостадійні
Кумулятивність податку	Каскадні
	Некаскадні

Рис. 5.1. Класифікація непрямих податків [22, с. 64]

2. Некумулятивні (некаскадні) - непрямі податки, механізм стягнення яких виключає можливість повторного оподаткування товарів і послуг, забезпечуючи однакові податкові надходження за однаковими товарами і послугами незалежно від кількості етапів їх обігу на шляху від виробника до споживача.

За економічною природою непрямі податки поділяються на акцизи та мита. *Акцизи* – це непрямі податки на операції з реалізації товарів і послуг, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни їх реалізації (податок на додану вартість і акцизний податок).

Мита – це непрямі податки на операції з переміщення товарів через митний кордон держави, які встановлюються у вигляді надбавки на митну вартість цих товарів. У податковій системі України розрізняють вивізні і ввізні мито.

Порівняльна характеристика непрямих податків України надана у таблиці 5.1.

Порівняльна характеристика непрямих податків [128, с. 97]

Види непрямих податків	Характеристика податку			
	Економічна природа податку	Сфера застосування податку	Механізм стягнення податку	Наявність кумулятивного ефекту
Податок на додану вартість	Акциз	Універсальний	Багатостадійний	Некумулятивний
Акцизний податок	Акциз	Специфічний	Одностадійний	Некумулятивний
Мито	Мито	Специфічний	Одностадійний	Некумулятивний

5.1. Податок на додану вартість

Податок на додану вартість відноситься до групи непрямих податків, є однією з форм універсальних акцизів, якій включається до ціни товарів (робіт, послуг), стягується неодноразово, на кожному етапі проходження товарів.

На сьогодні цей податок становить вагомую частку в доходах бюджету, тому його вважають одним із стабільних та надійних джерел поповнення доходної частини бюджету.

Головними перевагами стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Разом з тим податок має і багато недоліків (табл. 5.2).

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим.

Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва. Сьогодні ПДВ застосовують понад 135 країн світу.

Переваги та недоліки оподаткування
податком на додану вартість

Переваги	Недоліки
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком, і обороти з експорту оподатковуються за „0” ставкою	має складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплати до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робот чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукоємні виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію при застосуванні високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

В Україні цей податок запроваджено Законом від 20.12.91 р. «Про податок на добавлену вартість». У зв'язку з недосконалістю норм цього Закону, 26.12.92 р. було прийнято Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість», який діяв до 1.07.97 р., коли Закон України «Про податок на додану вартість» набрав чинності.

На цей час оподаткування податком на додану вартість в Україні здійснюється згідно Податковому кодексу України (ПКУ) [146].

Згідно ПКУ *платником* податку є особа, що:

- проводить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням;
- зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку.

У разі, якщо 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 календарних

місяців, сукупно перевищує 1 млн. гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням;

- ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню;

- веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

- проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

- відповідальна за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті [146, ст. 180].

Базою оподаткування є договірна вартість товарів (послуг), що постачаються, але не нижче звичайної ціни, ціни придбання та залишкової вартості (щодо основних засобів). Крім постачання товарів звичайного користування існують ще операції, які прирівняні до нього (умовне постачання). Наприклад, переведення основних засобів до складу невиробничих, ліквідація основних засобів за самостійним бажанням, використання іншого майна не за господарським призначенням тощо.

Об'єктом оподаткування [146, ст. 185] є операції платників податку з:

- постачання товарів, послуг, 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;

- ввезення товарів на митну територію України;

- вивезення товарів за межі митної території України;

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

На цей час не сплачується ПДВ при імпорті товарів, коли митна вартість імпортованих товарів не перевищує 150 євро. Суми такого імпорту не зазначаються в податковій декларації з ПДВ. При

перевищенні здійснюється сплата ПДВ, навіть фізичними особами, що не є платниками податку.

Не є об'єктом оподаткування [146, ст. 196] операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування;

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України, встановлену на день нарахування таких процентів;

- надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;

- обігу банківських металів, обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України;

- надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу;

- торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями;

- оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади (плата за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо);

- виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями;

- ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро;

- надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів та ін.

Звільняються від оподаткування [146, ст. 197] операції з постачання:

- продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг;

- послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;

- легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування;

- послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню;

- послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг;

- реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;

- послуг з харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я;

- послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі) - не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);

- релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за переліком (хрещення, укладення церковного шлюбу, похорони, молебень, панахида, предмети культового призначення та інші;

- послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами;

- благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства;

- операції оператора телекомунікацій з надання телекомунікаційних послуг у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі.

До того ж звільняються від оподаткування оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунка Державного казначейства України.

Вищевикладені звільнення не поширюється на операції з підакцизними товарами.

У 2019 році припиняє термін звільнення від ПДВ по деяким операціям, а саме:

- щодо операцій з імпорту електромобілів, яке діяло з 1 січня 2018 р. по 31 грудня 2018 р.;

- по операціям з постачання техніки, обладнання, устаткування, що стосуються альтернативних видів палива, зокрема біоетанолу;

- імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів);

- вивезення відходів та брухту чорних і кольорових металів в митному режимі експорту;

- постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення.

Припиняє дію звільнення щодо деяких лікарських засобів відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання [146, п. 38 підр. 2 розділу XX].

Податок нараховується за основною *ставкою 20%* до об'єкта оподаткування та додається до ціни товарів (послуг), крім операцій, що не є об'єктом оподаткування та звільнених від оподаткування.

Ставка 7 % застосовується по операціях з:

- ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення;

- ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади.

За «0» ставкою оподатковуються операції з вивезення товарів за межі митної території України:

- у митному режимі експорту та у митному режимі реекспорту;

- у митному режимі безмитної торгівлі;

- у митному режимі вільної митної зони.

Також за «0» ставкою оподатковуються операції з постачання товарів:

- для заправки або забезпечення морських (океанських) суден, що проводиться за межами України;

- для заправки повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату;

- для заправки (дозаправки) та постачання космічних кораблів, а також супутників;

- для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України;

- магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України виключно: фізичним особам, які виїжджають за межі митної території України та фізичним особам, які в'їжджають на митну територію України;

- з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

- з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти *податкову накладну* в електронній формі, що має містити:

- порядковий номер податкової накладної;
- дату виписування податкової накладної;
- повну або скорочену назву, зазначену в статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг;
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- опис (номенклатуру) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- ціну постачання без урахування податку;
- ставку податку та відповідну суму податку в цифровому значенні;
- загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є:

- 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;

- касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

Податкова накладна виписується у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг. Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Слід вказати, що податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

На цей час існує система електронного адміністрування податку на додану вартість, яка забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку. Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

До того ж платник податку має право зареєструвати податкові накладні або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку, обчислену за формулою, наведеною у ст. 200¹.3 ПКУ.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному періоді.

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої - дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

У разі поставки товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки.

У разі, коли поставка товарів (робіт, послуг) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників гривні, датою збільшення податкових зобов'язань вважається дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників гривні.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Зазначимо, що з 1 січня 2019 року зупиняється дія касового методу визнання дати податкового зобов'язання та податкового кредиту для платників ПДВ, які здійснюють постачання (у тому числі оптове), передачу, розподіл електричної та теплової енергії, постачання вугілля та продуктів його збагачення.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з [146, ст. 198]:

- придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України;

- придбання (будівництва, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

- отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди

(лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг [146, ст. 188] визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін з урахуванням податків та зборів (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів).

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом.

<i>Сума ПДВ до сплати у бюджет</i>	=	<i>Податкове зобов'язання</i>	-	<i>Податковий кредит</i>
------------------------------------	---	-------------------------------	---	--------------------------

При позитивному значенні така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду.

При від'ємному значенні така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності - зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника податку.

Звітним (податковим) періодом є *календарний місяць*. Звітним (податковим) періодом є *календарний квартал*, 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;

- 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 єдиного податку можуть вибрати квартальний податковий період.

Строк подання декларації з ПДВ у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному місяцю - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Строк подання декларації з ПДВ у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платник податку 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 для подання податкової декларації.

5.2. Акцизний податок

Одним із видів непрямого оподаткування є акцизний податок. Він є досить важливим фінансовим інструментом регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Запроваджуючи акцизний податок на тютюнові та горілчані вироби, держава добивається обмеження їх споживання. При акцизному оподаткуванні імпорту здійснюється захист власних товаровиробників. Оподаткування предметів розкоші має на меті перерозподіл доходів між різними верствами населення. Застосування акцизного податку дає змогу вилучати частку прибутку підприємств-монополістів з виробництва окремих товарів.

Акцизний податок – це непрямий податок, який включається до ціни окремих товарів, що визначені законодавством як підакцизні, з'явився в Україні разом з ПДВ і замінив податок з обороту.

Основою акцизного податку виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп, тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Акцизний податок в Україні займає друге місце по надходженнях до бюджету серед непрямих податків після ПДВ. Обидва податки є непрямыми і мають подібні риси: суми податків не залежать від доходів платника, джерелом їх сплати є доходи кінцевих споживачів, при імпортуванні товару зв'язані з митом та виступають інструментом регулювання зовнішньоторгової діяльності. Порівнюючи податок на додану вартість та акцизний податок, можна визначити їх загальні та відмінні особливості (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Характеристика податку на додану вартість та акцизного податку

ПДВ	Акцизний податок
1. Непрямий податок	1. Непрямий податок
2. Є надбавкою до ціни товару (робіт, послуг)	2. Є надбавкою до ціни товару
3. Універсальний акциз	3. Специфічний (індивідуальний) акциз
4. Стягується багаторазово на кожній стадії просування товарів (робіт, послуг)	4. Стягується одноразово
5. Оподатковуються товари, роботи, послуги	5. Оподатковуються тільки деякі товари
6. Суттєве підвищує загальний рівень цін	6. Підвищує ціни на окремі товари
7. Соціально несправедливий	7. Соціально справедливий

За своєю економічною сутністю акцизний податок - фінансовий інструмент перерозподілу доходів між різними верствами населення і підприємницькими структурами. Як правило, ставки акцизного податку встановлюються в твердих сумах з одиниці товару. Це дає змогу ефективніше впливати на процес виробництва та реалізації товарів.

Високі ставки акцизного податку зумовлюють зростання тіньової економіки, ухилення від оподаткування та появу великої кількості неякісної фальсифікованої продукції.

Сьогодні до складу підакцизних товарів відносяться:

1. Тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну.
2. Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння).
3. Автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів.
4. Пальне.
5. Електрична енергія.

Оподаткування акцизним податком в Україні здійснюється згідно розділу VI ПКУ.

Платниками акцизного податку є:

- особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

- особа - суб'єкт господарювання, фізична особа (резидент або нерезидент), яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

- особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними та за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання;

- особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

- особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

- особа - суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі, 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;

- особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

- особа, яка реалізує пальне;

- замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність з виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії.

Об'єктами оподаткування [146, ст. 213] є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

- реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством;

- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

- оптового постачання електричної енергії;

- переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;

- реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а також ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією.

Не підлягають оподаткуванню [146, ст. 213.2] операції з:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;

- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру;

- реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками або з відновлюваних джерел енергії.

Операції, які звільняються від оподаткування акцизним податком [146, ст. 213.3]:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, 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;

- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених Митним кодексом України;

- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги;

- реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

- реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації.

Базою оподаткування у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення.

У разі обчислення податку із застосування *специфічних ставок* з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Відносно оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються наступні ставки:

- адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції));
- специфічні (у твердих сумах з одиниці товару);
- одночасно адвалорні та специфічні (оподатковуються тютюнові вироби).

Специфічні ставки застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пива і встановлені в національній грошовій одиниці – гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них - встановлені в іноземній грошовій одиниці – євро.

На тютюнові вироби ставки податку встановлено двох видів: у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) та у процентах з обороту реалізації товару (продукції), за якими акцизне оподаткування здійснюється одночасно.

Визначені в євро ставки податку перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв:

- на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація – для підакцизних товарів (продукції), які вироблені на митній території України;

- на дату подання до органів державної митної служби митної декларації для митного оформлення – для імпортованих підакцизних товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

При ввезенні на митну територію України товарів, що підлягають обкладенню акцизним податком, податок обчислюється:

1. Із застосуванням специфічних ставок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у валюті України, за формулою:

$$C_a = H \times A, \quad (5.1)$$

де C_a – сума акцизного податку,

H – кількість товару у фізичних одиницях виміру,

A – ставка акцизного податку.

У разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті, за формулою:

$$C_a = H \times A \times K_v, \quad (5.2)$$

де K_v – валютний (обмінний) курс Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

Ставка податку для автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, призначених головним чином для перевезення людей, включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони, гоночні автомобілі, визначається за формулою:

$$C_a = C_{\text{ставка базова}} \times K_{\text{двигун}} \times K_{\text{вік}}, \quad (5.3)$$

де $C_{\text{ставка базова}}$ - ставка податку в євро за 1 штуку транспортного засобу:

з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням та кривошипно-шатунним механізмом з об'ємом циліндрів до 3000 куб. сантиметрів (включно) - 50,0;

з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням та кривошипно-шатунним механізмом з об'ємом циліндрів понад 3000 куб. сантиметрів - 100,0;

з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) з об'ємом циліндрів до 3500 куб. сантиметрів (включно) - 75,0;

з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) з об'ємом циліндрів понад 3500 куб. сантиметрів - 150,0;

$K_{\text{двигун}}$ - коефіцієнт, що визначається діленням об'єму циліндрів двигуна внутрішнього згоряння відповідного транспортного засобу в куб. сантиметрах на 1000 куб. сантиметрів;

$K_{\text{вік}}$ - коефіцієнт, що дорівнює кількості повних календарних років з року, наступного за роком виробництва відповідного транспортного засобу, до року визначення ставки податку (для нових транспортних засобів та транспортних засобів, що використовувалися до одного повного календарного року, коефіцієнт дорівнює 1, а для транспортних засобів, що використовувалися понад п'ятнадцять повних календарних років, коефіцієнт дорівнює 15).

Ставка податку для транспортних засобів, зазначених у товарній позиції 8703 90 10 10 згідно з УКТ ЗЕД, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи кількома), встановлюється у розмірі 1 євро за 1 кіловат-годину ємності електричного акумулятора таких транспортних засобів.

Ставка податку для транспортних засобів, зазначених у товарних підкатегоріях 8703 10 18 00 (для транспортних засобів, що приводяться в рух тільки електричним двигуном, одним або

кількома), 8703 90 10 90, 8703 90 90 00 згідно з УКТ ЗЕД, встановлюється у розмірі 100 євро за 1 штуку.

2. *Із застосуванням адвалорних ставок, за такою формулою:*

$$CaA = B \times A, \quad (5.4)$$

де CaA – сума акцизного податку за адвалорною ставкою;

B - вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

A – адвалорна ставка акцизного податку.

Вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію) розраховується за формулою:

$$B = \text{МРЦ} * K, \quad (5.5)$$

де МРЦ – максимальна роздрібна ціна;

K – кількість ввезеного товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

3. *Із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку.* У цьому випадку базою оподаткування є база, визначена окремо для обчислення суми податку за адвалорними та специфічними ставками.

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорні та специфічні ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою за видами товару за кожною максимальною роздрібною ціною, за формулою:

$$ПЗ = CaA + Ca, \quad (5.6)$$

де ПЗ – податкове зобов'язання з акцизного податку.

При визначенні суми акцизного податку на сигарети,

застосовується мінімальне податкове зобов'язання у гривнях.

Суми податкового зобов'язання на сигарети одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за двома ставками та мінімального податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару, і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення, за формулами:

$$\text{якщо } (CaA + Ca) < (\text{мПЗ} \times K : 1000), \text{ то } \text{ПЗ} = \text{мПЗ} \times K : 1000 \quad (5.7)$$

$$\text{якщо } (CaA + Ca) > (\text{мПЗ} \times K : 1000), \text{ то } \text{ПЗ} = CaA + Ca, \quad (5.8)$$

де мПЗ – мінімальне податкове зобов'язання, встановлене законодавством на 1000 штук сигарет.

Марки акцизного податку – спеціальний знак, яким маркуються алкогольні напої та тютюнові вироби. Їх наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України, платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупування (розкривання) товару.

Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пляшці (упаковці) алкогольного напою та пачці (упаковці) тютюнового виробу є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів.

Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються відповідно до положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої із вмістом спирту

етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється.

Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер та позначення про суму сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції, місяць і рік випуску марки.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Декларацію з акцизного податку подається платником податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортером алкогольних напоїв та тютюнових виробів щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця органу податкової служби за місцем реєстрації.

Строки сплати акцизного податку наступні:

- виробники підакцизних товарів перераховують суму акцизного податку на протязі 10 днів після кінця граничного строку подання декларації;

- акцизний податок з алкогольних напоїв сплачується при придбанні акцизних марок;

- виробниками тютюнових виробів акцизний податок сплачується при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану з урахуванням мінімального податкового зобов'язання;

- акцизний податок із ввезених підакцизних податків сплачується у день заповнення митної декларації.

5.3. Мито

Мито – це загальнодержавний податок, установлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Митне оподаткування – один із напрямків митної політики держави, спосіб митного регулювання. Становлення і розвиток митної справи в Україні здійснюється в напрямку уніфікації із загальноприйнятими в міжнародній практиці нормами і стандартами.

Загальне керівництво митною справою в Україні здійснюють:

1) Верховна Рада України – визначає основні напрямки митної політики, структуру системи органів державного регулювання митної справи, встановлює ставки мита, спеціальні митні зони та митні режими на території держави тощо;

2) Кабінет Міністрів України – забезпечує здійснення митної політики відповідно до законів, встановлює розміри митних зборів, проводить переговори та укладає міжнародні договори України тощо.

Безпосереднє керівництво митною справою здійснює Державна митна служба України.

Переміщення товарів через митницю України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, яке передбачає обов'язкове декларування товару та сплату мита і митних платежів. Декларування здійснюється шляхом заповнення митних декларацій або валютних декларацій.

Митні збори і митні платежі – це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

Митний тариф України – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок увізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться із цієї території. В основу товарної класифікаційної схеми Митного тарифу України (товарна номенклатура) покладено Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів.

Єдиний митний тариф України – це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території. Отже, єдиний митний тариф України встановлює на єдиній митній території України порядок обкладення митом предметів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться із цієї території. Його ставки є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності та територіального розташування, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами. Єдиний митний тариф затверджується Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Згідно з діючим законодавством, а саме Митним кодексом [117], в Україні застосовуються такі види мита:

1) *ввізне мито* – встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;

2) *вивізне мито* – встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;

3) *сезонне мито* - встановлюється на окремі товари. Законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита. Нараховується за ставками, встановленими Законом України "Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції"[55];

4) особливі види мита: *спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне*.

Вказані види мита встановлюються на підставі рішень Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту", "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту", "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну" [61, 62, 59].

Спеціальне мито встановлюється як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику [59].

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" [61] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" [62] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Згідно Митному кодексу України (МКУ) [117, ст. 243] *платником* мита є особа:

- яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України;

- на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

- 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;

- яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно ст. 243 МКУ. *Об'єктами оподаткування митом [117, ст. 277] є товари:*

- митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

- що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;

- товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до ст. 243 МКУ.

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є дата подання органу Митної служби України митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом Митної служби.

В Україні застосовуються такі ставки мита:

1) адвалорна – встановлюється у відсотках до бази оподаткування;

2) специфічна - встановлюється у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що поєднує адвалорну та специфічну ставку мита.

Єдиний митний тариф України передбачає *три види ставок*, які відрізняються розмірами:

1. Преференційні ставки використовуються:

- до товарів, які походять із країн, що входять разом з Україною в митні союзи;

- при встановленні спеціального преференційного митного режиму відповідно до міжнародних договорів;

- до товарів, які походять з країн, що розвиваються (крім продукції тваринництва, харчової промисловості, продуктів рослинного походження).

2. *Пільгові ставки* використовуються до товарів, які походять:

- з країн, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрії, Великобританії, Італії, Німеччини, Франції та ін.);
- з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, за якими застосовуються преференційні ставки).

3. *Повні (загальні) ставки* застосовуються до інших товарів і предметів.

Від сплати мита звільняються:

- транспортні засоби комерційного призначення, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення товарів та/або пасажирів;

- предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями суден, які ведуть морський промисел, а також продукція їх промислу, що ввозиться на митну територію України;

- валюта України, іноземна валюта, цінні папери та банківські метали;

- товари, право власності на які набувається державою у випадках, передбачених МКУ та іншими законами України;

- товари, що ввозяться в Україну або вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і законів України користуються правом ввезення в Україну та вивезення з України таких товарів зі звільненням від сплати мита;

- товари, що ввозяться на митну територію України в рамках міжнародної технічної допомоги відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

- товари, що походять з іншої території, за які було сплачено мито при первісному ввезенні на митну територію України, тимчасово, у тому числі з метою ремонту, вивозилися за її межі та знову ввозяться на митну територію України;

- товари, що походять з митної території України, за які було сплачено мито при первісному вивезенні за межі цієї території, тимчасово ввозилися на цю територію та знову вивозяться за її межі;

- документи та видання, які надсилаються в рамках міжнародного обміну до архівних установ, освітніх, наукових або культурних закладів, у тому числі бібліотек. Перелік цих установ та закладів визначається Кабінетом Міністрів України;

- на період виконання робіт щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему - товари (сировина, матеріали, устаткування та обладнання), що надходять в Україну в рамках міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС;

- товари, включаючи продукцію, обладнання, устаткування, транспортні засоби та інші речі майнового характеру, призначені для виконання угоди про розподіл продукції, а також продукція, видобута у виключній (морській) економічній зоні України, що ввозяться на митну територію України при виконанні угоди про розподіл продукції, а також товари (крім майна та матеріальних цінностей, вартість яких була відшкодована інвестору компенсаційною продукцією і які перейшли у власність держави) та видобута продукція, що вивозяться інвестором з України відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції" та угоди про розподіл продукції;

- архівні документи, придбані з метою внесення їх до Національного архівного фонду;

- фармацевтична продукція, сполуки, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні та класифікуються за товарними групами 28, 29, 30 УКТ ЗЕД, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

- устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаюче обладнання і матеріали, засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріали для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії

за умови, що ці товари застосовуються платником податків для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні. Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД встановлюється Кабінетом Міністрів України;

- техніка, устаткування, майно і матеріали, що ввозяться на митну територію України та вивозяться за межі цієї території, призначені для власного використання розвідувальними органами України;

- матеріали, устаткування та комплектуючі, що використовуються для виробництва, а саме:

а) устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії;

б) матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, що будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;

в) енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;

г) засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;

г) матеріалів, сировини та устаткування, що будуть використовуватися у нанотехнологічних виробництвах або працювати з використанням нанотехнологій.

За умови, що вони застосовуються платником податків для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні. Перелік таких товарів встановлюється Кабінетом Міністрів України;

- технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі.

Мито нараховується митним органом України відповідно до положень Митного кодексу і ставок Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України.

При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України, який застосовується для розрахунків за зовнішньоекономічними операціями і діє на день подання митної декларації. Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та

інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях - підприємствам зв'язку.

Митна вартість товарів - це ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунка-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;

- комісійні та брокерські;

- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до даних товарів та інших предметів, і яка повинна бути оплачена імпортером (експортером) прямо чи побічно як умова їх ввезення (вивезення).

При явній невідповідності заявленої митної вартості товарів та інших предметів вартості, або у разі неможливості перевірки її обчислення митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі ціни на ідентичні товари та інші предмети, ціни на подібні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах - експортерах зазначених товарів та інших предметів.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Вкажіть розподіл непрямих податків відносно сфери застосування.
2. Визначте соціально-економічну сутність ПДВ.
3. Які переваги та недоліки має ПДВ?
4. Які операції не є об'єктом оподаткування ПДВ?
5. Які обов'язкові реквізити має містити податкова накладна з ПДВ?
6. Вкажіть призначення акцизного оподаткування.
7. Що є об'єктом оподаткування акцизним податком?
8. Що є базою оподаткування акцизним податком?
9. Що є датою виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку?
10. Розкрийте механізм обчислення акцизного податку за тютюновими виробами.
11. Дайте визначення мита.
12. Що таке митна вартість?
13. У яких випадках використовуються преференційні ставки мита?

14. Які види мита застосовуються в Україні?

15. Які операції звільняються від сплати мита?

Тести

1. Платником ПДВ є:

- а) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- б) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- в) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- г) будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України

2. Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з:

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- б) ввозу на митну територію України товарів в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;
- в) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави

3. За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з:

- а) експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства;
- б) передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг;
- в) надання послуг із страхування;
- г) надання послуг з інкасації

4. Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:

- а) постачання товарі (послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю;
- б) обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;
- в) міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- г) постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню

5. Звільняються від оподаткування ПДВ операції з:

- а) постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;
- б) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- в) постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, що використовуються для навігаційної діяльності;
- г) постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами

6. Марка акцизного податку - це спеціальний знак, яким маркуються:

- а) алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, спирт етиловий;
- б) алкогольні напої та тютюнові вироби;
- в) алкогольні напої, пиво, паливно-мастильні матеріали;
- г) алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби

7. Для визначення сум акцизного податку застосовують такі види ставок:

- а) пропорційні, прогресивні, регресивні;
- б) адвалорні;
- в) специфічні, адвалорні, змішані (адвалорні та специфічні одночасно)

8. *Вкажіть операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування акцизним податком:*

- а) реалізація підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);
- б) реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів шляхом продажу, обміну їх на інші товари, безплатної передачі або з частковою оплатою їх;
- в) придбання імпортних товарів за іноземну валюту або в порядку обміну чи безкоштовній передачі;
- г) реалізація товарів для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників.

9. *У разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:*

- а) величина підакцизного товару (продукції), визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках;
- б) договірна або контрактна вартість реалізованого підакцизного товару (продукції);
- в) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;
- г) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України з урахуванням ПДВ та акцизного податку

10. *Не підлягають маркуванню марками акцизного податку:*

- а) алкогольні напої і тютюнові вироби, які імпортуються в Україну;
- б) алкогольні напої і тютюнові вироби, які виробляються на митній території України;
- в) алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;
- г) алкогольні напої із вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць

11. Мито – це:

- а) загальнодержавний податок, встановлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;
- б) місцевий податок, встановлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;
- в) загальнодержавний прямиий податок, встановлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

12. Базою оподаткування митом товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, є:

- а) митна вартість товарів;
- б) кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру.
- в) митна вартість товарів, яка перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України

13. Адналорна ставка мита передбачає, що мито:

- а) встановлено у відсотках до бази оподаткування;
- б) встановлено у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
- в) поєднує встановлення мита у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування та у відсотках до бази оподаткування

14. Компенсаційне мито встановлюється на товари у разі:

- а) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом критичного імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;
- б) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;
- в) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику

Розділ 6. ПРИБУТКОВІ ПОДАТКИ І ВНЕСКИ

Основні терміни і поняття: податок на прибуток, резидент, нерезидент, фінансовий результат до оподаткування, трансфертне ціноутворення, контрольована операція, принцип «витягнутої руки», податок на доходи фізичних осіб, податкова знижка, податкова соціальна пільга, військовий збір, єдиний соціальний внесок

Серед різних видів прямих податків – майнових, ресурсних, промислових – прибуткові податки відіграють найбільш важливу роль. Особливістю прибуткового оподаткування є пряма залежність розміру податків від розміру отриманого прибутку (доходу). Основними прибутковими податками є податок на прибуток підприємств, який сплачують юридичні особи, і податок на доходи фізичних осіб – відповідно сплачується фізичними особами. Це обумовлено різними умовами стягнення податків. Економічна природа доходів юридичних і фізичних осіб однакова – додана вартість, однак їх цільове використання зовсім різне. Доходи підприємства мають продуктивний характер і направляються на розвиток виробництва, тоді як доходи громадян йдуть, в основному, на споживання та заощадження.

Також доходи фізичних осіб оподатковуються військовим збором, а фонд оплати праці підприємства - єдиним соціальним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Прибуткове оподаткування використовують як інструмент регулювання розвитку виробництва, споживання, заощаджень, стимулювання економічної активності, а також як фіскальний інструмент наповнення бюджету країни. Для того, щоб найбільш повно реалізувати фіскальний потенціал прибуткових податків та створити з них стабільне джерело доходів бюджету, потрібні достатньо високий рівень економічного розвитку країни та ефективна система адміністрування податків.

Прибуткові податки відповідають принципу соціальної справедливості в оподаткуванні, тому що більший податковий тягар несуть ті члени суспільства, які мають більш високі доходи. Вони еластичні відносно ВВП. Але основним їх недоліком є складний механізм нарахування та справляння, що призводить до появи можливостей ухилення від оподаткування.

6.1. Податок на прибуток підприємств

Податок на прибуток займає важливе місце в системі прямого оподаткування, оскільки його розмір безпосередньо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Матеріальна сторона податку на прибуток виражається у формуванні національного доходу держави у грошовій формі, а суспільний зміст його полягає у тому, що він, як складова податкової системи, виступає специфічною формою реалізації виробничих відносин. Податки підприємств зменшують їх обігові кошти, фонд оплати труда, можливості інвестування нерозподіленого прибутку у розвиток виробництва тощо.

Використання податку на прибуток підприємств як зручного інструмента державного регулювання економічних процесів здійснюється через вибір напряму розподілу прибутку, організаційно-правової форми ведення бізнесу, виду господарської діяльності, методів фінансування інвестицій, розподіл і перерозподіл ВВП, стимулювання сфер діяльності, інвестицій і інновацій тощо.

Цей податок має досить широку соціальну підтримку внаслідок того, що дає можливість державі коректувати розподіл прибутків, виходячи з критерію справедливості. У підприємства оподатковується не первинний капітал, а його приріст, тобто прибуток, що не перешкоджає подальшому розвитку бізнесу та не підриває основи соціального добробуту.

З початку 2015 р. в Україні відбулося суттєве зближення податкового та бухгалтерського обліку. Тепер податок на прибуток розраховується за правилами бухгалтерського обліку.

Оподаткування прибутку підприємств регламентовано розділом III Податкового кодексу України [146]. За Кодексом податок на прибуток має виконувати виключно регулятивно-стимулюючу функцію, для того, щоб не стримувати розвиток виробництва.

Платниками податку є резиденти та нерезиденти України.

Резидентами є:

- а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет [146, ст. 14.1.213].

Визначення *нерезидентів* міститься у ст. 14.1.122 ПКУ – це:

- а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні.

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав. Отже, *платниками податку на прибуток з числа резидентів* є:

- суб'єкти господарювання-юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд [146, ст. 133.1].

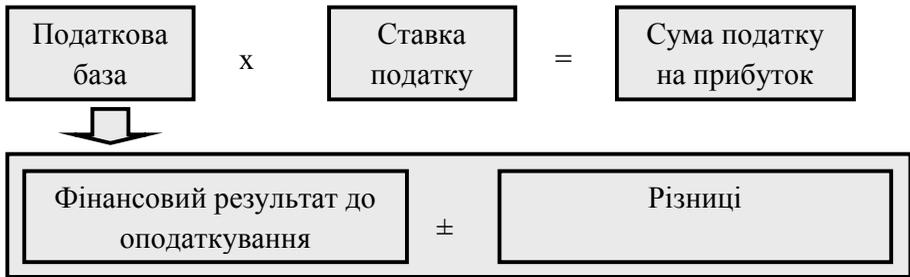
Платниками податку з числа нерезидентів є:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників [146, ст. 133.2].

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 або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ [146, ст. 134.1].

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Таким чином, податок на прибуток обчислюється за формулою:



Фінансовий результат до оподаткування (ФР) у бухгалтерському обліку формується шляхом визначення різниці між доходами та витратами. Тобто

$$\text{ФР} = \text{Д} - \text{В} \quad (6.1)$$

де Д – доходи підприємства, грн.

В – витрати підприємства, грн.

Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) визначається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства (форма № 2).

Зупинимось на визначенні та розрахунку складових об'єкта оподаткування.

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (п. 3 розділу I П(С)БО-1) [147].

Визначення доходу з джерелом походження з України міститься у ст. 14.1.54 ПКУ – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

Дохід, отриманий з джерел за межами України, – це будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до

розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, непідконтрольних контролюючим органам [146, ст. 14.1.55].

До доходів, які підприємство одержало за звітний період, згідно з п. 7 П(С)БО-15 відносять [149]:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Пунктом 5 П(С)БО 15 передбачено дві обов'язкові умови визнання доходу:

збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнають доходами такі суми, що отримуються від інших осіб (п. 6 П(С)БО-15) [149]:

- суму ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й до позабюджетних фондів;
- суму надходжень за договором комісії, агентським та за іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суму попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суму завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- суму балансової вартості валюти.

Витрати є зменшенням економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (п. 3 розділу I П(С)БО-1) [147].

Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. У бухгалтерському обліку їх визнають у тому звітному періоді, в якому визнано дохід, для отримання якого вони здійснені. Якщо прямий зв'язок між доходами і витратами встановити неможливо, витрати відображають у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами [150]:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Розглянемо більш детально склад витрат підприємства за групами.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду (до неї входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загально-виробничі витрати);

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці, витрати на опалення тощо);

– наднормативних виробничих витрат.

Адміністративні витрати є загальногосподарськими витратами, спрямованими на обслуговування та управління підприємством. До них належать витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, витрати на оплату послуг зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків і т. ін.

Витрати на збут - це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): витрати на рекламу та дослідження ринку, витрати на передпродажну підготовку товарів, витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування тощо.

До інших операційних витрат відносять витрати операційної діяльності, які не є адміністративними витратами і витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації: витрати на дослідження та розробки; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо.

Фінансовими витратами визнають витрати на відсотки за отриманими кредитами; інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Інші витрати - це витрати, що виникають під час діяльності підприємства, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг): витрати, пов'язані з безоплатною передачею необоротних активів, суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць тощо.

Згідно з п. 9 П(С)БО-16 не визнають витратами і не відображають у звіті про фінансові результати [150]:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визнання витрат;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з П(С)БО;
- балансову вартість валюти.

Особливою статтею формування витрат платника податку є нарахування амортизації. *Амортизація* - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (П(С)БО-7) [148].

Згідно з пп. 14.1.138 ПКУ підлягають амортизації основні засоби та інші необоротні активи – матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Також амортизуються і нематеріальні активи.

Всі основні засоби і необоротні активи з метою податкового обліку розділені на 16 груп [146, ст. 138.3.3]. При цьому кожній класифікаційній групі присвоєно мінімально допустимий строк корисного використання (залежно від групи становить 5 – 20 років). Нематеріальні активи підлягають класифікації за 6 групами [146, ст. 138.3.4].

Облік основних засобів необхідно вести за кожним об'єктом. Нараховувати амортизацію потрібно щомісяця, окремо щодо кожного об'єкта основних засобів.

Амортизація нараховується за п'ятьма методами:

– прямолінійним, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

– за методом 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;

– за методом 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 відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється.;

– кумулятивним, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт обчислюється діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на кількість років його корисного використання;

– виробничим, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Платники податку на прибуток мають можливість під час розрахунку амортизації за прямолінійним методом щодо основних засобів 4 групи використовувати, починаючи з 1 січня 2017 року, мінімально допустимий строк амортизації, який дорівнює 2 роки, якщо витрати на придбання таких основних засобів понесені (нараховані) платником податків після 01.01.2017 р.

Податок на прибуток може розраховуватися двома шляхами: із застосуванням коригування фінансового результату на податковій різниці та без такого коригування.

Податкові різниці – це обов'язкове коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними бухгалтерського обліку, у випадках, передбачених ПКУ.

Підприємства, доходи яких не перевищують 20 млн. грн.:

1) не проводять коригування фінансового результату до оподаткування на різниці;

2) не визначають операції контролюваними.

Після перевищення межі доходів 20 млн. грн. + 1 грн. платник податку на прибуток:

1) зобов'язаний проводити коригування при визначенні об'єкта оподаткування;

2) претендує на застосування правил трансфертного ціноутворення.

Порядок розрахунку податку на прибуток з урахуванням різниць

Умова застосування	Варіант розрахунку	Звітний період
Дохід платника податку ≤ 20 млн. грн	ФР до оподаткування з фінзвітності $\times 18\%$	Календарний рік
Дохід платника податку > 20 млн. грн	(ФР до оподаткування \pm податкові різниці) $\times 18\%$	Календарний квартал

Критерій для трансфертного ціноутворення розраховується в сумі по групі пов'язаних між собою платників податків. Тобто можливо, що платнику податків доведеться прийняти правила трансфертного ціноутворення, навіть якщо його дохід набагато менше 20 млн. грн.

Податкові різниці є декількох видів:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів [146, ст. 138];
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) [146, ст. 139];
- різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій [146, ст. 140];
- різниці, що виникають при здійсненні окремих видів діяльності і операцій [146, ст. 141].

Розглянемо більш детально структуру податкових різниць та умови їх додавання (вилучення) до фінансового результату (табл. 6.2 – 6.5).

Таким чином, обрання варіанту розрахунку залежить від обсягу загального доходу платника податку: якщо дохід ≤ 20 млн грн, то у платника податку є вибір: або застосовувати податкові різниці або не застосовувати. Однак, рішення він може прийняти тільки 1 раз протягом безперервної сукупності років в кожному з яких розмір його доходу ≤ 20 млн. грн. Якщо дохід платника > 20 млн. грн., то вибору немає: тільки застосовувати податкові різниці.

Таблиця 6.2

Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 13 ПКУ)

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до П(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСФЗ	на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу

Таблиця 6.3

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ)

Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1. ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму 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) відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму 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), сформованого відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
	на суму 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 відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
Резерв сумнівних боргів (ст. 139.2 ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів	на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ
Резерви банків та небанківських фінансових установ (ст. 139.3 ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним підпунктом пп. 14.1.11	на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак, визначених пп. 14.1.11
на суму використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу при прощенні заборгованості фізичних осіб, які є пов'язаними з таким кредитором або перебувають з таким кредитором у трудових відносинах, або перебували з таким кредитором у трудових відносинах і період між датою припинення трудових відносин таких осіб та датою прощення їхньої заборгованості не перевищує 3 р.*	на суму доходів (зменшення витрат) від погашення раніше списаної за рахунок резерву заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11
<i>* Сума використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу при прощенні кредитором заборгованості інших осіб, не визначених пп. 2 п. 139.3.3 ПКУ, не змінює фінрезультат до оподаткування.</i>	

Таблиця 6.4

Різниця, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ)

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «втягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відобразитися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ*	на суму 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)
на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відобразитися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «втягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ*	на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням п. 3 підр. 4 р. XX ПКУ
на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу,

<p>на суму 30 % вартості товарів, у т.ч. необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пп. 140.2 та пп. 140.5.6 ПКУ, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у:</p> <ul style="list-style-type: none"> — неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ і неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону; — нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб — нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до пп. 39.2.1.2 ПКУ 39.2.1.2 ПКУ; — нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 ПКУ, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у т.ч. податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи** <p>на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:</p> <ul style="list-style-type: none"> — нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам. <p>Для цілей застосування цього підпункту у випадках, коли резиденти — суб'єкти кінематографії України сплачують роялті нерезидентам за субліцензійними договорами за використання або за надання права на використання аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), а також об'єктів авторського права та/або суміжних прав, що використовуються при виробництві (створенні) аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), такі нерезиденти вважаються бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) щодо таких роялті;</p> <ul style="list-style-type: none"> — нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України. <p>У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об'єкт інтелектуальної власності, такі контролюючі органи зобов'язані звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, для отримання відповідного висновку***</p> <ul style="list-style-type: none"> — нерезидента, який не підлягає оподаткуванню 	<p>перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ</p> <p>на суму субсидій, отриманих платником податку — суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону «Про державну підтримку кінематографії в Україні», здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ</p>
---	--

<p>у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є; — особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розділом IV ПКУ; — юрособи, яка відповідно до ПКУ звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в п. 136.1 ПКУ</p>	
<p>на суму 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 національних П(С)БО або МСФЗ</p>	
<p>на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення пп. 140.5.13 ПКУ), у розмірі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року</p>	
<p>на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до п. 44 підр. 4 р. XX ПКУ, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг, для яких застосовується положення пп. 140.5.9 ПКУ</p>	
<p>на суму повної або часткової 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 відповідно до ПКУ не включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізособи — платника ПДФО</p>	
<p>на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до п. 44 підр. 4 розділу XX ПКУ</p>	
<p>на суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування. Положення цього підпункту не поширюються на платників податків, які були платниками єдиного податку четвертої групи</p>	
<p>на суму витрат, понесених платником податку у поточному звітному періоді за рахунок раніше</p>	

<p>отриманих субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», але не більше суми такої субсидії, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності</p>	
<p>на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, а саме дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, центрам фізичної культури і спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту, що є неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8% оподаткованого прибутку попереднього звітного року</p>	
<p>* <i>Норми цього підпункту застосовуються за результатами податкового (звітного) року.</i> ** <i>Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «втягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту. При цьому, якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «втягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «втягнутої руки».</i> *** <i>Вимоги цього підпункту не застосовуються до випадків нарахування суб'єктом кінематографії роялті за використання об'єктів права інтелектуальної власності (фільмів, літературних творів, музичних творів, творів образотворчого мистецтва, фотографічних творів, фонограм, відеограм), крім випадків, коли резидент України — суб'єкт кінематографії, у якого виникли майнові авторські та суміжні права наслідок створення (виготовлення) ним вказаних творів, якщо він у подальшому передає чи здійснює відчуження майнових авторських або суміжних прав нерезиденту та здійснює нарахування роялті за використання цього об'єкта.</i></p>	

Таблиця 6.5

Різниця, що утворюється при здійсненні окремих видів діяльності та операцій (ст. 141 ПКУ)

Особливості оподаткування страховика	
Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування страховика зменшується:
<p>на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінпослуг, за погодженням з центральним</p>	<p>на від'ємну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних П(С)БО та/або МСФЗ страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, які не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику за вирахуванням</p>

органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах)	частки участі перестраховика в страхових резервах)
Різниця щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму позитивного фінрезультату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінрезультату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до П(С)БО або МСФЗ
на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінрезультату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	

Податковий збиток, що мав місце у поточному періоді, впливає на базу оподаткування наступних періодів, зокрема — зменшує її. І коригування бази на збиток можливо здійснити як тим платникам, що використовують різницю з податку на прибуток, так і тим, хто відмовився від різниць.

Окремими положеннями ПКУ передбачено звільнення від оподаткування прибутку окремих суб'єктів господарювання, а саме:

- підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів, та є їх повною власністю [146, ст. 142.1];
- Чорнобильської АЕС [146, ст. 142.2];
- підприємств, які беруть участь у міжнародній програмі – Плані здійснення заходів на об'єкті «Укриття» відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку щодо діяльності Чорнобильського фонду «Укриття» в Україні [146, ст. 142.3].

Прибуток суб'єктів господарювання оподатковується за різними ставками в залежності від виду діяльності, резидентського статусу платника. 18 % - це основна ставка до об'єкта оподаткування у 2019 році. Інші ставки можна умовно поділити на групи (табл. 6.6).

Ставки податку на прибуток

Ставка податку, %	Об'єкт оподаткування
0 (до 31.12.2021 р.	Платники податку, які відповідають одному із визначених критеріїв: а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року; б) діючі, у яких протягом 3 послідовних попередніх років щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн. грн., та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб; в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 3 млн. грн. та середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб (ст. 44 підрозд. 4 розділу XX).
0	Дохід за договорами довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування і договорами страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії (ст. 136.2.2) Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є суми страхових виплат (відшкодувань) фізособам – нерезидентам за договорами з обов'язкових видів страхування, а також за договорами страхування “Зелена карта” та страхування пасажирських перевезень цивільної авіації (ст. 136.3, 141.4)
3	Дохід за договорами страхування (ст. 136.2.1, 141.1.2)
4	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є страхові виплати (відшкодування) за договорами страхування ризиків за межами України (ст. 136.3, 141.4.5)
6	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є суми фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту (ст. 136.3, 144.4.4)
10	Букмекерська діяльність, азартні ігри (у т. ч. казино), об'єктом оподаткування якої є дохід, отриманий від азартних ігор із використанням гральних автоматів. Застосовується одночасно з базовою ставкою 18 % (ст. 136.4.1)

12	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є страхові платежі, виплати на користь нерезидентів, у разі якщо не застосовуються ставки 0 % і 4 % (ст. 136.3, 141.4)
15	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є суми виплат нерезидентам у вигляді процентів, дивідендів, роялті, фрахту, доходів від інжинірингу, орендної плати, від продажу нерухомості тощо (ст. 136.3, 141.4.2)
18	Букмекерська діяльність, азартні ігри (у т. ч. казино), об'єктом оподаткування якої є дохід отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у т. ч. казино), за винятком доходу, отриманого з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплат, сплачених гравцеві. Застосовується одночасно з базовою ставкою 18 % (ст. 136.4.2)
20	Доходи нерезидентів і прирівняних до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є суми виплат нерезидентам за виробництво та розповсюдження реклами (ст. 136.3, 141.4.6)
26 (2019 р.), 28 (з 2020 р.), 30 (з 2021р.)	Діяльність із випуску та проведення лотерей, об'єктом оподаткування якої є дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей (136.6).

Крім безпосередньо самого податку на прибуток існують також такі обов'язкові платежі, які зобов'язані сплачувати всі суб'єкти господарювання, навіть такі, які не є платниками податку на прибуток:

- авансовий внесок із податку на прибуток при виплаті дивідендів, який у платників податку на прибуток зараховується в рахунок сплати цього податку;

- податок на дохід нерезидента, який є різновидом податку на прибуток.

Таким чином, алгоритм розрахунку податку на прибуток має наступний вигляд [129]:

Розрахунок податку на прибуток:			
Крок 1	Складаємо Звіт про фінансові результати (форма № 2)		
Крок 2	Розраховуємо загальний обсяг доходу за звітний період		
Крок 3	Порівнюємо загальний обсяг доходу та межу (20 млн. грн.) та приймаємо відповідне рішення		
Якщо підприємство не використовує податкові різниці з розділу III ПКУ:		Якщо підприємство використовує податкові різниці з розділу III ПКУ:	
Крок 4	Зменшуємо ФР на податкові збитки минулих років, якщо вони є.	Крок 4.1	Враховуємо податкові різниці (“+” або “-”)
		Крок 4.2	Зменшуємо ФР на податкові збитки минулих років, якщо вони є.
Крок 5	Розраховуємо прибуток		
Крок 6	Розраховуємо податок на прибуток (множимо прибуток на ставку 18%)		
Крок 7	Зменшуємо податок на прибуток на авансовий внесок з податку на прибуток, якщо він був		

Для платників податку на прибуток існує 2 базових *податкових (звітних) періодів*: квартальний та річний [146, ст. 137].

Квартальний податковий період застосовується:

1) “за замовчанням”, коли платники податку не сповіщають податкову службу про вибір річного податкового періоду. Такі платники звітують перед контролюючим органом і сплачують податок на підставі податкової декларації за такі календарні періоди: квартал, півріччя, 3 квартали, рік [146, ст. 137.4];

2) для суб’єктів господарювання, які здійснюють випуск і проведення лотерей [146, ст. 137.8].

Квартальний податковий період можна застосувати тільки з початку року.

Річний податковий період діє для таких платників як:

1) новостворені підприємства, зареєстровані у звітному році;
 2) підприємства, у яких дохід від усіх видів діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений у фінансовій звітності за минулий рік, не перевищує 20 млн. грн.;

3) виробники сільськогосподарської продукції. Такі підприємства можуть вибрати або звичайний (календарний) річний період (з 1 січня по 31 грудня) або спеціальний (з 1 липня минулого звітного року по 30 червня поточного звітного року) на підставі [146, ст. 137.4.1];

4) підприємства, що перейшли у звітному році зі спрощеної системи оподаткування на загальну.

Строки подачі декларації з податку на прибуток [146, ст. 49.18] і сплати податку в бюджет [146, ст. 57] різні по різних платниках у залежності від групи, до якої віднесено підприємство (установа), та суми доходу за останній календарний рік.

Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює: календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу; календарному року - протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

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 для подання податкової декларації.

6.2. Трансфертне ціноутворення

Поняття трансфертного ціноутворення виникло наприкінці ХІХ ст. та пов'язано з внутрішньофірмовою торгівлею транснаціональних корпорацій, в яких господарські процеси поділені між пов'язаними між собою компаніями. Розподіл господарських операцій між цими компаніями здійснюється з метою найбільш ефективного розподілу ресурсів, отриманих доходів, управління та контролю за господарською діяльністю компаній.

Під *трансфертним ціноутворенням* розуміють процес формування ціни при передачі товару (послуги, фактору виробництва) від однієї компанії до іншої, що входять до структури однієї корпорації або є взаємозалежними чи взаємопов'язаними.

Трансфертне ціноутворення виступає механізмом внутрішньофірмового управління, за допомогою якого компанії можуть ефективно координувати діяльність дочірніх компаній. Поряд з цим, трансфертне ціноутворення виступає методом оптимізації оподаткування, що впливає на розподіл доходів, прибутків, податкових зобов'язань. Так, трансфертні ціни можуть відповідати рівню ринкових цін, бути меншими або більшими за них. Відхилення трансфертних цін від ринкових здійснюється з метою отримання

додаткової економічної вигоди, зокрема, зниження податкового тягаря.

Як правило, податкова система держави базується на оподаткуванні фінансового результату компаній (прибутку). Величина прибутку залежить від розміру отриманих доходів та здійснених витрат компанії. При цьому ціни на товар (послуги) виступають ключовим фактором, що впливає на розмір доходів і витрат. Отже, політика ціноутворення є ефективним інструментом розподілу прибутку між взаємопов'язаними компаніями в межах корпорацій. Очевидно, що розподіл здійснюється в порядку, найбільш вигідному в цілому для корпорацій: в мережі власних компаній при формуванні цін на виготовлені товари (роботи, послуги) корпорації мають змогу мінімізувати податкові зобов'язання, використовуючи переваги податкових режимів різних країн. За рахунок маніпулювання цінами, прибуток переміщується в країни з нижчим рівнем оподаткування.

Зазвичай, використання трансфертних цін здійснюється в сфері кредитування, користування об'єктами інтелектуальної власності (товарними знаками, брендами, патентами), виплати дивідендів, торгівлі товарами (послугами).

Поширеним способом використання трансфертного ціноутворення є аутсорсинг у країнах з дешевою робочою силою. Виробництво в цих країнах контролюється ззовні материнськими компаніями з низькоподаткових юрисдикцій, що надають консультаційні послуги, ліцензії дочірнім компаніям в обмін на виплати за угодами про обслуговування та роялті. Для України поширеним способом виведення капіталу є сплата українськими підприємствами дивідендів або роялті материнським компаніям, що створені в країнах з пільговими податковими режимами.

Повернення коштів до підприємства, яке зареєстровано в країні з високим рівнем оподаткування, здійснюється у формі інвестицій (прямих, портфельних), надання внутрішньофірмових кредитів, отримання дивідендів.

З метою запобігання зловживань в сфері трансфертного ціноутворення, зокрема, запобігання розмиванню податкової бази, державою запроваджується механізм регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням.

Основним методологічним принципом регулювання трансфертного ціноутворення для податкових цілей є установлення

внутрішньофірмових цін на основі принципу «витагнутої руки» (arm's length principle).

Принцип «витагнутої руки» є міжнародним стандартом, який погоджений Організацією економічного співробітництва та розвитку та рекомендований для використання усіма державами в рамках регулювання та контролю за трансфертними цінами для податкових цілей.

За *принципом «витагнутої руки»* ціна на товари (послуги), фактори виробництва в господарських операціях між пов'язаними особами має відповідати ціні, за якою б передавалися товари (послуги), фактори виробництва між непов'язаними особами у зівставних економічних умовах.

Принцип «витагнутої руки» забезпечує перерозподіл прибутку між асоційованими підприємствами таким чином, щоб кожна угода між ними відповідала ринковим умовам, що забезпечує отримання справедливої частки податкової бази для кожної податкової юрисдикції, у межах якої функціонує відповідна структура корпорації.

В Україні регулювання трансфертного ціноутворення здійснюється для цілей нарахування податку на прибуток підприємств та регламентується ст. 39 ПКУ, що містить:

- визначення поняття господарських операцій для цілей трансфертного ціноутворення та їх види;
- перелік господарських операцій за типом контрагента-платника податку, які визначаються контрольованими;
- умови, яким мають відповідати господарські операції для визнання їх контрольованими;
- методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки";
- умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу "витагнутої руки";
- складання та подання податкової звітності з трансфертного ціноутворення;
- податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу "витагнутої руки".

Для цілей трансфертного ціноутворення господарською операцією є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

- операції з товарами, такими як сировина, готова продукція;
- операції з придбання (продажу) послуг;
- операції з нематеріальними активами: роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, у тому числі лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію;
- операції з купівлі-продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі-продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів;
- операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [146, ст. 39.2.1.4].

Відповідно до ст. 39.1.1 ПКУ платник податку на прибуток підприємств, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу "витягнутої руки".

Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу "витягнутої руки", прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку [146, ст. 39.1.3].

Здійснення контрольованих операцій платником податку зумовлює необхідність коригування фінансового результату до оподаткування шляхом його збільшення:

- на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ [146, ст. 140.5.1];
- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст. 39 ПКУ [146, ст. 140.5.2].

Перелік господарських операцій платника податку за типом його контрагента, які визначаються як контрольовані, міститься у ст. 39.2.1.1 ПКУ:

а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, в тому числі якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків і його пов'язаною особою - нерезидентом, право власності на предмет (результат) такої операції

перш ніж перейти від платника податків до нерезидента (у разі експортних-імпортних операцій) переходить до однієї або декількох осіб, якщо ці особи не виконують в цих операціях істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажом) товарів (робіт, послуг), не використовують істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг) між пов'язаними особами;

б) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;

в) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими у державах (на території) або які є резидентами цих держав, відповідно до переліку держав (територій), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1045.

До зазначеного Переліку держав включаються держави (території), у яких ставка податку на прибуток підприємств (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні; які надають суб'єктам господарювання пільгові режими оподаткування, або фактично дозволяють суб'єктам господарювання не сплачувати податок на прибуток підприємств (корпоративний податок), або сплачувати його за ставкою, на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні; держави, з якими Україною не укладені міжнародні договори про обмін інформацією або компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією.

г) господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) визначено Постановою КМУ від 04.07.2017 р. № 480 [157].

д) господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Вище перелічені господарські операції визнаються контрольованими, якщо одночасно відповідають двом умовам:

1) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн.

гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

2) обсяг таких господарських операцій з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Для господарських операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, визначені інші критерії, а саме: якщо обсяг господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн. гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Метою віднесення господарських операцій до контрольованих є встановлення контролю відповідності цих операцій принципу «витагнутої руки» із застосуванням методів встановлення такої відповідності, передбачених ст. 39.3 ПКУ (табл. 6.7).

Сутність кожного з наведеного у таблиці методу трансфертного ціноутворення полягає у порівнянні ціни або рентабельності в контрольованій операції з цінами або діапазоном рентабельності, які застосовують у неконтрольованих операціях (тобто цінами на подібні товари в зіставних умовах з непов'язаними особами).

Податковий кодекс України надає право застосовувати один метод або їх комбінацію. Право вибору конкретного методу трансфертного ціноутворення належить платнику податку. Податковий орган може застосувати інший метод, якщо обґрунтує, що метод, який застосовується платником податків, не є найбільш доцільним.

Критеріями найбільшої доцільності застосування конкретного методу трансфертного ціноутворення є:

- характер контрольованої операції, що визначається, зокрема, з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків;

- наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення;

- ступень зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями.

Методи розрахунку трансфертної ціни

№п/п	Назва методу	Сутність методу
1.	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Порівняння ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з джерел, визначених ст. 39.5.3 ПКУ [146, ст. 39.3.3.1].
2.	Метод ціни перепродажу	Порівняння валової рентабельності від перепродажу товарів (робіт, послуг), придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів (робіт, послуг), яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях [146, ст. 39.3.4.1].
3.	Метод «витрати плюс»	Порівняння валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях [146, ст. 39.3.5.1].
4.	Метод чистого прибутку	Порівняння відповідного фінансового показника рентабельності у контрольованій операції (чистого прибутку на основі відповідної бази (витрати, продаж, активи) або показника рентабельності операційних витрат) з відповідним показником рентабельності у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях) [146, ст. 39.3.6.1].
5.	Метод розподілення прибутку	Виділення кожній особі, що бере участь у контрольованій (контрольованих) операції (операціях), частини загального прибутку (або збитку), отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях) [146, ст. 39.3.7].

Ст. 39 ПКУ містить обмеження щодо застосування методів в окремих випадках:

- у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни;

- у разі, коли метод ціни перепродажу або метод "витрати плюс" та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод "витрати плюс";

- для контрольованих операцій у митних режимах експорту, імпорту товарів, що мають біржове котирування, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни.

Для можливості застосування того чи іншого методу платник податку зобов'язаний подати до податкового органу до 1 травня року, що настає за звітним, дані про всіх пов'язаних з ним осіб, які брали участь у ланцюгу купівлі-продажу товарів (до першого непов'язаного контрагента); рівень показників рентабельності пов'язаних осіб, які є найбільш доцільними, виходячи із фактів та обставин здійснення операції, відповідно до застосованого платником податків методу.

У разі неподання платником податку вищевказаної інформації або якщо подана інформація не буде містити усіх даних, достатніх для перевірки відповідності умов контрольованої операції принципу "вितягнутої руки", податковий орган має право застосовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни самостійно.

Ст. 39.2.1.8 ПКУ встановлено умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «вितягнутої руки»:

а) якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством.

Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна (максимальна) ціна (націнка) продажу або індикативна ціна. У такому разі ціна операції, що відповідає принципу «вितягнутої руки», не може бути меншою за мінімальну ціну (націнку) або індикативну ціну та більшою за максимальну ціну (націнку);

б) якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, вартість об'єкта оцінки є підставою для встановлення відповідності принципу «вितягнутої руки» для цілей оподаткування;

в) у разі проведення аукціону (публічних торгів), обов'язковість проведення якого визначена законом;

г) продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством.

Послідовно розглянемо вимоги до показників, які аналізуються під час визначення відповідності обсягу оподаткованого прибутку контрольованих операцій принципу «втягнутої руки», а саме: визначення зіставності господарських операцій та показників рентабельності, які регламентовано ПКУ.

Контрольовані операції визнаються *зіставними* з неконтрольованими, якщо немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення, або такі відмінності можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів контрольованої або неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на зіставність [146, ст. 39.2.2.1].

Під час визначення зіставності операцій аналізуються такі елементи контрольованих та зіставних операцій:

- характеристика товарів (робіт, послуг), які є предметом операції;
- функції, які виконуються сторонами операції, активи, що ними використовуються, умови розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, розподіл відповідальності між сторонами операції та інші умови операції;

- стала практика відносин та умови договорів, укладених між сторонами операції, які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

- економічні умови діяльності сторін операції, включаючи аналіз відповідних ринків товарів (робіт, послуг), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

- бізнес-стратегії сторін операції (за наявності), які істотно впливають на ціни товарів (робіт, послуг);

галузєва специфіка та види діяльності юридичних осіб в зіставних з контрольованою операцією економічних (комерційних) умовах [146, ст. 39.2.2.2].

Перевірка зіставності операцій передбачає порівняння умов контрольованих операцій з неконтрольованими операціями (з непов'язаними особами) як платника податку, так і його контрагента.

Щодо правил визначення рівня рентабельності контрольованих операцій, їх невиключний перелік та порядок розрахунку, а також

фактори, що можуть враховуватись під час вибору певного показника рентабельності, регламентовано ст. 39.3.2.4 та 39.3.2.5 ПКУ (рис. 6.1, табл. 6.8).

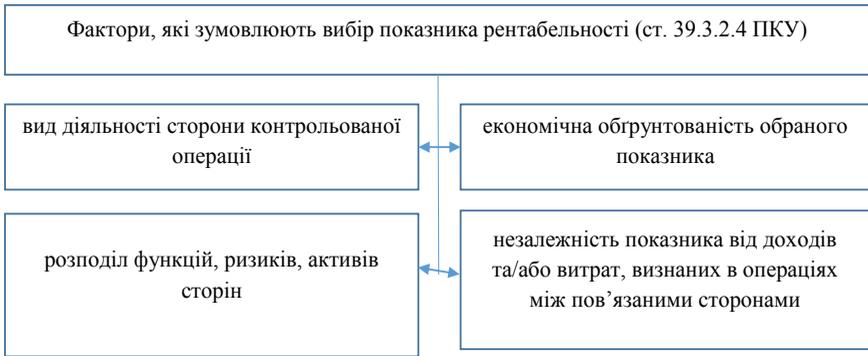


Рис. 6.1. Фактори, що враховуються під час вибору певного показника рентабельності контрольованих операцій

Вибір конкретного виду показника рентабельності залежить від обраного методу встановлення відповідності умов контролюваної операції принципу «вितягнутої руки» [146, ст. 39.3.4-39.3.7]:

а) для методу ціни перепродажу використовується показник валової рентабельності;

б) для методу «витрати плюс» використовується показник валової рентабельності собівартості;

в) для методу чистого прибутку використовуються показники рентабельності, які розраховуються із використанням показника чистого прибутку (прибутку від операційної діяльності), зокрема (але не виключно): чистої рентабельності, чистої рентабельності витрат, рентабельності активів, рентабельності капіталу та показник рентабельності операційних витрат;

г) для методу розподілення прибутку використовуються усі показники рентабельності, визначені ст. 39.3.2.5 ПКУ (табл. 6.7).

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

Таблиця 6.8

Перелік фінансових показників, які використовуються під час розрахунку рівня рентабельності контрольованих операцій

№ п/п	Фінансовий показник	Порядок розрахунку
1.	Валова рентабельність	Відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів.
2.	Валова рентабельність собівартості	Відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг).
3.	Чиста рентабельність	Відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів.
4.	Чиста рентабельність витрат	Відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг).
5.	Рентабельність операційних витрат	Відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг).
6.	Рентабельність активів	Відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності.
7.	Рентабельність капіталу	Відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань).

Для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» аналізується відповідність цін цих операцій цінам на такі товари, що склалися на товарній біржі:

- на підставі біржових котирувань відповідного товару - за декаду, що передує проведенню контрольованої операції;

- на підставі форвардних або ф'ючерсних біржових котирувань відповідного товару - за декаду, що передує даті укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту, у разі здійснення контрольованої операції - на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту.

При цьому платник податків зобов'язаний повідомити податкові органи про укладення такого контракту з використанням засобів електронного зв'язку в електронній формі протягом 10 робочих днів з дня його укладення.

Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

Перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України.

Якщо під час застосування методів трансфертного ціноутворення порівняння ціни або рентабельності в контрольованій операції проводиться з цінами або показниками рентабельності кількох зіставних неконтрольованих операцій або юридичних осіб, які не здійснюють операції з пов'язаними особами, обов'язково використовується діапазон цін (рентабельності) [146, ст. 39.3.2.2].

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

- в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «витягнутої руки»;

- поза межами діапазону цін (рентабельності), використовується медіана діапазону цін (рентабельності).

Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) для цілей трансфертного ціноутворення регламентовано Постановою КМУ від 04.06 2015 р. № 381 [155].

Для встановлення відповідності ціни контрольованої операції принципу «витягнутої руки» ст. 39.5.3.1 ПКУ регламентовано джерела інформації, яка дає можливість зіставити комерційні та фінансові

умови цієї операції з комерційними та фінансовими умовами зіставних неконтрольованих операцій:

а) інформація про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформація про зіставні неконтрольовані операції його контрагента - сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

б) будь-які інформаційні джерела, що містять відкриту інформацію та надають інформацію про зіставні операції та осіб;

в) інші джерела інформації, з яких інформація отримана платником податків з дотриманням вимог законодавства та які надають інформацію про зіставні операції та осіб, за умови що платник податків надасть таку інформацію контролюючому органу;

г) інформація, отримана контролюючим органом у рамках укладених Україною міжнародних угод.

Якщо платник податків, з метою встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки», використав джерела інформації, передбачені ст. 39.5.3.1 ПКУ, контролюючий орган використовує ті самі джерела інформації, якщо не доведено, що інші джерела інформації дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних та фінансових умов операцій [146, ст. 39.5.3.2]. При цьому, податковий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема інформацію, доступ до якої наявний тільки у органів державної влади), за виключенням отримання ним податкової інформації під час проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки».

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік. Платник податку, який у звітному році здійснював контрольовані операції, подає звіт про контрольовані операції до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі.

6.3. Податок на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – одне з основних джерел доходів бюджету держави, яке використовується для регулювання доходів і накопичень різних соціальних груп населення. Він має економічну, фінансову, політичну і соціальну характеристики. З економічної позиції ПДФО – це відчуження частини власності

платника на користь держави, з фінансової – засіб для наповнення місцевих бюджетів. Політичний бік цього податку стосується узгодження інтересів різних верств суспільства. Соціальна значимість ПДФО полягає в тому, що він зачіпає інтереси всього економічно активного населення країни, згладжуючи ступінь нерівності в доходах, впливає на рівень заощаджень населення, обсяг, динаміку і структуру внутрішнього попиту, якість життя, демографічні та інші показники соціальної сфери.

Через ПДФО реалізується зв'язок громадян-платників з державою (в особі податкових органів) і місцевими органами самоврядування. Сплачуючи ПДФО, фізичні особи стають причетними до формування доходів бюджету, що дає їм підставу для контролю за ефективним використанням державних ресурсів.

У сучасних умовах поряд з фіскальною особливу увагу держава приділяє регулюючій функції ПДФО, бо вона чинить серйозний вплив на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит. Значущість ПДФО обумовлена тим, що він:

- безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни;
- один з основних податків, який дозволяє в максимальному ступені реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягара;
- дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;
- впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;
- дозволяє обкладати доходи, які отримуються з різних джерел.

Введення ПДФО припускає, що держава має можливість, здібності і право збирати інформацію про будь-яку економічну діяльність індивіда, метою якої є одержання доходу.

В Україні порядок нарахування та сплати ПДФО регулюється розділом IV Податкового кодексу [146]. Розглянемо основні елементи цього податку.

При визначенні платника податку поєднуються принципи джерела походження доходу і принципу резидентства.

Платниками ПДФО є [146, ст. 162]:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент - юридична особа або самозайнята особа, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника.

Визначення *резидента-фізичної особи* міститься у ст. 14.1.213 ПКУ. Фізична особа є резидентом, якщо має місце проживання в Україні. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні. Якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів протягом податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого нормами міжнародних угод України.

Об'єктом оподаткування ПДФО є доходи платника з різних джерел [146, ст. 163]. Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;

- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Джерелом доходу є місце, в якому дохід створено, тобто в основу його визначення покладено територіальну ознаку. Джерелами походження доходу, згідно зі стандартною міжнародною класифікацією, є шість основних джерел доходу:

- трудові доходи;
- підприємницькі доходи;
- інвестиційні доходи;
- доходи від власності;
- державні соціальні трансферти;
- родинна допомога і трансферти.

Усі джерела доходів мають різний податковий статус, тобто різний режим оподаткування.

Базою оподаткування ПДФО визнаються конкретні вартісні характеристики певного об'єкта оподаткування. Таким чином, *базою оподаткування ПДФО* є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітного року [146, ст. 164].

Загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом звітного податкового місяця. До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку *включаються*:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- дохід у вигляді дивідендів, вигащів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що не перевищує в рік сімнадцять прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлених законом на 1 січня звітного податкового року);

- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав;
- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання тощо.

Якщо доходи платника нараховуються у будь-якій негрошовій формі, базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp), \quad (6.2)$$

де Sp - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку *не включаються* такі доходи [146, ст. 165]:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;
- кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;
- аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін;
- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди;
- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування платника податку та/або його членів сім'ї першого ступеня споріднення, які надаються його роботодавцем – платником податку на прибуток підприємств безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) один раз на календарний рік та за умови, якщо вартість путівки (розмір

знижки) не перевищує 5 розмірів мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного податкового року тощо.

Платники ПДФО мають право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. *Податкова знижка* – 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 [146, ст. 166]. Таким чином, сума оподаткованого доходу фізичної особи може бути зменшена на суму податкової знижки, що призведе до зниження суми ПДФО до сплати в бюджет.

До витрат, які включаються до складу податкової знижки, входять:

1. Частина суми процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом

Коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки на суму процентів за іпотечним житловим кредитом, обчислюється за формулою:

$$K = \text{МП} / \text{ФП}, \quad (6.3)$$

де МП - мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100 квадратним метрам;

ФП - фактична загальна площа житла, що будується (придбавається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

У разі якщо цей коефіцієнт більший ніж одиниця, до податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

2. Сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні з урахуванням вимог ст. 133.4 ПКУ, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу звітного року.

3. Сума коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації

вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення.

4. Сума 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. Цей пункт набере чинності з початку податкового року, наступного за роком, в якому набере чинності Закон України про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування.

5. Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя. Але ця місячна сума для платника податку не повинна перевищувати розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, а для члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення - 50 % такої суми.

6. Сума витрат платника податку на: оплату допоміжних репродуктивних технологій, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік; оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита.

7. Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива.

8. Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним.

Однак існують певні *обмеження права на нарахування податкової знижки*. Необхідно:

- документальне підтвердження витрат;
- наявність у платника-резидента індивідуального ідентифікаційного номера;

- загальна сума податкової знижки не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата;
- право податкової знижки на наступні податкові роки не переноситься;
- витрати, які включаються до складу податкової знижки, мають бути понесеними у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) виключно у резидентів;
- відображення конкретних сум витрат у річній податковій декларації, яка подається до органів податкової служби за своєю податковою адресою до 1 травня наступного року.

Для пом'якшення соціальної нерівності держава надає пільги певним верствам населення. У Податковому кодексі проведено кореляцію розмірів податкових пільг та майнового рівня платників, які потребують їх, у зв'язку із здійсненням витрат на підтримання мінімально необхідного рівня життєзабезпечення та соціально-культурного розвитку.

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник ПДФО має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця [146, ст. 169].

На застосування до свого доходу податкової соціальної пільги має право кожен платник ПДФО, якщо розмір його місячної заробітної плати не перевищує суми, що дорівнює місячному прожитковому мінімуму діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Податкова соціальна пільга надається у розмірі 50, 100, 150 і 200% прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного податкового року.

Право на 50 % пільгу має будь-який платник податку.

Право на пільгу у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми попередньої пільги, має платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину.

Право на 150 % пільгу мають:

- одинока мати (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- платник, який утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

- особи, постраждалі внаслідок Чорнобильської катастрофи, віднесені до 1 або 2 категорії;
- учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти;
- інваліди I або II групи, у тому числі з дитинства;
- особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;
- учасник бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [68].

Право на 200 % пільгу мають:

- Герої України, Герої Радянського Союзу, Герої Соціалістичної Праці або повні кавалери ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особи, нагороджені чотирма і більше медалями «За відвагу»;
- учасники бойових дій під час Другої світової війни або особи, які у той час працювали в тилу, та 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»;
- колишні в'язні концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особи, визнані репресованими чи реабілітованими;
- особи, які були насильно вивезені 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;
- особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Його розмір не повинен перевищувати суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Ставки ПДФО наведено у таблиці 6.9.

Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) ПДФО до бюджету встановлений ст. 168 ПКУ. Податок сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним

платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Таблиця 6.9

Ставки податку на доходи фізичних осіб

Ставка податку, %	Об'єкт оподаткування
18	а) зарплата, лікарняні, виплати за договорами цивільно-правового характеру (ст. 167.1); б) чистий оподатковуваний дохід фізичних осіб-підприємців, що перебувають на загальній системі оподаткування (ст. 177); в) доходи від здавання майна в оренду/лізинг (ст. 170.1); г) проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (крім зарплатних), на вклад (депозит) у кредитних спілках (ст. 167.5.1, 14.1.268); д) сума пенсії, якщо вона перевищує 10 прожиткових мінімумів (ст. 164.2.19, 167.4); е) спадщина та подарунки від нерезидентів
9	Дивіденди, що виплачуються неплатниками податку на прибуток (ст. 167.5.4)
5	а) дивіденди, що виплачуються платниками податку на прибуток (ст. 167.5.2); б) спадщина та подарунки від осіб, які не є членами сім'ї першого і другого ступенів споріднення (ст. 174.2.2, 174.6)
0	Спадщина та подарунки від членів сім'ї першого (чоловік або дружина, діти такої фізичної особи, у тому числі усиновлені, батьки) і другого (рідні брати та сестри, баба та дід, онуки) ступенів споріднення (ст. 174.2.1, ст. 174.6)

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає

перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду.

Податкова декларація про майновий стан і доходи, отримані громадянами у попередньому році, подається до 1 травня року, наступного за звітним. Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації. Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до місцевих бюджетів.

Сума, що має бути повернена платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, зазначену в декларації, протягом 60 календарних днів після надходження такої податкової декларації.

Для фізичних осіб-підприємців, які працюють на загальній системі оподаткування, існує специфічний механізм нарахування та сплати ПДФО. *Об'єктом оподаткування* фізичної особи - підприємця є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та не грошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи - підприємця [146, ст. 177.2].

$$\text{ПДФО} = \text{ЧД} \times 18 \%, \quad (6.4)$$

де ЧД - чистий оподатковуваний дохід, грн.

Датою формування оподаткованого доходу є дата фактичного надходження компенсації за відвантажені товари, виконані роботи (надані послуги). Тобто при визнанні доходу підприємець, який працює на загальній системі оподаткування, застосовує касовий метод.

Водночас витрати, безпосередньо пов'язані з такими доходами, підприємець може відобразити тільки після:

- оплати таких витрат;
- надходження грошових коштів або отримання компенсації в натуральній формі від покупця.

Для фізичної особи - підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або

проданих товарів (робіт, послуг), Також не включаються до його доходу суми акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

Фізичні особи - підприємці подають до контролюючого органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року – не пізніше 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (року), в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи.

Авансові платежі з ПДФО розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними у Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного кварталу та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом (до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня). Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується.

Остаточний розрахунок ПДФО за звітний період підприємств здійснює самостійно відповідно до даних, указаних у річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним упродовж року ПДФО. Остаточна сума зобов'язань з ПДФО за звітний рік підлягає сплаті до бюджету впродовж 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

6.4. Військовий збір

В Україні тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, встановлено військовий збір [146, ст. 16¹ підрозділу 10 розділу XX]. При нарахуванні він практично нерозривно пов'язаний з ПДФО. Якщо стягується ПДФО, то і військовий збір потрібно сплачувати.

Платниками військового збору є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент.

Таким чином, військовий збір сплачується за рахунок фізичних осіб, які отримують оподатковувані доходи. Проте особою,

відповідальною за нарахування, утримання і сплату (перерахування) його до бюджету, є:

- роботодавець фізичної особи — при виплаті їй доходу у вигляді заробітної плати;

- податковий агент — при виплаті інших доходів з джерела їх походження в Україні.

Об'єктом оподаткування збором для резидента:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Таким чином, військовим збором оподатковуються такі доходи фізичних осіб як заробітна плата, лікарняні, доходи за цивільно-правовими договорами, доходи від продажу майна і немайнових прав, авторські винагороди, доходи за надання прав користування нематеріальними активами, вихідна допомога при звільненні, доходи від здачі майна в оренду/лізинг, нецільова благодійна допомога тощо.

Військовий збір *не сплачується* з доходів, які не включаються до загального оподаткованого доходу фізичних осіб та з яких не стягується ПДФО, а саме:

- допомога по вагітності та пологах;
- житлові субсидії;
- кошти, одержані на відрядження та під звіт, якщо по них вчасно відзвітували;
- аліменти;
- дохід від продажу нерухомості, якщо у календарному році було здійснено лише один продаж такого майна, яке перебувало у власності більше 3-х років;
- поворотна фінансова допомога;
- подарунки, якщо їх вартість не перевищує 25 % мінімальної зарплати станом на 1 січня поточного року;

- спадщина та подарунки, які одержані від осіб першого та другого ступеню споріднення;

- доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в антитерористичній операції.

Як виняток, у ПКУ є доходи, з яких не стягується ПДФО, однак нараховувати і сплачувати військовий збір потрібно:

1) процентні доходи [146, ст. 165.1.2];

2) дивіденди у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує дивіденди, якщо таке нараховання не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента і в результаті статутний фонд збільшується на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів [146, ст. 165.1.18];

3) доходи, отримані платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт чорних і кольорових металів, включаючи використані (виснажені) електричні свинцево-кислотні акумулятори, залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю, а також за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ [146, ст. 165.1.25];

4) інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ і державними цінними паперами, емітованими Мінфіном, з урахуванням курсових різниць [146, ст. 165.1.52].

Ставка збору становить 1,5 відсотка від об'єкта оподаткування.

Базою нараховання військового збору (ВЗ) є дохід фізичної особи.

$$ВЗ = Д \times 1,5 \%, \quad (6.5)$$

де Д – будь-який дохід платника (зарплата, інші доходи).

Фізичні особи-підприємці, які працюють на загальній системі оподаткування, розраховують військовий збір наступним чином:

$$B3 = ЧД \times 1,5 \% \quad (6.6)$$

Фізичні особи-підприємці, які працюють на спрощеній системі оподаткування, військовий збір не сплачують тільки за себе. Вони по відношенню до своїх найманих працівників є податковими агентами та з їх виплат стягують військовий збір і перераховують його в бюджет.

Якщо дохід платнику надано у негрошовій формі, «натуральний» коефіцієнт при розрахунку військового збору не застосовується.

Сплата військового збору відбувається за правилами сплати ПДФО:

- якщо виплата зарплати (доходу) податковим агентом відбувається на банківський рахунок – сплата збору відбувається одночасно з отриманням грошей у банку;

- якщо гроші перераховано у безготівковій формі на рахунок фізичної осіб - сплата збору відбувається одночасно з перерахуванням грошей на рахунок;

- якщо виплата відбувається готівкою з каси або у натуральній формі – військовий збір сплачується протягом 3-х банківських днів з дня який настає за днем виплати;

- якщо дохід було нараховано, але не виплачено, то військовий збір треба сплатити протягом 30 календарних днів, які настають за останнім днем місяця, в якому це сталося сплатити податок.

6.5. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Система загальнообов'язкового державного соціального страхування відіграє значну роль у фінансуванні соціальної сфери України. Вона спрямована на матеріальне забезпечення і підтримку непрацездатних громадян за рахунок фондів, сформованих працездатними членами суспільства.

Згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», на території країни з 1 січня 2011 року діє єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) [60]. Це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в

обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Основне його призначення - забезпечити мобілізацію коштів для реалізації права громадян на державне пенсійне і соціальне забезпечення.

ЄСВ сплачується на рахунки Державної податкової служби, яка веде облік застрахованих осіб, і автоматично перераховується не пізніше наступного операційного дня після його зарахування на централізовані рахунки Пенсійного фонду, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, на рахунки Накопичувального пенсійного фонду, а у випадках, передбачених законом, - недержавних пенсійних фондів відповідно до визначених законом пропорцій. Ці пропорції встановлюються Кабміном кожний рік.

Функція адміністрування ЄСВ покладена на Державну податкову службу України. Вона разом з Пенсійним фондом України здійснює прогнозування надходження коштів від сплати ЄСВ [60, ст. 12]. Від своєчасного надходження страхових внесків значною мірою залежить ефективність вітчизняної системи соціального захисту.

Таким чином, Державна податкова служба консолідує спільні для всіх фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування функції: облік платників ЄСВ, збір та облік страхових коштів, контроль за нарахуванням та сплатою ЄСВ, подання звітності з ЄСВ. Разом з тим соціальні страхові фонди України, а саме - Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування України та Фонд загальнообов'язкового державного пенсійного страхування - продовжують свою діяльність.

Введення ЄСВ замість внесків до трьох фондів дозволило створити умови для запобігання дублювання страховими фондами функцій, пов'язаних із формуванням страхових коштів, спростити систему звітності.

Збір та ведення обліку єдиного внеску здійснюються за принципами:

- законодавчого визначення умов і порядку його сплати;
- обов'язковості сплати;
- законодавчого визначення розміру єдиного внеску;

- прозорості та публічності діяльності органу, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску;
- захисту прав та законних інтересів застрахованих осіб;
- державного нагляду за збором та веденням обліку єдиного внеску;
- відповідальності платників єдиного внеску та органу, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску, за порушення норм законодавства, а також за невиконання або неналежне виконання покладених на них обов'язків [60, ст. 3].

Платників ЄСВ можна поділити на декілька категорій [60, ст. 4]. До основних з них належать:

1) роботодавці - юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами; фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно; військові частини та органи, які виплачують грошове забезпечення військовослужбовцям, поліцейським, особам рядового і начальницького складу;

2) фізичні особи - підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;

3) особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності;

4) члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах;

5) особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Законодавство передбачає пільги з ЄСВ. Так, фізичні особи – підприємці та члени фермерського господарства звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого статтею 26 Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" (60 років), та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу [57]. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

База нарахування ЄСВ. Роботодавці, згідно зі ст. 7 Закону про ЄСВ, повинні нараховувати ЄСВ (тобто сплачувати за рахунок своїх коштів) з таких виплат:

- суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (лікарняні), що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами;
- суми доходу (прибутку) фізичних осіб-підприємців, які працюють на загальній системі оподаткування, отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб;
- суми доходу фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, що визначаються ними самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску.

Для осіб, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами, творчих працівників (архітекторів, художників, артистів, музикантів, композиторів, критиків, мистецтвознавців, письменників, кінематографістів), та інших осіб, які отримують заробітну плату (дохід) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць, єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), виплаченої за результатами роботи, на кількість місяців, за які вона нарахована.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ визначається як максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює 15 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом.

Є види виплат, на які ЄСВ не нараховується. Їх перелік регулюється Постановою Кабінету Міністрів України № 1170 [156]. До таких виплат, здійснюваних за рахунок коштів роботодавця, відносяться:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини тощо);

- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію;
- вихідна допомога у разі припинення трудового договору;
- витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення;
- виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи тощо.

До кожного виду виплат застосовуються свої ставки [60, ст. 8] (табл. 6.10).

Таблиця 6.10

Ставки єдиного соціального внеску

Платники	База нарахування	
	Заробітна плата, допомога по тимчасовій непрацездатності та у зв'язку з вагітністю та пологами	Винагорода фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру
Підприємства, ФОП, самозайняті особи на доходи найманих працівників	22 %	22 %
Підприємства на доходи найманих працівників - інвалідів	8,41 %	22 %
Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці	5,3 %	5,3 %
Підприємства та організації громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці	5,5 % — на доходи працюючих інвалідів, 22 % — на доходи інших працівників	22 %

Сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць. *Мінімальний страховий внесок* - це сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений

законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

Для фізичних осіб-підприємців є певні особливості щодо нарахування соціальних внесків. Ставка ЄСВ – 22 %. Однак база нарахування внеску різна. Для підприємців на загальній системі оподаткування вона обчислюється від суми доходу, одержаного в результаті діяльності. А для підприємців-«спрошених» встановлено межі розміру ЄСВ: сума виплат не повинна бути нижче мінімального страхового внеску і більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Таким чином, розмір внеску повністю залежить від поточного розміру мінімальної заробітної плати (прожиткового мінімуму для працездатних осіб).

Що стосується специфіки стягнення ЄСВ з фермерів, то обчислення внеску здійснюється після отримання частки розподіленого доходу (прибутку) від чистого прибутку фермерського господарства у звітному році.

Періодом, за який платники ЄСВ подають звітність до органу Державної фіскальної служби, є календарний місяць, крім фізичних осіб-підприємців, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та фермерських господарств, для яких звітним періодом є календарний рік.

Фізичні особи-підприємці, особи, які провадять незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства сплачують ЄСВ один раз на квартал до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок.

Інші платники єдиного внеску зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. В чому полягають сутність і призначення податку на прибуток?
2. Які платники податку на прибуток відносяться до резидентів та нерезидентів?
3. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
4. На які групи поділяються доходи та витрати платника податку на прибуток?

5. За якими методами нараховується амортизація основних засобів і необоротних активів?
6. Що таке податкові різниці і яким чином відбувається коригування фінансового результату до оподаткування підприємства на податкові різниці?
7. Для яких підприємств передбачено звільнення від оподаткування прибутку?
8. Охарактеризуйте ставки податку на прибуток та види доходів, до яких вони застосовуються.
9. Що означає принцип «витягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні?
10. Які операції визнаються контрольованими в цілях трансфертного ціноутворення?
11. За якими методами встановлюється відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»?
12. Які фінансові показники використовуються під час розрахунку рівня рентабельності ?
13. В чому полягає економічна, фінансова, політична і соціальна значимість ПДФО?
14. Хто є платниками ПДФО?
15. В чому різниця між об'єктом оподаткування платника ПДФО-резидента та нерезидента?
16. Які доходи включаються у загальний місячний оподатковуваний дохід платника ПДФО?
17. Які існують обмеження права платника ПДФО на одержання податкової знижки?
18. Які категорії громадян користуються пільгами з ПДФО?
19. Які існують відмінності в об'єктах нарахування ПДФО та військового збору?
20. Як розраховують військовий збір податкові агенти та фізичні особи-підприємці?
21. Охарактеризуйте механізм сплати військового збору.
22. Яке призначення єдиного соціального внеску?
23. Яка максимальна величина бази нарахування ЄСВ і що таке мінімальний страховий внесок?
24. В чому особливості визначення величини єдиного соціального внеску для фізичних осіб-підприємців?

Тести

1. Платниками податку на прибуток-резидентами є:

- а) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- б) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- в) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет

2. Об'єкт оподаткування податком на прибуток розраховується за формулою:

- а) $ФР = Д + В \pm \text{різниці}$;
- б) $ФР = Д - В \pm \text{різниці}$;
- в) $ФР = Д - В - \text{різниці}$;
- г) $ФР = Д - В + \text{різниці}$

де $ФР$ – фінансовий результат підприємства до оподаткування

$Д$ - сума доходів звітного податкового періоду

$В$ - сума витрат звітного податкового періоду

3. Не визнають доходами підприємства суми, що отримуються від інших осіб:

- а) доходи від операцій оренди/лізингу;
- б) суми попередньої оплати продукції;
- в) суми неустойки (штрафу та/або пені), фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- г) дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг

4. Дата виникнення доходів і витрат підприємства визначається за:

- а) методом нарахувань;
- б) касовим методом;
- в) методом першої події

5. Не визнають витратами підприємства:

- а) витрати на збут;
- б) витрати на оплату праці;

- в) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- г) добові у складі витрат на відрядження

б. Строк амортизації, який дорівнює 2 роки, застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів:

- а) машини та обладнання;
- б) тварини;
- в) будівлі;
- г) транспортні засоби

7. Звільняється від оподаткування прибуток

- а) нерезидентів;
- б) підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів, та є їх повною власністю;
- в) отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості

8. Ставка податку на прибуток 6 % застосовується до доходів нерезидентів і притриманих до них осіб із джерелом походження з України, об'єктом оподаткування яких є:

- а) страхові виплати за договорами страхування ризиків за межами України;
- б) суми виплат нерезидентам у вигляді процентів, дивідендів, роялті;
- в) суми фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту

9. Контрольованими операціями в сфері трансфертного ціноутворення є:

- а) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами;
- б) господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-резидентами;
- в) зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-резидентів;
- г) господарські операції, що здійснюються між резидентом та його постійним представництвом в Україні

10. Господарські операції визнаються контрольованими (за виключенням господарських операцій, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні), якщо:

а) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік та обсяг таких господарських операцій з кожним контрагентом перевищує 10 млн. грн.;

б) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, не перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік та обсяг таких господарських операцій з кожним контрагентом не перевищує 10 млн. грн.;

в) річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн. грн. (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

г) обсяг господарських операцій з кожним контрагентом перевищує 10 млн. грн. за відповідний податковий (звітний) рік

11. Принцип «витягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні означає, що:

а) ціна на товари (послуги), фактори виробництва в господарських операціях між пов'язаними особами має відповідати ціні, за якою б передавалися товари (послуги), фактори виробництва між непов'язаними особами у зіставних економічних умовах;

б) ціна на товари (послуги), фактори виробництва в господарських операціях між пов'язаними особами має відповідати ціні, за якою б передавалися товари (послуги), фактори виробництва між пов'язаними особами у зіставних економічних умовах;

в) ціна на товари (послуги), фактори виробництва в господарських операціях між суб'єктами господарювання має відповідати ціні, за якою б передавалися товари (послуги), фактори виробництва між пов'язаними особами у зіставних економічних умовах;

г) ціна на товари (послуги), фактори виробництва в господарських операціях між суб'єктами господарювання має відповідати ціні, за якою б передавалися товари (послуги), фактори виробництва між непов'язаними особами у зіставних економічних умовах

12. Здійснення контрольованих операцій платником податку зумовлює необхідність коригування фінансового результату до оподаткування:

- а) шляхом його збільшення на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг);
- б) шляхом його зменшення на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій;
- в) шляхом його зменшення на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг);
- г) шляхом його збільшення на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) ціни, визначеною за принципом «витягнутої руки»

13. Умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки»:

- а) якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством;
- б) якщо ціна операції визначена на підставі здійсненої незалежним оцінювачем оцінки вартості об'єкта оцінки;
- в) у разі продажу майна шляхом проведення аукціону (публічних торгів);
- г) продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється за їх взаємною згодою у добровільному порядку

14. З економічної позиції ПДФО націлений на:

- а) наповнення місцевих бюджетів;
- б) згладжування ступеня нерівності в доходах;
- в) відчуження частини власності платника на користь держави;
- г) узгодження інтересів різних верств суспільства

15. До загального місячного оподаткованого доходу платника ПДФО включається:

- а) дохід у вигляді дивідендів, вигахів, призів, процентів;

б) сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;

в) аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін;

г) дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду

16. До загального місячного оподаткованого доходу платника ПДФО не включається:

а) сума державних житлових та інших субсидій або дотацій;

б) суми винагород, нарахованих платнику податку за цивільно-правовим договором;

в) доходи у вигляді заробітної плати;

г) кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар

17. Витрати, які на даний момент не включаються до складу податкової знижки платника ПДФО:

а) сума коштів, сплачених на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття вищої освіти дружини платника податку;

б) сума коштів, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника;

в) сума витрат на сплату страхових платежів за договорами довгострокового страхування життя;

г) частина суми процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом

18. Назвіть обмеження права платника ПДФО на нарахування податкової знижки:

а) витрати платника можуть бути понесеними у зв'язку з придбанням товарів як у резидентів, так і у нерезидентів;

б) наявність у платника-резидента індивідуального ідентифікаційного номера;

в) право податкової знижки на наступні податкові роки переноситься;

г) загальна сума податкової знижки необмежена

19. На податкову соціальну пільгу у розмірі 100 % має право:

а) платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років;

- б) учасник бойових дій під час Другої світової війни;
- в) інвалід 2 групи;
- г) студент

20. Дата виникнення доходів і витрат фізичної особи-підприємця, який працює на загальній системі оподаткування, визначається за:

- а) методом нарахувань;
- б) касовим методом;
- в) методом першої події

21. Платниками військового збору не є:

- а) фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- б) фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- в) фізична особа-підприємець, який працює на спрощеній системі оподаткування;
- г) податковий агент

22. Доходи фізичних осіб, за які сплачується військовий збір:

- а) одержані аліменти;
- б) поворотна фінансова допомога;
- в) спадщина та подарунки, які одержані від осіб першого та другого ступеню споріднення;
- г) доходи, отримані платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи

23. Мінімальний страховий внесок обчислюється як:

- а) добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску;
- б) добуток нарахованої заробітної плати на розмір внеску;
- в) добуток прожиткового мінімуму для працездатних осіб на розмір внеску;
- г) добуток отриманої заробітної плати на розмір внеску

24. Ставка, за якою розраховується підприємствами ЄСВ із заробітної плати найманих працівників – інвалідів:

- а) 22 %;
- б) 8,41 %;
- в) 5,3 %

РОЗДІЛ 7. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ

Основні терміни і поняття: місцеві податки та збори, податок на майно, плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір

7.1. Сутність та принципи місцевого оподаткування

Ефективне функціонування органів місцевого самоврядування вимагає дотримання певних вимог. Серед цих вимог слід зазначити необхідний розмір фінансових ресурсів та податкові повноваження. Вони надають можливість впливати на виробників, регулювати напрями їхньої діяльності, сприяти зростанню обсягів виробництва в певній адміністративно-територіальній одиниці. Тому фінансові ресурси мають бути одержані органами місцевого самоврядування завдяки власним зусиллям, а не шляхом отримання перерозподілених ресурсів з інших регіонів країни. І основними з цих доходів повинні стати місцеві податки та збори.

Місцеві податки і збори зазвичай розглядаються як обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, регламентуються органами місцевого самоврядування на певній території, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту й зараховуються до місцевих бюджетів для фінансового забезпечення виконання функцій органів місцевого самоврядування.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок. До місцевих зборів належать збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково устанавлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Місцеві ж ради в межах повноважень, визначених Податковим

кодексом України, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

Установлення інших місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом України, забороняється.

У той час, як для центрального рівня влади підходять практично всі види податків, для місцевого рівня це далеко не завжди так. Саме тому необхідно визначитися з вимогами придатності податків задля їх стягнення на місцевому рівні.

Багато століть триває дискусія щодо принципів (основ, правил) оподаткування, вимог до податків, способів усунення незадоволень платників податків тощо [30]. Відповідно до них організуються податкові системи країн світу. Проте ця дискусія стосується здебільшого загальних вимог до податків, які підходять й до місцевого оподаткування, однак, є необхідними, але не достатніми.

Отже, окрім загальних принципів оподаткування, для місцевого рівня розроблені специфічні принципи місцевого оподаткування, що враховують особливості функціонування органів місцевого самоврядування:

1) принцип взаємної еквівалентності. Він передбачає двосторонню віддачу: з позиції органів місцевого самоврядування – надання суспільних благ в еквіваленті зібраних місцевих податків; з позиції платників податків – обов'язок сплатити надані суспільні блага, усвідомлення необхідності брати безпосередню участь у вирішенні місцевих справ. Зазначений принцип може реалізуватися лише при прямому оподаткуванні;

2) принцип територіального походження. За цим принципом до місцевого бюджету повинні надходити лише ті податки, які зібрані з баз оподаткування, розташованих на відповідній території. Інакше існує проблема перекладання податкового тягаря з одних територіальних одиниць на інші;

3) принцип рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків. Порушення цього принципу призведе до дисбалансу виробничих структур та трудових ресурсів, форм бізнесу на певній території, що позначиться на майбутньому зменшенні надходжень до місцевих бюджетів;

4) принцип мінімального впливу на циклічне колювання економіки. Органи місцевого самоврядування не здатні самостійно

регулювати місцеве податкове навантаження з метою вирівнювання економічної кон'юнктури в країні. З метою надання суспільних благ, першочерговість яких на цьому рівні влади є найвищою, органи місцевого самоврядування в періоди економічного зростання не відмовляються від отримання додаткових доходів до своїх бюджетів (додаткові бюджетні ресурси будуть використані на поточні та капітальні витрати). У періоди економічного спаду, навпаки, будуть вимушені збільшувати податкове навантаження на платників податків, зменшуючи їх економічну активність. Таким чином, неузгоджені з центральним рівнем влади дії органів місцевого самоврядування, направлені на циклічне коливання економіки, призведуть до погіршення економічного становища не тільки певної території, а країни в цілому [32, с. 255];

5) принцип відповідності темпам зростання надходжень державних податків. Трапляються випадки, коли, або внаслідок твердих ставок місцевих податків, або скорочення бази оподаткування, або з інших причин, темпи зростання надходжень місцевих податків нижчі за темпи зростання надходжень державних податків (відповідно зменшується частка місцевих доходів у загальних податкових надходженнях консолідованого бюджету країни та ВВП). У цьому випадку органи місцевого самоврядування втрачають можливості виробництва суспільних благ у досягнутих обсягах. До того ж видатки місцевих бюджетів на виконання самостійних повноважень, як правило, не беруть участі у вирівнюванні фінансових можливостей територій. Це спонукає органи місцевого самоврядування вишукувати додаткові надходження до своїх бюджетів, які не пов'язані з оподаткуванням (неподаткові доходи, доходи від операцій з капіталом) [31, с. 50];

б) принцип відповідності потребам населення та юридичних осіб території. У межах кожної територіальної одиниці пропонується свій набір суспільних благ на виконання власних видаткових повноважень за рахунок місцевих податків. Органи місцевого самоврядування як виробники суспільних благ пропонують їх споживачам: населенню та юридичним особам. Якщо споживачів влаштовує набір суспільних благ та плата за нього (податкове навантаження), то здійснюється міграція населення та/або виробничих потужностей на цю територію. Така міграція є ефективною, оскільки сприяє розвитку територій, що максимально враховують потреби населення, створює конкурентні умови між органами місцевого

самоврядування. Якщо ці умови не враховуються, міграція населення та виробничих структур є неефективною. Відповідно до вимог пункту 4 статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, фінансові системи, які складають підґрунтя ресурсів органів місцевого самоврядування, мають достатньо диверсифікований і підвищувальний характер і повинні забезпечувати можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично можливо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних ними завдань [50];

7) принцип самостійності. Органи місцевого самоврядування повинні бути наділені достатніми податковими повноваженнями з метою задоволення потреб населення (з метою запропонування власного набору суспільних благ, що має максимально влаштовувати населення). Податкові повноваження дозволять збільшувати надходження до місцевих бюджетів або їх зменшувати залежно від суспільних потреб. Крім того, принцип самостійності також передбачає можливість впливу органів місцевого самоврядування на податковий потенціал з метою його нарощування.

Отже, для наповнення центрального бюджету підходять будь-які податки та збори, проте, для місцевого рівня існують деякі обмеження [33]. Вони знайшли своє відображення в специфічних принципах місцевого оподаткування. При введенні додаткових місцевих податків та зборів або переведенні деяких загальнодержавних податків і зборів до складу місцевих, слід їх максимально дотримуватися.

7.2. Особливості справляння місцевих податків

Потреба максимально забезпечити суспільними благами населення вимагає достатніх фінансових ресурсів як в руках державної влади, так і органів місцевого самоврядування. Останні задля ефективного виконання своїх функцій мають бути ще й фінансово незалежними, тобто мати достатній обсяг власних видаткових та доходних (в тому числі податкових) повноважень [29, с. 51]. Власні фінансові ресурси органів місцевого самоврядування мають формуватися переважно за рахунок податкових надходжень через механізм місцевого оподаткування. Податкові повноваження надають можливості місцевій владі наповнювати місцеві бюджети, стимулювати підприємницьку активність жителів та юридичних осіб

своєї адміністративно-територіальної одиниці, сприяти розвитку місцевого господарства, ефективному використанню природних ресурсів місцевого значення тощо.

З введенням в дію Податкового кодексу України було скасовано майже всі існуючі місцеві податки та збори. На їх зміну прийшли податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

В цьому параграфі розглянемо особливості справляння чинних місцевих податків.

Податок на майно складається з:

- ❖ податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- ❖ транспортного податку;
- ❖ плати за землю.

Розглянемо першу складову податку на майно - *податок 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 [146].

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання тощо.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. База ж оподаткування

об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи - платника податку, зменшується:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів;

б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 120 кв. метрів;

в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, - на 180 кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад можуть встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території.

Ставки податку встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Якщо у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 300 м² (для квартири) та/або 500 м² (для будинку), сума податку збільшується на 25 тис. грн. на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Платники податку - юридичні особи, що самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта/об'єктів оподаткування відповідну декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку:

а) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Друга складова податку на майно – *транспортний податок*.

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 є об'єктами оподаткування.

Об'єктом 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. Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму офіційному веб-сайті розміщується перелік таких легкових автомобілів.

Базою оподаткування, відповідно, є легковий автомобіль, що також є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 тис. грн. за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

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). Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення

новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

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 відповідну декларацію.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами - протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Найбільш вагомою складовою майнового податку є *плата за землю*, яку ми розглянемо.

Земельний податок.

Платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі [146].

Об'єктами оподаткування земельним податком є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;

- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування земельним податком є:

- або нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом;

- або площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення 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). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки. Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб встановлені у вигляді звільнення від сплати податку. Серед таких фізичних осіб:

- ❖ інваліди першої і другої групи;
- ❖ фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- ❖ пенсіонери (за віком);
- ❖ ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту" [68];
- ❖ фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більш як 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більш як 0,25 гектара, в селищах - не більш як 0,15 гектара, в містах - не більш як 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва - не більш як 0,10 гектара;

– для будівництва індивідуальних гаражів - не більш як 0,01 гектара;

– для ведення садівництва - не більш як 0,12 гектара.

Якщо фізична особа має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, то така особа до 1 травня поточного року подає письмову заяву у довільній формі до контролюючого органу за місцем знаходження земельної ділянки про самостійне обрання/зміну земельної ділянки для застосування пільги.

Пільга починає застосовуватися до обраної земельної ділянки з базового податкового (звітного) періоду, у якому подано таку заяву.

Для юридичних осіб також передбачені пільги з земельного податку. Так, від сплати земельного податку звільняються такі юридичні особи [146]:

1) санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

2) громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці;

3) бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

4) дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

5) державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій;

б) державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди.

Є також земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню земельним податком, серед них:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

- землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування;

- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;

- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва;

- земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України.

Органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території. Вони до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням

земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

У разі зміни протягом року об'єкта та/або бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки),

які надсилають (вручають) платникові за місцем його реєстрації до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника - юридичної або фізичної особи до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому припинилося право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником - починаючи з місяця, в якому він набув право власності.

У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника - фізичної особи до іншого протягом календарного року контролюючий орган надсилає (вручає) податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Якщо такий перехід відбувається після 1 липня поточного року, то контролюючий орган надсилає (вручає) попередньому власнику нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах - якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи - якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи - якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Облік фізичних осіб - платників податку і нарахування відповідних сум проводяться контролюючими органами за місцем знаходження земельної ділянки щороку до 1 травня.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

У разі, якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) податкове (податкові) повідомлення-рішення у встановлені строки, фізичні особи звільняються від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

Орендна плата за землю

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки [146].

Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки переліки орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати відповідний контролюючий орган про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та

їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Договір оренди земель державної і комунальної власності укладається за типовою формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Форма надання інформації затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Проте, річна сума платежу:

1) не може бути меншою за розмір земельного податку:

❖ для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, - у розмірі не більше 3 % їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 % їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 1 % їх нормативної грошової оцінки;

❖ для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, - у розмірі не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 5 % нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області;

2) не може перевищувати 12 % нормативної грошової оцінки;

3) для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку;

4) для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, не може перевищувати 0,1 % нормативної грошової оцінки;

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна

грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = I : 100, \quad (7.1)$$

де I - індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі, якщо індекс споживчих цін перевищує 115 %, такий індекс застосовується із значенням 115.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, і власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк сплати та порядок її зарахування до бюджетів застосовується відповідно до вимог Податкового кодексу України щодо земельного податку.

Ще одним місцевим податком є *єдиний податок*, який стягується під час застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим вимогам.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку [146]:

1) перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 тис. грн.;

2) друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 1500 тис. грн.

3) третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн.;

4) четверта група - сільськогосподарські товаровиробники:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, за умови виконання таких вимог:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують працю найманих осіб;

- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї;
- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп:

➤ суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);

2) обмін іноземної валюти;

3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підкацизних товарів;

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;

5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування;

7) діяльність з управління підприємствами;

8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.

➤ фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту тощо.

Платники єдиного податку першої - третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року [146].

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

1) 3 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість;

2) 5 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої - третьої групи (фізичні особи - підприємці) у розмірі 15 %:

1) до суми перевищення встановленого обсягу доходу;

2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій;

4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

5) до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена законодавством.

Ставки єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у подвійному розмірі ставок:

1) до суми перевищення встановленого обсягу доходу;

2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі;

3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у % до бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) - 0,95;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57;

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19;
- для земель водного фонду - 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

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.

Платники єдиного податку четвертої групи:

самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік;

сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

у I кварталі - 10 %;

- у II кварталі - 10 %;
- у III кварталі - 50 %;
- у IV кварталі - 30 %.

7.3. Порядок стягнення місцевих зборів

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору 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 про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк [146].

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- г) ветерани війни;
- г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- е) діти віком до 18 років;
- є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 % до бази справляння збору.

В свою чергу, базою справляння збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі), за вирахуванням ПДВ. До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання,

чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки тощо.

Податкові агенти туристичного збору:

а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) квартирно-посередницькі організації;

в) юридичні або фізичні особи - підприємці, яких уповноважують відповідні ради територіальних громад справляти збір.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

Наступним ми розглянемо *збір за місця для паркування транспортних засобів*.

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках [146].

При цьому 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 відповідної місцевої ради про встановлення збору.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних 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. Відповідно, базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин).

Ставки збору 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. При визначенні ставки збору відповідні місцеві ради 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.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. В чому полягає сутність місцевих податків і зборів?
2. Які місцеві податки і збори зобов'язані встановлювати місцеві ради?
3. Назвіть принципи місцевого оподаткування.
4. Хто є платником податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
5. Які об'єкти не оподатковуються податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
6. Які є пільги з плати за землю?
7. Які встановлені ставки земельного податку?
8. В які строки сплачують земельний податок фізичні особи?
9. Які строки сплати орендної плати за землю?
10. Що є базою оподаткування єдиним податком?
11. Які є групи платників єдиного податку?
12. Які встановлені ставки для платників єдиного податку?

13. Які транспортні засоби оподатковуються транспортним податком?
14. Яка встановлена ставка транспортного податку?
15. Хто є податковим агентом зі стягнення туристичного збору?
16. Які особи не є платниками туристичного збору?
17. Який податковий період для збору за місця для паркування транспортних засобів?
18. Які межі ставок збору за місця для паркування транспортних засобів?

Тести

1. Визначте податки та збори, що не відносяться до складу місцевих:

- а) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- б) єдиний податок;
- в) комунальний податок;
- г) туристичний збір

2. Об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є:

- а) об'єкт житлової нерухомості;
- б) об'єкт нежитлової нерухомості;
- в) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості;
- г) об'єкти житлової, нежитлової нерухомості та транспортні засоби

3. Ставка збору за місця для паркування транспортних засобів та порядок його сплати до бюджету встановлюються:

- а) державною владою;
- б) положеннями Податкового кодексу України;
- в) відповідною сільською, селищною або міською радою;
- г) обласними та районними радами

4. Строки сплати земельного податку фізичними особами до бюджету встановлюються:

- а) обласними та районними радами;
- б) державною владою;
- в) положеннями Податкового кодексу України;
- г) відповідною сільською, селищною або міською радою

5. *Базою справляння туристичного збору є:*

- а) вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість;
- б) вартість перших десяти днів проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість;
- в) вартість усього періоду проживання (ночівлі) з урахуванням податку на додану вартість;
- г) вартість перших десяти днів проживання (ночівлі) з урахуванням податку на додану вартість

6. *Не є податковими агентами зі стягнення туристичного збору:*

- а) адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортні заклади;
- б) квартирно-посередницькі організації;
- в) юридичні або фізичні особи - підприємці, яких уповноважують відповідні ради територіальних громад справляти збір;
- г) органи місцевого самоврядування

7. *Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі:*

- а) від 0,5 до 1 % до бази справляння збору;
- б) від 1,5 до 2 % до бази справляння збору;
- в) від 0,1 до 0,5 % до бази справляння збору;
- г) від 2,5 до 3 % до бази справляння збору

8. *Об'єктом оподаткування збором за місяць для паркування транспортних засобів є:*

- а) земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів;
- б) місця для паркування транспортних засобів;
- в) припарковані автотранспортні засоби;
- г) місця для паркування транспортних засобів, фактично зайняті автотранспортними засобами

9. *Сума податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, збільшується на 25 тис. грн. на рік, якщо:*

- а) у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 250 м² (для квартири) та/або 500 м² (для будинку);
- б) у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 200 м² (для квартири) та/або 600 м² (для будинку);
- в) у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 300 м² (для квартири) та/або 500 м² (для будинку);
- г) у власності платника податку перебуває житлова нерухомість, загальна площа якої перевищує 300 м² (для квартири) та/або 600 м² (для будинку)

10. Податкове зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за звітний рік фізичними особами сплачується:

- а) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- б) протягом 40 днів після закінчення звітного (податкового) року;
- в) протягом 60 днів після закінчення звітного (податкового) року;
- г) протягом 30 днів після закінчення звітного (податкового) року

11. Податкове зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за звітний рік юридичними особами сплачується:

- а) протягом 40 днів після закінчення звітного (податкового) року;
- б) протягом 60 днів після закінчення звітного (податкового) року;
- в) протягом 30 днів після закінчення звітного (податкового) року.
- г) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом

12. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є:

- а) календарний рік;
- б) квартал;
- в) місяць;
- г) квартал та місяць

13. Облік фізичних осіб - платників податку на землю і нарахування відповідних сум податку проводяться контролюючими органами за місцем знаходження земельної ділянки щороку до:

- а) 1 травня;

- б) 1 січня;
- в) 1 квітня;
- г) 1 червня

14. Ставка єдиного податку для платників першої групи встановлюється у межах:

- а) до 10 % розміру прожиткового мінімуму;
- б) до 20 % розміру прожиткового мінімуму;
- в) до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;
- г) до 20 % розміру мінімальної заробітної плати

15. Ставка єдиного податку для платників другої групи встановлюється у межах:

- а) до 10 % розміру прожиткового мінімуму;
- б) до 20 % розміру прожиткового мінімуму;
- в) до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;
- г) до 20 % розміру мінімальної заробітної плати

16. Ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

- а) 5 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 3 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;
- б) 3 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 5 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;
- в) 5 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 10 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;
- г) 3 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 6 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку

Розділ 8. ПРИРОДНО-РЕСУРСНІ ПЛАТЕЖІ

Основні терміни і поняття: природно-ресурсні платежі, екологічний податок, рентна плата, надра, лісові ресурси, водні ресурси, радіочастотний ресурс, нафта та нафтопродукти

Природно-ресурсні платежі – це форма реалізації економічних відносин між власником природних ресурсів та природокористувачем; такі платежі мають обов’язковий характер та стягуються за право використання (користування, володіння, оренди) природних ресурсів та за негативний вплив на навколишнє природне середовище [108, с. 25]. Природно-ресурсні платежі є важливим інструментом забезпечення фінансування природоохоронної діяльності в країні.

Податковим кодексом України передбачено наступні природно-ресурсні платежі:

- 1) плата за право користування природними ресурсами:
 - плата за землю (розглянуто у 7 розділі даного навчального посібника);
 - рентна плата
- 2) плата за негативний вплив на навколишнє природне середовище:
 - екологічний податок.

Природно-ресурсним платежам характерні, крім основних - фіскальної та регулюючої функцій, специфічні підфункції:

- 1) ресурсозберігаюча – спрямована на обмеження надмірного використання природних ресурсів;
- 2) компенсаційна – найважливіша в механізмі плати за забруднення довкілля. Відповідні платежі мають акумулюватись в цільових фондах охорони навколишнього природного середовища і забезпечувати фінансування заходів, пов’язаних з усуненням негативних наслідків забруднення середовища перебування людини;
- 3) превентивна (профілактична) – спрямована на раціональне використання природних ресурсів та стабілізацію й відтворення навколишнього природного середовища.

Природно-ресурсні платежі повинні бути спрямовані на формування централізованих фондів грошових коштів з метою фінансування природоохоронних заходів; забезпечення основних принципів раціонального природокористування; стимулювання суб’єктів господарської діяльності впроваджувати новітні

ресурсозберігаючі технології, що сприятиме покращенню екологічної ситуації.

8.1. Екологічний податок

Платежем, який суттєво впливає на екологічну складову економічного розвитку країни, є *екологічний податок*, який було впроваджено з прийняттям Податкового кодексу України. До прийняття Податкового кодексу діяв збір за забруднення навколишнього природного середовища, який набув трансформації через екологічний податок, оскільки багато елементів податку залишилися схожими.

Вперше ідею запровадження екологічного податку, що повинен справлятися за заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, висунув англійський економіст А. С. Пігу. Він визначив, що екологічний податок повинен справлятися у розмірі, що дорівнює граничним зовнішнім витратам. *Граничні зовнішні витрати* – це витрати на ліквідацію кожної наступної одиниці викидів. У той же час, *шкідливі викиди* за А. С. Пігу – це екстерналиї, що є відображенням «ненавмисного впливу поведінки одного суб'єкта на іншого суб'єкта або суб'єктів, що не передбачає відповідальності за чинного законодавства та інституційної бази» [125, с. 4].

Екологічний податок відповідно до Податкового кодексу України є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року [146, ст. 14].

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та 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;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Не є платниками екологічного податку:

1) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;

- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;

2) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно забруднених об'єктів;

3) за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

При визначенні платників екологічного податку виділяють лише стаціонарні джерела забруднення.

Об'єкти та база оподаткування екологічним податком визначені на рис. 8.1.

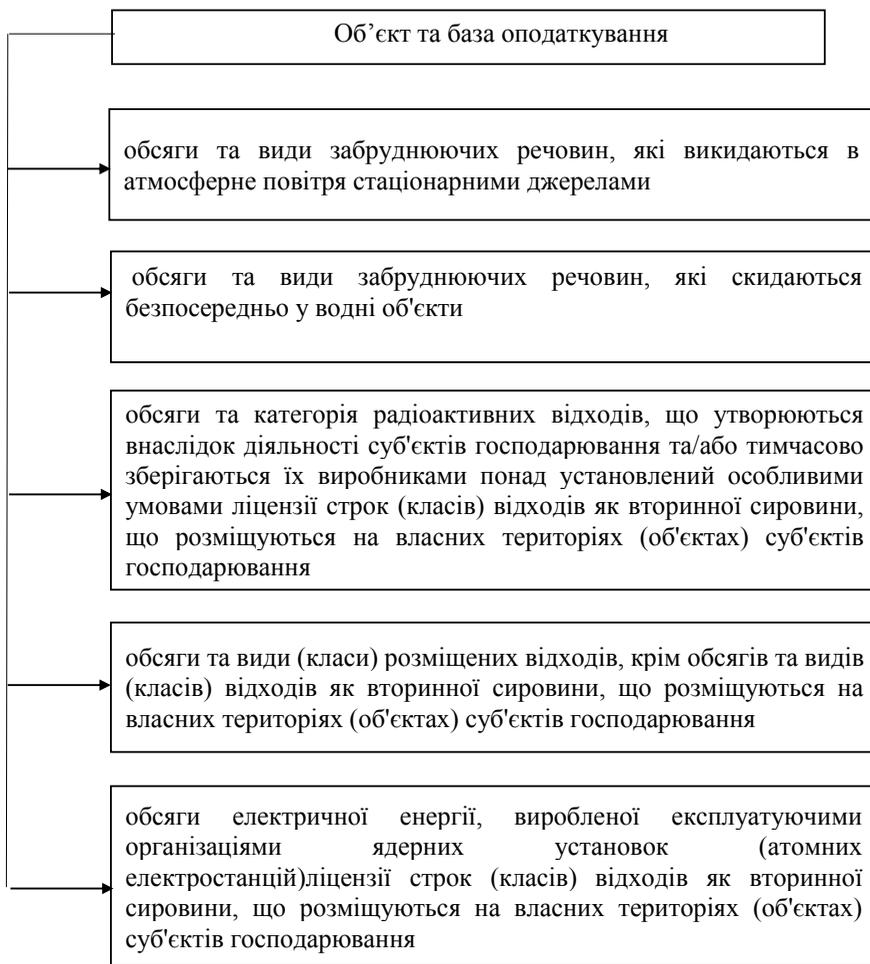


Рис. 8.1. Екологічний податок: об'єкт і база оподаткування [146, ст. 242]

Ставки екологічного податку наведено у статтях 243, 245-246, 247-248 ПКУ. Розмір ставки екологічного податку залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів.

Порядок обчислення екологічного податку [146, ст. 249]:

1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення ($\Pi_{вс}$):

$$P_{bc} = \sum_{i=1}^n (M_i * H_{ni}) \quad (8.1)$$

де M_i - фактичний обсяг викиду i -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

H_{ni} - ставки податку в поточному році за тонну i -тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

2) за розміщення відходів (P_{pv}):

$$P_{pv} = \sum_{i=1}^n (H_{ni} * M_{li} * K_T * K_o), \quad (8.2)$$

де H_{ni} - ставки податку в поточному році за тонну i -того виду відходів у гривнях з копійками;

M_{li} - обсяг відходів i -того виду в тоннах (т);

K_T - коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів;

K_o - коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

3) за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (P_c):

$$P_c = \sum_{i=1}^n (M_{li} * H_{ni} * K_{oc}), \quad (8.3)$$

де M_{li} - обсяг скиду i -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

H_{ni} - ставки податку в поточному році за тонну i -того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками;

K_{oc} - коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

4) за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (S зберігання):

$$S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання}, \quad (8.4)$$

де N - ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

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, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

T зберігання - кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

5) за утворення радіоактивних відходів (АЕС):

$$АЕС = O_n \times H + (p_{nc} \times C1_{nc} \times V1_{nc} + p_v \times C1_v \times V1_v) + 1/32 (p_{nc} \times C2_{nc} \times V2_{nc} + p_v \times C2_v \times V2_v), \quad (8.5)$$

де O_n - фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);

H - ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, визначена у пункті 247.1 статті 247 цього Кодексу, у гривнях за 1 кВт-год;

1/32 - коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0);

p_v - коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;

p_{nc} - коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;

$C1_{nc}$ - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

$C1_v$ - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених

їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

C2нс - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

C2в - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

V1нс - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V1в - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2нс - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2в - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Платники податку та податкові агенти складають податкові декларації за встановленою формою, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем

податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих 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, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

2) за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк - за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

8.2. Рентна плата

Рентна плата є загальнодержавним податком, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України [146, ст. 14.1.217].

Рентна плата складається з:

1) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

2) рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

3) рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;

4) рентної плати за спеціальне використання води;

5) рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;

6) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

8.2.1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Надра є частиною земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [84, ст. 1].

Гірничі відносини, що виникають в Україні, регулюються Конституцією України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", Кодексом України про надра та іншими актами законодавства України, що видаються відповідно до них.

Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин регулюється розділом IX Податкового кодексу України.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:

1) суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр;

2) власники спеціальних дозволів на користування надрами у разі укладання з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною;

3) уповноважена особа - один з учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи, на якого згідно з умовами договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності, та за умови, що один з учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи має відповідний спеціальний дозвіл;

4) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з

видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування;

5) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, - громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені статтею 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць;

6) суб'єкти господарювання, які виконують роботи, для проведення яких необхідно отримання погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр.

Об'єктом оподаткування рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

1) обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

2) обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських

договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл;

3) обсяг товарної продукції - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється під час виконання робіт, для проведення яких необхідно отримання погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр, у тому числі під час виконання робіт в акваторіях водних об'єктів.

Корисні копалини, що *не відносять до об'єктів* рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин [146, ст. 252], зображено на рис. 8.2.

Базою оподаткування рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

- за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

Податкове зобов'язання з рентної плати для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за формулою:

$$П_{зн} = V_{\phi} \times B_{кк} \times C_{внз} \times K_{пп}, \quad (8.6)$$

де V_{ϕ} - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

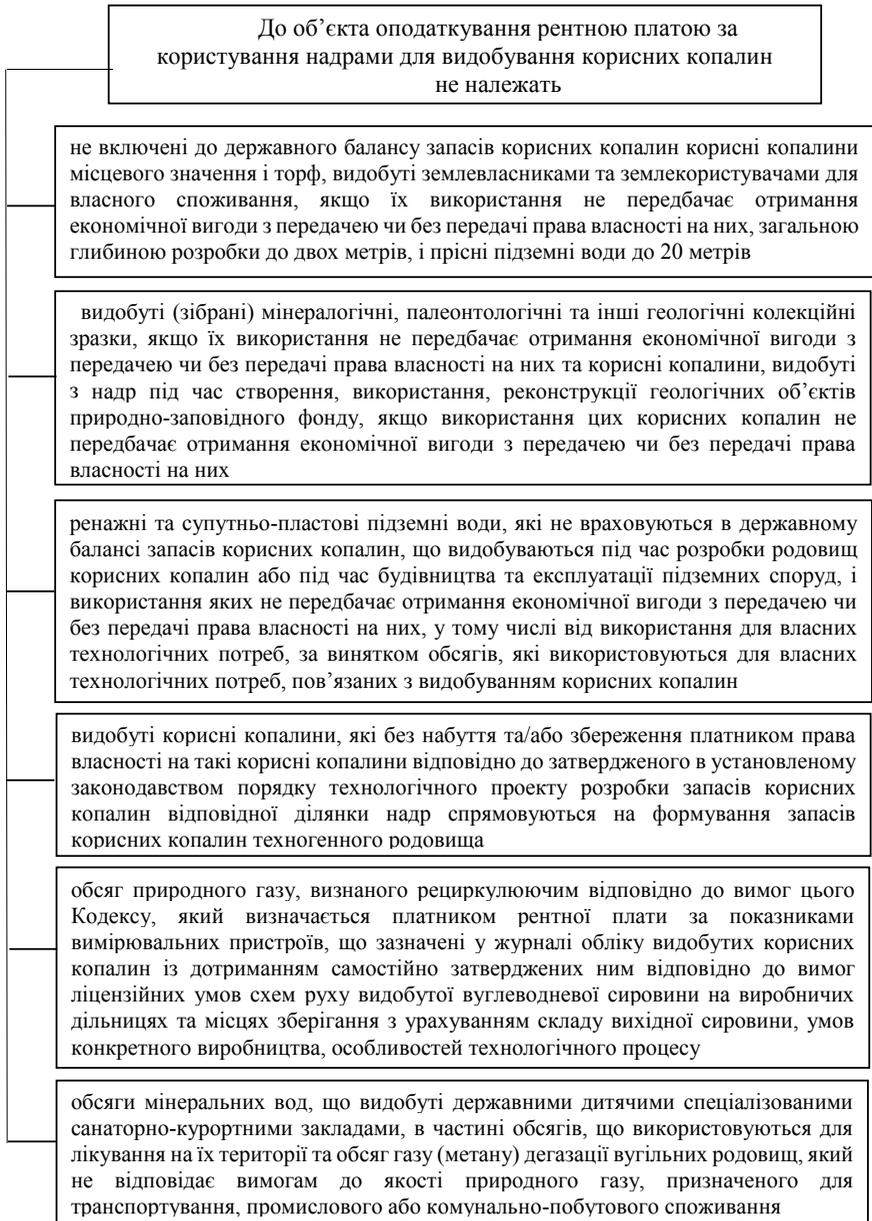


Рис. 8.2. Корисні копалини, що не відносять до об'єктів рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

$V_{\text{кк}}$ - вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

$C_{\text{внз}}$ - величина ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках);

$K_{\text{пп}}$ - коригуючий коефіцієнт, який визначається залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування.

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини та наведені у ст. 252.20 ПКУ.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин дорівнює календарному кварталу. Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

8.2.2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи - суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

1) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

2) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

3) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

4) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

5) провадження інших видів господарської діяльності.

Об'єкт оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, наведено на рис. 8.3 [146, ст. 253].

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, *не справляється*.

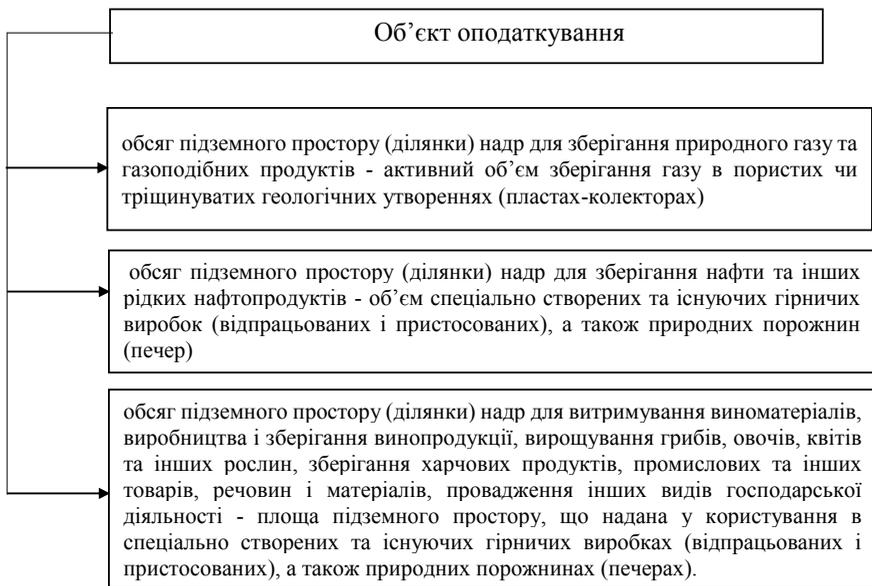


Рис. 8.3. Об'єкт оподаткування рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

- з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних Сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;
- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання та наведені у ст. 253.5 ПКУ.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, дорівнює календарному кварталу. Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

8.2.3. Рентна плата за спеціальне використання води

Відповідно до Водного кодексу України води (водні об'єкти) є виключно власністю українського народу і надаються тільки у користування [28]. Водні відносини в Україні регулюються Водним кодексом України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища" [64] та іншими законодавчими актами.

Рентна плата за спеціальне використання води регламентується розділом IX Податкового кодексу України та є загальнодержавним платежем.

Платниками рентної плати є:

1) первинні водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів;

2) суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування рентною платою є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики - фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

- для потреб водного транспорту - час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

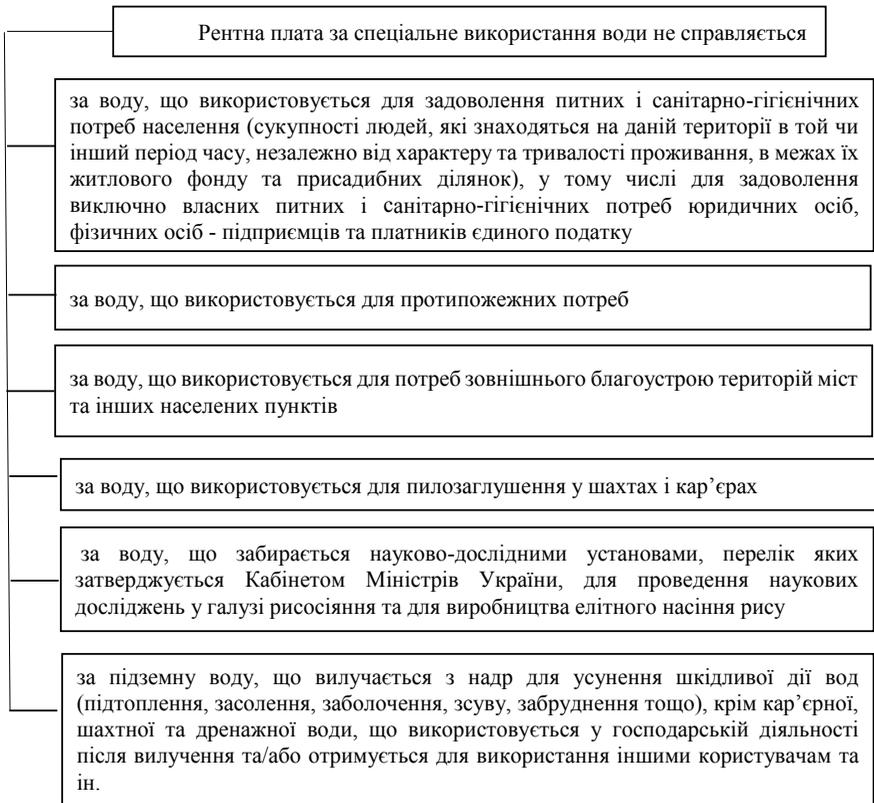


Рис. 8.4. Водні об'єкти, за використання яких, рентна плата не справляється

Водні об'єкти, за використання яких рентна плата не справляється, наведено на рис. 8.4 [146, ст. 255.4].

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у гривнях за 100 куб. метрів води та наведені у ст. 255.5 ПКУ.

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо є можливість їх встановлення, збір сплачується у двократному розмірі.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за спеціальне використання води дорівнює календарному кварталу.

8.2.4. Рента плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Ліси України є її національним багатством та типом природних комплексів, у яких поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище. За своїм призначенням та місцем розташування ліси виконують переважно водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні, інші функції та є джерелом для задоволення потреб суспільства в лісових ресурсах.

Лісові відносини, що є суспільними відносинами, які стосуються володіння, користування та розпоряджання лісами і спрямовуються на забезпечення охорони, відтворення та сталого використання лісових

ресурсів з урахуванням екологічних, економічних, соціальних та інших інтересів суспільства, в Україні регулюються Конституцією України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", Лісовим кодексом [98, ст. 2], іншими законодавчими актами України, а також прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів є загальнодержавним платежем, який справляється за спеціальне використання лісових ресурсів та регламентується розділом IX ПКУ.

Платниками рентної плати є лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, 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 рентною платою є:

1) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

2) деревина, заготовлена під час проведення 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 і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

- з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

3) другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

4) побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських

рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

5) використання корисних властивостей лісів для культурнооздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньовиховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за 1 щільний куб. метр деревини залежно від виду лісової породи та поясів і розряду.

До першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області, до другого поясу - ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Розряди встановлюються для кожного кварталу (урочища), виходячи з відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів дорівнює календарному кварталу.

8.2.5. Рента плата за користування радіочастотним ресурсом України

Правові основи користування радіочастотним ресурсом України, повноваження держави щодо умов користування радіочастотним ресурсом України, права, обов'язки і відповідальність органів державної влади, що здійснюють управління і регулювання в цій сфері, та фізичних і юридичних осіб, які користуються та/або мають намір користуватися радіочастотним ресурсом України, визначено у Законі України «Про радіочастотний ресурс України» [66].

Радіочастотний ресурс – частина радіочастотного спектра, придатна для передавання та/або приймання електромагнітної енергії радіоелектронними засобами і яку можливо використовувати на території України та за її межами відповідно до законів України та

міжнародного права, а також на виділених для України частотно-орбітальних позиціях [66, ст. 1].

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України є загальнодержавним платежем, який справляється за користування радіочастотним ресурсом та регламентується розділом IX Податкового кодексу України.

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України (юридична або фізична особа, діяльність якої безпосередньо пов'язана з користуванням радіочастотним ресурсом відповідно до законодавства [66, ст. 5]), яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- 1) ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- 2) ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- 3) дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- 4) дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України - документ, який засвідчує право суб'єкта господарювання на користування радіочастотним ресурсом України протягом визначеного терміну в конкретних регіонах та в межах певних смуг, номіналів радіочастот з виконанням ліцензійних умов [66, ст. 1].

Дозвіл на експлуатацію радіоелектронного засобу або випромінювального пристрою - документ, який засвідчує право власника конкретного радіоелектронного засобу або випромінювального пристрою на його експлуатацію протягом визначеного терміну в певних умовах [66, ст. 1].

Не є платниками рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

Відповідно до Закону України «Про радіочастотний ресурс України» до *спеціальних користувачів радіочастотного ресурсу* України відносяться підрозділи і організації Міністерства оборони України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації

України, Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони, центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері цивільного захисту, центральних органів виконавчої влади, що забезпечують реалізацію державної політики у сферах пожежної і техногенної безпеки, захисту державного кордону, виконання кримінальних покарань, єдиної державної податкової та митної політики (у частині застосування радіоелектронних засобів податковою міліцією), якщо їх діяльність пов'язана з використанням радіоелектронних засобів виключно для виконання функціональних обов'язків і за умови їх фінансування виключно за рахунок Державного бюджету України, Національної поліції, а також центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері транспорту, в частині застосування радіоелектронних засобів об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху України та забезпечення польотів і в частині застосування радіоелектронних засобів Державною спеціальною службою транспорту системи екстреної медичної допомоги [66, ст. 5].

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України залежать від виду радіозв'язку та встановлюються за 1 МГц смуги радіочастот на місяць у гривнях та визначені у ст. 254.4 ПКУ.

Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України дорівнює календарному місяцю.

8.2.6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України є загальнодержавним платежем, який регламентується IX розділом ПКУ.

Платниками рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Відповідно до ст. 256.1.6 ПКУ, вантаж представляє собою нафту та продукти її переробки (нафтопродукти), а також аміак.

Об'єктом оподаткування рентною платою є:

1) для нафти та нафтопродуктів – їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

2) 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 рентної плати визначені ст. 256.1.3 ПКУ та наведені на рис. 8.5.

У разі зміни *тарифів* (вартість транспортування облікової одиниці вантажу магістральними трубопроводами України (без податку на додану вартість), що встановлюється [146, ст.256.1.6]) на транспортування до ставок рентної плати застосовується *коригуючий коефіцієнт*, який обчислюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.



Рис. 8.5. Види ставок рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Сума податкових зобов'язань з рентної плати (ПЗ) обчислюється наступним чином:

$$ПЗ = ОО * Ст * К, \quad (8.7)$$

де ОО – об'єкт оподаткування;

Ст – ставка оподаткування;

К – коригуючий коефіцієнт.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується, виходячи з:

- фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України;

- фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними

нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України дорівнює календарному місяцю.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Наведіть структуру природно-ресурсних платежів.
2. Хто є платниками екологічного податку?
3. Які існують види джерел забруднення навколишнього природного середовища? Чи за всі види джерел забруднення сплачується екологічний податок?
4. Вкажіть порядок обчислення екологічного податку.
5. Від чого залежить розмір ставки екологічного податку?
6. Які, на ваш погляд, наслідки від впровадження екологічного податку?
7. Яка ставка екологічного податку за викиди діоксиду вуглецю, на ваш погляд, є оптимальною?
8. Наведіть структуру рентної плати.
9. У чому полягають особливості розрахунку рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин?
10. У чому різниця загальних та спеціальних користувачів радіочастотного ресурсу України? Як це впливає на справляння рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України?
11. Який порядок розрахунку рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України?
12. Який базовий податковий (звітний) період для справляння рентної плати?
13. За які води не справляється рентна плата за спеціальне використання води?
14. Від чого залежить розмір ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів?
15. Які корисні копалини не відносять до об'єктів рентної плати за користування надрами?

Тести

1. Природно-ресурсні платежі є:

- а) формою реалізації економічних відносин між власником природних ресурсів та природокористувачем; такі платежі мають обов'язковий характер та стягуються за право використання (користування, володіння, оренди) природних ресурсів та за негативний вплив на навколишнє природне середовище;
- б) формою реалізації господарських відносин між власником природних ресурсів та природокористувачем; такі платежі мають необов'язковий характер та стягуються за право використання природних ресурсів та за негативний вплив на навколишнє природне середовище;
- в) необов'язковими платежами, що надходять до місцевих бюджетів;
- г) формою реалізації економічних відносин між державою та органами Державної податкової служби

2. Податковим кодексом України передбачено наступні природно-ресурсні платежі за право користування природними ресурсами:

- а) збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- б) рентна плата;
- в) екологічний податок;
- г) транспортний податок

3. До специфічних підфункцій природно-ресурсних платежів відносять наступні:

- а) фіскальну, регулюючу;
- б) компенсаційну, ресурсозберігаючу, превентивну;
- в) компенсаційну, аналітичну, превентивну;
- г) розподільчу, соціальну, фіскальну

4. Превентивна функція природно-ресурсних платежів полягає у:

- а) спрямуванні на обмеження надмірного використання природних ресурсів;
- б) спрямуванні на раціональне використання природних ресурсів та стабілізації й відтворенні навколишнього природного середовища;
- в) формуванні централізованих позабюджетних фондів;
- г) фінансуванні природоохоронних заходів

5. Екологічний податок є:

а) місцевим обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року;

б) загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року;

в) загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з стаціонарних та пересувних джерел забруднення, з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року;

г) місцевим обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року

б. Розмір ставки екологічного податку залежить від:

а) виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів;

б) виду джерела забруднення та забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів;

в) виду забруднюючої речовини, обсягу та місця здійснення забруднення;

г) усі відповіді вірні

7. Коефіцієнт, який застосовується при розрахунку екологічного податку за скидання забруднюючих речовин у ставки і озера:

- а) 3;
- б) 1,5;
- в) 10;
- г) 1,2

8. Базовим податковим періодом для екологічного податку є:

- а) календарний рік;
- б) календарний місяць;
- в) календарний квартал;
- г) півріччя

9. Рентна плата за користування надрами справляється у вигляді:

- а) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин та рентної плати за користування водними ресурсами;
- б) рентної плати за користування водними ресурсами;
- в) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин та рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- г) рентної плати за користування водними ресурсами та рентної плати за транспортування нафти

10. Basis of taxation when calculating the payment for the use of the deposit for the extraction of useful minerals is:

- а) кількість видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);
- б) вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);
- в) нормативна грошова оцінка видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);
- г) нормативна вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини)

11. Object of taxation of the rental payment for special use of water is:

- а) плановий обсяг води, який використовують водокористувачі;
- б) плановий та фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі;
- в) фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;

г) фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі

12. Рентна плата за спеціальне використання води не справляється за:

- а) воду, що використовується для протипожежних потреб;
- б) воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;
- в) воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- г) усі відповіді вірні

13. Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються залежно від:

- а) лісокористувача та розряду лісів;
- б) виключно виду лісової породи;
- в) виду лісової породи та поясів і розряду;
- г) лісокористувача та періоду року

14. Базовим податковим (звітним) періодом для рентної плати за спеціальне використання води є:

- а) календарний рік;
- б) календарний місяць;
- в) календарний квартал;
- г) півріччя

Розділ 9. ІНШІ ЗБОРИ І НЕПОДАТКОВІ ПЛАТЕЖІ

Основні терміни і поняття: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, неподаткові надходження, державне мито

9.1. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій виступає джерелом фінансового забезпечення для фінансування пенсійних виплат з Державного бюджету України. Пенсійні виплати є захищеними статтями видатків бюджету і обов'язково повинні бути профінансовані кожного місяця. У зв'язку з цим у 1998 році було запроваджено збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій як тимчасовий захід на виконання Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо погашення заборгованості з виплати пенсій». Але й до сьогодні збір сплачується з тих чи інших видів господарських операцій. З року в рік, враховуючи фінансовий стан Пенсійного фонду України як основного джерела фінансування пенсійних виплат, перелік таких операцій розширювався та звужувався [23].

Перелік господарських операцій, які передбачають сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за окремими роками наведено у таблиці 9.1.

Діючим законодавством України передбачена сплата збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при поданні ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірною контролю, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування під час набуття права власності на легкові автомобілі, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій придбання нерухомого майна, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку [158].

Кожен зі зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування характеризується своїми платниками, об'єктами оподаткування, ставками збору, особливостями сплати та звітування.

Таблиця 9.1.

Перелік видів господарських операцій, по яких сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, за окремими роками

1998	1999
<ul style="list-style-type: none"> - операції з купівлі-продажу іноземної валюти; - продаж ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини, дорогоцінного каміння; - відчуження легкових автомобілів (крім тих, якими забезпечуються інваліди та тих, що були успадковані за законом) 	<ul style="list-style-type: none"> - операції з купівлі-продажу іноземної валюти; - продаж ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини, дорогоцінного каміння; - відчуження легкових автомобілів (крім тих, якими забезпечуються інваліди та тих, що були успадковані за законом); - виробництво та імпорт тютюнових виробів; - придбання нерухомого майна, окрім державних підприємств, установ, організацій, які придбавають його за рахунок бюджетних коштів, установ і організацій іноземних держав та громадян, які придбавають житло вперше і стояли в черзі на житло; - послуги стільникового зв'язку
2015	2019
<ul style="list-style-type: none"> - операції з купівлі іноземної валюти; - здійснення казенними підприємствами пробірною контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів; - при набутті права власності на легкові автомобілі; - придбання нерухомого майна; - послуги стільникового зв'язку 	<ul style="list-style-type: none"> - здійснення казенними підприємствами пробірною контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів; - при набутті права власності на легкові автомобілі; - придбання нерухомого майна; - послуги стільникового зв'язку

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірною контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів є фізичні особи та суб'єкти господарювання, які подають ювелірні та побутові вироби з дорогоцінних металів (золото, срібло, платина, паладій) на

клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю.

Об'єкт оподаткування – вартість основного дорогоцінного металу, у перерахунку на вагу чистого металу, що міститься у сплаві, з якого виготовлено ювелірний чи побутовий виріб (наприклад, вартість чистої ваги платини, з якої переважно виготовлений виріб, визначена за офіційним курсом НБУ на банківські метали).

Ставка збору – 10 % від об'єкту оподаткування.

Збір сплачується:

- фізичними особами - при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, поданих фізичними особами. Підставою для видачі казенними підприємствами пробірного контролю фізичним особам проклеймованих ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів є платіжний документ про сплату збору;

- суб'єктами господарювання - протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, в якому цей збір був нарахований. Такі суб'єкти протягом наступних 5 календарних днів повинні надати казенному підприємству пробірного контролю платіжні документи про його сплату.

Суми збору перераховуються на бюджетні рахунки для зарахування надходжень до державного бюджету, відкриті в головних управліннях Казначейства за місцезнаходженням казенного підприємства пробірного контролю, яке здійснює клеймування.

Організацію сплати (утримання) збору забезпечує Міністерство фінансів України. Контроль за сплатою (утриманням) збору покладено на центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (на сьогоднішній день – це Державна податкова служба України).

Звіт про нарахування (утримання) та сплату збору подається казенними підприємствами пробірного контролю до 20 числа місяця, наступного за звітним, до органів Пенсійного фонду України. Форма та порядок складання звіту про нарахування (утримання) та сплату збору визначаються Кабінетом Міністрів України.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування під час набуття права власності на легкові автомобілі є

підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, фізичні особи, які набувають право власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні територіальними органами Міністерства внутрішніх справ України (МВС), шляхом:

- купівлі легкових автомобілів, у тому числі у виробників або торгівельних організацій (крім випадків забезпечення автомобілями інвалідів згідно законодавства);

- міни;

- дарування (безоплатної передачі);

- успадкування (окрім випадків успадкування легкового автомобіля за законом);

- з інших підстав, передбачених законодавством.

Об'єкт оподаткування – вартість легкового автомобіля, визначена відповідно до договору купівлі-продажу, довідки-рахунку торговельних організацій, договору міни, довідки органів митної служби, акту експертної оцінки вартості автомобіля, інших документів, що підтверджують його вартість.

Ставки збору:

3 % – якщо вартість автомобіля не перевищує 165 розмірів прожиткового мінімуму (316 965 грн. у 2019 р.);

4 % – якщо вартість автомобіля перевищує 165, але не перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму (від 316 965 до 557 090 грн. у 2019 р.);

5 % – якщо вартість автомобіля перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму (557 090 грн. у 2019 р.).

Для розрахунку ставки збору використовується прожитковий мінімум для працездатних осіб, встановлений законом на 1 січня звітного року (з 1.01.2019 р. – 1921 грн).

Територіальні органи з надання сервісних послуг МВС здійснюють реєстрацію легкових автомобілів лише за умови наявності документу про сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Суми збору під час набуття права власності на легкові автомобілі сплачуються платниками на бюджетні рахунки для зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету, відкриті в головних управліннях Казначейства, за місцем проведення першої державної реєстрації в Україні легкового автомобіля в територіальних органах з надання сервісних послуг МВС.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна є підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які придбавають нерухоме майно, за винятком державних підприємств, установ і організацій, що придбавають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які придбавають житло і перебувають у черзі на одержання житла або придбавають житло вперше.

Нерухомим майном вважається житловий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення групи 3 основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим кодексом України.

Об'єкт оподаткування – вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна.

Ставки збору – 1 % від об'єкта оподаткування.

Збір не сплачується у випадку, якщо фізична особа отримала право власності на нього при приватизації, відповідно до Закону України «Про приватизацію державного житлового фонду».

Суми збору сплачуються платниками цього збору за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса. Документальне підтвердження сплати збору виступає підставою для посвідчення договорів купівлі-продажу нерухомого майна, яке здійснюється у нотаріуса.

Нотаріуси щокварталу, до 20 числа місяця наступного за звітним кварталом, подають до органів Пенсійного фонду України, що знаходяться за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса звіт про укладені договори купівлі-продажу нерухомого майна, включаючи інформацію про вартість такого майна та суму сплаченого збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Форма та порядок складання звіту про укладені договори купівлі-продажу нерухомого майна та сплату збору визначаються Кабінетом Міністрів України.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з користування та надання послуг стільникового

рухомого зв'язку є підприємства, установи та організації, фізичні особи, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно.

Послугами стільникового рухомого зв'язку вважають послуги з передачі мережею зв'язку загального користування голосу, сигналів, звуків, зображень, друківаних чи письмових матеріалів або символів, призначених для конкретного абонента, у разі, коли для їх прийому або передачі використовується обладнання радіозв'язку.

Даний збір на сплачується, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлено від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування також не сплачується абонентами при відправленні благодійного телекомунікаційного повідомлення.

Об'єкт оподаткування – вартість будь-яких послуг стільникового рухомого зв'язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, що їх надає, включаючи вартість вхідних та вихідних телефонних дзвінків, абонентську плату, плату (надбавку) за роумінг, суму страхового завдатку, авансу, вартість інших спеціальних послуг, зазначених у рахунку на оплату послуг стільникового рухомого зв'язку.

У разі продажу прав на тимчасове користування послугами стільникового рухомого зв'язку у вигляді магнітних карт, мікросхем або чипів збір сплачується з вартості їх продажу.

Ставка збору – 7,5 % від об'єкта оподаткування.

Не є об'єктом оподаткування:

- транслявання програм радіо- та телевізійними станціями;
- передавання або прийом інформації за допомогою радіозв'язку мережами відомчого чи технологічного зв'язку, що не мають автоматичної комутації з мережею зв'язку загального користування;
- користування радіотелефонами та радіоподовжувачами, підключеними до номерів квартирних телефонів;
- суми, які сплачуються одним оператором у компенсацію вартості послуг з роумінгу (або покриття від'ємного сальдо взаєморозрахунків з роумінгу) іншому оператору, що надав такі послуги;

- вартість послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі отримання благодійного телекомунікаційного повідомлення сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, виходячи з суми коштів, яку оператор стільникового рухомого зв'язку перераховує неприбутковій організації, у тому числі благодійній організації (крім політичних партій і кредитних спілок), або територіальній громаді, зараховується оператором стільникового рухомого зв'язку в рахунок зменшення поточних платежів із зазначеного збору протягом поточного звітного періоду.

У разі коли оператор стільникового зв'язку надає послуги з цього зв'язку безоплатно, збір сплачується з вартості таких послуг, визначеної за звичайними розцінками (тарифами) такого оператора, крім випадків надання послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі коли особа надає засоби, споруди або мережу зв'язку в оренду (лізинг) або передає ці об'єкти в інші види користування іншій особі, яка виконує функції оператора щодо третіх осіб, об'єктом оподаткування є тільки послуги, які надаються такою другою особою таким третім особам.

Збір сплачується платниками збору оператору одночасно з оплатою ними зазначених послуг. Оператори стільникового рухомого зв'язку перераховують збір в такому порядку:

- якщо протягом робочого дня сума збору, яка обліковується, більше або дорівнює 50 грн. – не пізніше наступного робочого дня;

- якщо протягом робочого дня сума збору, яка обліковується, менше ніж 50 грн. - не пізніше того робочого дня, коли сума збору досягне 50 гривень.

Документом, що підтверджує сплату збору, є платіжне доручення оператора про перерахування суми збору на бюджетні рахунки для зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету, відкриті в головних управліннях Казначейства.

У разі повернення оператором стільникового рухомого зв'язку споживачу невикористаних ним коштів або їх частки за попередньо оплачені послуги стільникового рухомого зв'язку, які він не отримував, оператор одночасно зобов'язаний відшкодувати споживачу відповідну суму збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості невикористаних послуг стільникового рухомого зв'язку, яка була сплачена платником збору оператору

одночасно з попередньою оплатою ним відповідних послуг. При цьому сума збору, яку оператор протягом дня відшкодував споживачам, компенсується оператору шляхом зменшення поточних платежів із зазначеного збору, які оператор перераховуватиме до бюджету в наступні робочі дні.

Оператори стільникового рухомого зв'язку подають до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом, до органів Пенсійного фонду України за місцезнаходженням юридичної особи звіт про нарахування та сплату збору. Форма та порядок складання звіту визначаються Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які застосовують спрощений режим оподаткування (єдиний податок), та юридичні і фізичні особи, що розташовані (проживають) у зонах гарантованого добровільного відселення та посиленого радіоекологічного контролю, сплачують збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій на загальних підставах.

Суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що сплачуються платниками під час клеймування виробів з дорогоцінних металів та з відчуження легкових автомобілів, з операцій купівлі-продажу нерухомого майна, з надання послуг стільникового рухомого зв'язку, зараховуються в установленому порядку до державного бюджету і використовуються згідно із Законом України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік.

У разі неповної або несвоєчасної сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, несплачені суми стягуються з платників із застосуванням фінансових санкцій.

Повернення помилково або надміру сплачених сум збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій здійснюється в порядку, встановленому Бюджетним кодексом України та нормативно-правовими актами щодо повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

9.2. Неподаткові платежі в доходах бюджетів України

У доходах бюджетів виділяється група так званих неподаткових надходжень. Відмінність між ними і податками дуже проста і виходить із їхнього функціонального призначення. Податки і податкові платежі із самого початку створюються як фіскальні інструменти формування

доходів бюджету. Неподаткові ж платежі такого призначення не мають. У них може бути досить різноманітна роль, ніяк не пов'язана з бюджетом. Спрямування таких неподаткових платежів до бюджету визначаються одним фактором – бюджет є основним централізованим фондом держави, а ці платежі не мають цільового призначення [42, с. 227]. Наприклад, доходи від власності та підприємницької діяльності мають юридичний, а не фінансовий зміст. Для них немає особливого фонду, і тому вони надходять у бюджет.

Неподаткові доходи – це врегульовані правовими нормами обов'язкові та добровільні платежі до Державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів, позабюджетних фондів, які вносяться юридичними та фізичними особами, мають, як правило, цільовий, відплатний або компенсаційний характер і не залежать від доходу (прибутку) платника [142, с. 238].

Неподаткові надходження порівняно з податковими становлять меншу частку грошових ресурсів у загальному обсязі доходів бюджетів усіх рівнів. Проте вони також мають суттєве значення в реалізації державою своїх функцій та обов'язків, оскільки є додатковим джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету та бюджетів самоврядування необхідними фінансовими ресурсами.

Неподаткові надходження містять усі безповоротні надходження, окрім доходів від продажу капіталу, усі надходження по штрафних і санкціях, окрім штрафів за порушення податкового законодавства, і всі добровільні, невідплатні поточні надходження з недержавних джерел.

Отже, зазначена категорія не містить доходів, отриманих державними органами від податків, офіційних трансфертів, позик, платежів у рахунок наданих у минулому державних кредитів, реалізації основного капіталу, запасів товарів, землі, нематеріальних активів.

Отже, до складу неподаткових платежів входять:

1. Доходи від власності та підприємницької діяльності. Вони забезпечуються частиною чистого прибутку (доходу) державних або комунальних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету, та дивідендів (доходу), що нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна або комунальна власність [20]. Сюди також включаються надходження від погашення заборгованості із сплати дивідендів, підприємств електроенергетичної галузі, що сплачується до державного бюджету відповідно до законодавства, в тому числі із

сплати реструктуризованої або розстроченої (відстроченої) заборгованості, а також надходження із сплати такими підприємствами дивідендів, нарахованих за результатами діяльності; надходження від сплати дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки, паї) за результатами фінансово-господарської діяльності публічного акціонерного товариства "Національна акціонерна компанія "Нафтогаз України", а також заборгованість цього підприємства за минулі періоди із сплати частини чистого прибутку (доходу).

В якості доходів від власності та підприємницької діяльності зараховуються до бюджету кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України", відрахування коштів, отриманих від проведення державних лотерей в Україні, плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного та місцевих бюджетів. Також зараховуються суми, стягнені з винних осіб, за шкоду, заподіяну державі, підприємству, установі, організації, суми, стягнені з винних осіб за порушення правил пожежної безпеки, штрафні санкції за порушення законодавства про патентування, за порушення норм регулювання обігу готівки та про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, пеня за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за невиконання зобов'язань та штрафні санкції за порушення вимог валютного законодавства, адміністративні штрафи та інші санкції, штрафні санкції за порушення законодавства з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів, адміністративні штрафи у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху.

Надходження податків і зборів (обов'язкових платежів), які справлялися до 1 січня 2011 року, але не визначені Податковим кодексом (крім податків та зборів, які надходили до місцевих бюджетів), включаючи розстрочені та відстрочені суми грошових зобов'язань, суми податкового боргу з урахуванням штрафних санкцій та пені, що обліковувались станом на 31 грудня 2010 року, та сум, донарахованих за актами перевірок, надходження коштів від сплати інвалідами часткової вартості автомобілів та коштів від реалізації автомобілів, повернутих інвалідами, кошти від використання (реалізації) частини виробленої продукції, що залишається у власності держави відповідно до угод про розподіл продукції, та/або кошти у

вигляді грошового еквівалента такої державної частини продукції, надходження коштів від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва також є структурними елементами доходів від власності та підприємницької діяльності.

II. Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності. До них відносять доходи бюджету у вигляді [20]:

- плати за надання адміністративних послуг, до якої включається плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади; реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності; плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового, коньячного та плодового; на право експорту, імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів; на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення, та ліцензій провайдера програмної послуги; плата за ліцензії, видані Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики; плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій та видачу копій і дублікатів таких ліцензій; плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності; збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів, які стосуються прав автора на твір, та плата за одержання контрольних марок; плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України або транзиту через територію України наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів; збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів; плата за виділення номерного ресурсу; за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання (реєстраційний збір); за оформлення посвідчення закордонного українця; за державну

реєстрацію (крім реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців); за надання інших адміністративних послуг;

- судового збору;
- коштів, отриманих за вчинення консульських дій;
- виконавчого збору;
- надходжень від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом, майном бюджетних установ та іншим державним майном і майном, що перебуває в комунальній власності;

надходжень платежів за надані орендареві грошові кошти та цінні папери на умовах кредиту;

- державного мита, що сплачується за місцем розгляду за оформлення документів, у тому числі за оформлення документів на спадщину і дарування; за дії, пов'язані з одержанням патентів на об'єкти права інтелектуальної власності, підтриманням їх чинності та передаванням прав їхніми власниками; пов'язане з видачею та оформленням закордонних паспортів (посвідок) та паспортів громадян України; надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати державного мита;

- єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;

- плати за надані в оренду водні об'єкти місцевого значення;
- портового (адміністративного) збору;

- інших адміністративних зборів та платежів, до яких віднесені: плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні; плата за виконання митних формальностей органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них.

Державне мито є платою, яка стягується за здійснення юридичних дій уповноваженими на це компетентними органами в інтересах юридичних та фізичних осіб, видачу їм відповідних документів, які мають правове значення. Стягується з метою покриття витрат, які виникають у зв'язку з вчиненням цих юридично значимих дій. Головна особливість державного мита – індивідуальна відплатність [39].

Платниками державного мита на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу

документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами.

Державне мито справляється:

- за вчинення нотаріальних дій;
- за державну реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу відповідних свідоцтв;
- за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів;
- за видачу дозволів на право полювання та рибальства;
- за операції з емісії цінних паперів;
- за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах;
- за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна;
- за видачу охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності.

Ставки державного мита встановлюються тверді (у прив'язці до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, а для іноземців – у доларах США) або у відсотках (від суми договору, грошової оцінки, застави, суми емісії тощо) [39].

Від сплати державного мита звільняються:

- громадяни - за реєстрацію народження фізичної особи та її походження, смерті;
- громадяни - за посвідчення їхніх заповітів і договорів дарування майна на користь держави або державних підприємств, установ і організацій;
- громадяни - за видачу їм свідоцтв про право на спадщину (на майно осіб, які загинули при захисті України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків; на майно осіб, реабілітованих у встановленому порядку; на жилі будинки в сільській місцевості за умов постійного мешкання; на вклади в установах Ощадбанку та в інших випадках);
- неповнолітні і військовослужбовці - за видачу їм вперше паспорта громадянина України та неповнолітні - за видачу їм свідоцтва про право на спадщину;
- громадяни, віднесені до категорій 1 і 2 постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи;

- державні виконавчі органи;
- інші категорії платників, передбачених відповідним законодавчим актом [39].

Місцеві Ради народних депутатів мають право встановлювати додаткові пільги для окремих платників щодо сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної бюджетної політики - щодо державного мита, яке зараховується до державного бюджету України.

Державне мито сплачується за місцем розгляду та оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування.

III. Інші неподаткові надходження. До них відносять наступні платежі [20]:

Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду, за матеріалами митних органів та правоохоронних й інших уповноважених органів; надходження конфіскованої національної та іноземної валюти за матеріалами митних органів, правоохоронних й інших уповноважених органів.

Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності.

Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення.

Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів.

Інші надходження, серед них: відрахування від суми коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та/або алкогольних напоїв у межах України; надходження коштів з рахунків виборчих фондів; нез'ясовані надходження; надходження до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях; інші надходження до фондів охорони навколишнього природного середовища; плата за подання скарги до органу оскарження; кошти, отримані від надання учасниками процедури закупівель забезпечення їх пропозиції конкурсних торгів, які не підлягають поверненню цим учасникам; грошові стягнення за шкоду,

заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності; кошти за шкоду, що заподіяна на земельних ділянках державної та комунальної власності, які не надані у користування та не передані у власність, внаслідок їх самовільного зайняття, використання не за цільовим призначенням, зняття ґрунтового покриву (родючого шару ґрунту) без спеціального дозволу; відшкодування збитків за погіршення якості ґрунтового покриву тощо та за неодержання доходів у зв'язку з тимчасовим невикористанням земельних ділянок; кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого статтею 17 Кіотського протоколу до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату; кошти, отримані відповідно до статті 8 Закону України "Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки" (включаючи надходження заборгованості минулих років за цими коштами), та дохід від розміщення цих коштів у цінні папери відповідно до статті 9 цього ж Закону України; кошти від реалізації продуктів утилізації твердого ракетного палива.

Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій. До їх складу зараховується плата за надання державних гарантій та кредитів (позик), залучених державою; плата за користування кредитами (позиками), залученими державою; відсотки за користування державним пільговим кредитом, наданим індивідуальним сільським забудовникам; відсотки за користування пільговим довгостроковим державним кредитом, наданим молодим сім'ям та одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла; курсові різниці; відсотки за користування позиками, які надавалися з місцевих бюджетів; плата за гарантії, надані Верховною Радою Автономної Республіки Крим та міськими радами; плата за користування кредитом з державного бюджету; відсотки за користування довгостроковим кредитом, що надається з місцевих бюджетів молодим сім'ям та одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла; плата за користування суб'єктами малого підприємництва мікрокредитами з державного бюджету.

Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження, що сплачується експлуатуючими організаціями ядерних установок, підприємствами з видобування і переробки уранових руд [20].

Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (збір при здійсненні казенними підприємствами пробірною контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, збір під час набуття права власності на легкові автомобілі, збір з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна, збір з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку).

Концесійні платежі щодо об'єктів комунальної та державної власності.

Надходження коштів пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту.

IV. Власні надходження бюджетних установ. До цієї групи відносять [20]:

Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством від основної та додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Неподаткові доходи є частиною системи державних доходів, яка являє собою внутрішню єдність, що склалася на даний період часу, всієї сукупності доходів, з одного боку, та її диференціацію на окремі групи і види – з іншого. Єдність і диференціація всієї сукупності доходів зумовлюється єдністю економічного джерела утворення державних доходів – національного доходу, який створюється у сфері матеріального виробництва, і різноманітністю окремих видів доходів. Різноманітність видів державних доходів дозволяє класифікувати їх за багатьма критеріями, зокрема, за суб'єктами і об'єктами відносин, які виникають, бюджетним значенням, формами, методами і умовами залучення, територією стягнення коштів тощо.

На відміну від податків, неподаткові доходи можуть перераховуватися не тільки до бюджетів, а й до різноманітних державних цільових фондів і навіть на рахунки державних органів, установ (у визначеній пропорції), які надають чи вчиняють певні дії на користь платників. Зазначені платежі на відміну від податків мають, здебільшого, не односторонній, а двосторонній відплатний або компенсаційний характер (державне мито, штрафи за порушення законодавства, плата за використання водних ресурсів та ін.). Неподаткові доходи не залежать від доходу (прибутку) платника, не пов'язані з результатами його господарської діяльності – ця особливість властива податкам. При стягненні неподаткових доходів використовуються як обов'язкові (примусові) методи мобілізації фінансових ресурсів, так і добровільні методи, які нехарактерні для податків.

Значна кількість неподаткових доходів (державне мито, різноманітні збори, плати, штрафи тощо) сплачується одноразово при зверненні до держави (уповноважених нею органів) за вчиненням певної дії на користь платника, тоді як податки стягуються регулярно, періодично, у точно встановлені законодавцем строки. Платіжне зобов'язання суб'єкта неподаткового доходу виникає лише в момент звернення до державного органу чи установи і припиняється в момент сплати. Після сплати митного платежу для держави виникає обов'язок виконати ту дію, за вчинення якої одержують плату. Відмова від його виконання дає привід для оскарження бездіяльності державних органів.

Обов'язок сплати неподаткового доходу – обов'язок одиничний, який минає, непостійний, нетривалий і далеко не загальний. Значно складніші ті правові відносини, які виникають між державою, з одного боку, і платниками податків – з іншого. Обов'язок сплати податку (за рідкими винятками) не є обов'язком одномоментним, таким, що припиняється, не повторюється періодично, а є обов'язком, який триває залежно від того, чи продовжує існувати той об'єкт оподаткування, що встановлений законом. Податковий обов'язок триває, періодично відновлюючись, доки існує той факт (об'єкт оподаткування), який служить підставою для стягнення податку згідно із законом. Податковий обов'язок не є наслідком звернення до держави чи її органів за якою-небудь послугою. Він діє завдяки закону і його вимогам, зверненим до платників, які, за визначеними в законі ознаками, визнаються такими, що підлягають оподаткуванню. За

сплатою податку не настає вчинення будь-якої дії з боку держави в інтересах того, хто заплатив податок.

Платниками неподаткових доходів можуть виступати як підприємства та організації, так і окремі громадяни. Причому, якщо до сплати податків залучаються всі підприємства, організації, громадяни (за винятком тих, які користуються пільгами), то питання про коло платників неподаткових доходів вирішується інакше. Їх сплачують не всі підприємства, організації, громадяни, а лише ті, які одержують для користування деякі види державного майна, звертаються до державних органів за вчиненням певних дій та ін. Поряд із суб'єктами підприємницької діяльності до сплати деяких видів неподаткових доходів можуть залучатися і державні неприбуткові установи (школи, лікарні тощо). Підприємства і громадяни стають платниками неподаткових доходів у більшості випадків у зв'язку зі своїм волевиявленням, звертаючись до відповідних державних органів за вчиненням певних дій, за одержанням деяких видів державного майна, купуючи білети грошово-речової лотереї, та ін. Проте у деяких випадках вони повинні вчиняти такі дії в обов'язковому порядку, наприклад, громадяни – отримання паспорта. Правовою підставою для стягнення податку, навпаки, не є звернення будь-якої особи до державної установи чи посадової особи, що породжує певну дію з їхнього боку. Податок стягується з цієї особи незалежно від її волевиявлення, тому що держава визнає за необхідне вимагати від неї пожертви на користь держави для покриття державних видатків та у зв'язку з тим, що ця особа володіє певним майном, одержує доходи [42, с. 227].

Одним із обов'язкових суб'єктів податкових правовідносин є фінансовий орган, який представляє інтереси держави в цілому. Стягуючи ж неподаткові доходи досить часто від імені держави виступає не спеціалізований фінансовий орган, а інші органи, установи, організації, основним предметом діяльності яких є не стягнення платежів, а інше (наприклад, головне завдання суду – здійснення правосуддя).

Підсумовуючи викладене, можна виділити, на відміну від податків, такі основні ознаки (рисни) неподаткових доходів:

- надходять як у бюджети (Державний і місцеві), так і у державні цільові фонди, а також на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників;
- мають здебільшого цільовий характер;

- як правило, мають відплатний або компенсаційний характер;
- не залежать від доходу (прибутку) платника;
- методи мобілізації як обов'язкові, так і добровільні;
- нерегулярність, непостійність сплати;
- коло платників вужче;
- фактом виникнення правовідносин щодо сплати платежу може служити волевиявлення платника;
- стороною у правовідносинах з приводу сплати платежу може виступати неспеціалізований фінансовий орган.

Зазначені риси неподаткових доходів мають загальний характер і можуть бути застосовані до всієї сукупності цих доходів загалом. Якщо взяти конкретний вид неподаткового доходу чи їхню групу, то деякі з цих ознак не будуть їх стосуватися. Як уже зазначалося, це пов'язане з тим, що ці доходи відзначаються великою різноманітністю і відрізняються за методами і формами стягнення, джерелами, суб'єктами платежів та іншими підставами.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Перерахуйте основні відмінності у господарських операціях з яких сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у 1998 та 2019 рр.?
2. Розкрийте фіскальну та соціальну роль збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.
3. Які пільги мають фізичні особи при сплаті збору на обов'язкове державне пенсійне страхування під час набуття права власності на легковий автомобіль?
4. Які пільги мають платники збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна?
5. Перерахуйте операції, що не є об'єктом оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку.
6. Розкрийте особливості оподаткування послуг стільникового рухомого зв'язку у разі відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.
7. В чому полягає сутність неподаткових доходів?
8. В чому полягає різниця між неподатковими і податковими надходженнями?

9. Який склад неподаткових платежів?
10. Хто звільняється від сплати державного мита?
11. З якою метою стягується державне мито до бюджету?

Тести

1. *Господарськими операціями, які передбачали сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування у 1998 році є:*

- а) імпорт тютюнових виробів;
- б) здійснення казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів;
- в) виробництво та імпорт тютюнових виробів;
- г) продаж ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини, дорогоцінного каміння

2. *Господарськими операціями, які передбачають сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування у 2019 році є:*

- а) продаж ювелірних виробів із золота (крім обручок), платини, дорогоцінного каміння;
- б) операції з купівлі-продажу іноземної валюти;
- в) виробництво та імпорт тютюнових виробів;
- г) здійснення казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів

3. *Ставка збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку:*

- а) 1 % від об'єкта оподаткування;
- б) 7 % від об'єкта оподаткування;
- в) 7,5 % від об'єкта оподаткування;
- г) 10 % від об'єкта оподаткування

4. *Ставка збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів:*

- а) 7,5 % від об'єкта оподаткування;
- б) 10 % від об'єкта оподаткування;

- в) 3 % від об'єкта оподаткування;
- г) 1 % від об'єкта оподаткування

5. Ставка збору на обов'язкове державне пенсійне страхування під час набуття права власності на легкові автомобілі (окрім випадків успадкування автомобіля за законом та забезпечення автомобілями інвалідів):

- а) від 3 до 5 %;
- б) від 5 до 7 %;
- в) від 7 до 9 %;
- г) від 5 до 9 %

6. Ставки державного мита встановлюються:

- а) тверді або у відсотках;
- б) тверді;
- в) у відсотках

7. Неподаткові платежі надходять:

- а) у бюджети (Державний і місцеві), у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників;
- б) у бюджети (Державний і місцеві), у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій та комунальних підприємств, які вчиняють певні дії на користь платників;
- в) у Державний бюджет, у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій та установ, які вчиняють певні дії на користь платників;
- г) у місцеві бюджети, у державні та місцеві цільові фонди, на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників

8. До складу неподаткових платежів входять:

- а) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- б) доходи від ринкової економіки;
- в) прибутки приватних підприємств;
- г) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна

9. Державне мито справляється:

- а) за вчинення нотаріальних дій;

- б) за державну реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу відповідних свідоцтв;
- в) за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів;
- г) за операції з емісії цінних паперів

Розділ 10. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ У СПЕЦІАЛЬНИХ (ВІЛЬНИХ) ЕКОНОМІЧНИХ ЗОНАХ

Основні терміни і поняття: вільна економічна зона, територія пріоритетного розвитку, технопарк, офшорна зона

10.1. Характеристика спеціальних (вільних) економічних зон

Спеціальна (вільна) економічна зона (ВЕЗ) – це частина території країни, на якій встановлено спрощений режим для залучення та функціонування іноземних інвестицій, а також пільгові умови для економічного розвитку (створення сприятливого валютного режиму, надання податкових пільг, встановлення низьких митних ставок, спрощена система трудового законодавства тощо).

Відповідно до визначення, наведеного у Міжнародній конвенції зі спрощення та гармонізації митних процедур (Кіото, 18 травня 1973 р.), *вільна економічна зона* - це частина території країни, на якій товари розглядаються як об'єкти, що знаходяться за межами митної території, і не підлягають звичайному митному контролю та оподаткуванню [107].

В Україні функціонування ВЕЗ регламентується Законом України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон», в якому визначається, що спеціальна (вільна) економічна зона являє собою частину території України, на якій встановлюються і діють спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України. На території спеціальної (вільної) економічної зони запроваджуються пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності національних та іноземних юридичних і фізичних осіб [56].

Метою створення ВЕЗ виступає залучення вітчизняних та іноземних інвестицій, поряд з організацією нових робочих місць, розробкою та впровадження у виробництво новітніх технологій, активізацією виробництва товарів як на експорт, так і для потреб внутрішнього ринку, розвиток ринкової інфраструктури тощо.

Регламентування діяльності ВЕЗ в Україні здійснює Міністерство економічного розвитку і торгівлі України як правонаступник Агентства з питань спеціальних (вільних) економічних зон.

Відповідно до законодавства, на території України можуть створюватись спеціальні (вільні) економічні зони різних функціональних типів: вільні митні зони і порти, експортні, транзитні зони, митні склади, технологічні парки, технополіси, комплексні виробничі зони, туристсько-рекреаційні, страхові, банківські тощо. Законодавством передбачено, що окремі зони можуть поєднувати в собі функції, властиві різним типам спеціальних (вільних) економічних зон [56].

В узагальненому вигляді класифікація ВЕЗ, відповідно до функціональної спрямованості, наведена в таблиці 10.1.

При виборі місця створення ВЕЗ, необхідно враховувати існуючі умови та фактори розвитку відповідних територій, зокрема:

- природно-ресурсний потенціал та сприятливі екологічні та економічні умови розвитку території;
- політичну ситуацію у регіоні;
- забезпеченість розвинутими транспортними мережами та системою логістично-комунікаційних мереж;
- існування розвинутої фінансової та ділової інфраструктури: банківський сектор, товарні та фондові біржі, страхові компанії, брокерські та експедиторські фірми тощо [18].

Важливою умовою ефективного та дієвого функціонування ВЕЗ є спеціальний правовий режим оподаткування.

Спеціальний правовий режим оподаткування ВЕЗ являє собою особливий порядок регламентування відносин, який:

- складається в межах визначеної території вільної економічної зони з приводу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- встановлюється стосовно до суб'єкта такої зони у визначеній сфері його діяльності;
- відрізняється від загального режиму оподаткування пільговою спрямованістю регулювання та проявляється через закріплення гарантій, пільг, форм державної підтримки, заборон тощо.

У науковій літературі виділяють наступні елементи спеціального правового режиму оподаткування ВЕЗ:

- спеціальне митне оподаткування (тобто особливе оподаткування будь-яких операцій, пов'язаних із перетином митного кордону держави та ВЕЗ);

Класифікація ВЕЗ за функціональною ознакою [113, 174]

Зовнішньо-торговельні зони	зони, у яких основний акцент робиться на митні пільги й переваги, а також розвиток зовнішньоекономічної діяльності. У таких зонах, наприклад, товари іноземного походження можуть зберігатися, купуватися, продаватися без сплати мита і зборів або з їхньою відстрочкою («Duty Free»)
Науково-технічні зони (технополіси, технопарки)	зони, де спостерігається ефективна інтеграція науки й виробництва в галузі розробки нових технологій. Створюються для розвитку наукового й виробничого потенціалу, досягнення нової якості економіки шляхом стимулювання наукових досліджень для подальшого впровадження цих розробок у виробництво. Найбільше поширення одержали податкові й фінансові пільги
Банківсько-страхові та офшорні зони (центри)	установлюються мінімальні податки або податки відсутні взагалі, практикується пільгове надання банківських послуг, поширені пільги нефінансового характеру
Туристсько-рекреаційні зони	створюються в регіонах, що мають багатий природний, рекреаційний та історико-культурний потенціал, з метою ефективного його використання і збереження, а також активізації підприємницької діяльності у сфері рекреаційно-туристичного бізнесу
Зони прикордонної торгівлі	частина території держави на кордонах із сусідніми країнами, де діє спрощений порядок перетину кордону і торгівлі
Підприємницькі зони (території пріоритетного розвитку)	створюються переважно в депресивно відсталих районах держави або на території окремих територіальних одиниць (місто, село тощо) для сприяння їх найшвидшому економічному розвитку шляхом стимулювання підприємницької активності суб'єктів господарювання та створення нових робочих місць

- спеціальне оподаткування загальнодержавними (центральною) податками та зборами, що застосовується до суб'єктів ВЕЗ;

- спеціальне оподаткування місцевими (регіональними) податками та зборами в межах функціонування ВЕЗ;

- інші збори, що стягуються із суб'єктів ВЕЗ і не належать до податків, зборів (інших обов'язкових платежів) у загальному

національному режимі оподаткування, але існують на території ВЕЗ як обов'язкові при відповідних умовах згідно чинного законодавства;

- особливі правила податкового обліку доходів, витрат та прибутку (або інвестиційних проектів) суб'єктів ВЕЗ.

Отже, реалізація спеціального правового режиму оподаткування ВЕЗ здійснюється шляхом наданням закріплених законодавчо пільг і привілеїв щодо сплати державних і місцевих податків, митному оподатковуванню, а також встановлення особливих (спрощених / пільгових) правил обліку доходів та витрат.

Практика запровадження особливих умов оподаткування ВЕЗ в Україні обмежується досвідом функціонування 12 ВЕЗ, діяльність яких активно продовжувалась протягом 1998-2005 років. Але наказом Державної податкової служби України № 146 від 20.04.2005 р. було скасовано надання пільг.

Станом на 01.01.2019 р. в Україні, відповідно до даних Мінекономрозвитку, законодавчо визначено функціонування 11 ВЕЗ: «Азов», «Донецьк», «Закарпаття», «Інтерпорт Ковель», «Курорттополіс Трускавець», «Миколаїв», «Порто-франко», «Порт Крим», «Рені», «Славутич», «Яворів». Але фактично функціонування спеціальних податкових умов (режимів) в існуючих на території України ВЕЗ на даний час призупинено.

В Україні, відповідно до законодавства, діють такі різновиди ВЕЗ як *території пріоритетного розвитку* (ТПР) та *технопарки*.

Відповідно до статті 415 Господарського кодексу України, територія пріоритетного розвитку тлумачиться як територія в межах міста, району, на якій склалися несприятливі соціально-економічні умови і на якій на підставах та в порядку, передбачених законом, вводиться спеціальний режим інвестиційної діяльності з метою створення нових робочих місць [36].

Станом на 01.01.2019 р. в Україні законодавчо закріплено функціонування 9 ТПР із спеціальним режимом інвестиційної діяльності в Автономній Республіці Крим, у Волинській, Донецькій, Закарпатській, Житомирській, Луганській, Чернігівській областях, м. Харків та м. Шостка (Сумської області).

Реалізація спеціального режиму інвестиційної діяльності здійснюється виключно для галузей економіки, які визначені переліком Кабінету Міністрів України як пріоритетні галузі

економіки, та регламентується відповідним законом України для кожної з ТПР окремо щодо обсягу та напрямів інвестування коштів.

Технологічний парк (технопарк), відповідно до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків», визначається як юридична особа або група юридичних осіб (далі - учасники технологічного парку), що діють відповідно до договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи та без об'єднання вкладів з метою створення організаційних засад виконання проектів технологічних парків з виробничого впровадження наукоємних розробок, високих технологій та забезпечення промислового випуску конкурентоспроможної на світовому ринку продукції [67].

Головна мета створення технопарків – це комплексний підхід в організації наукоємного виробництва, який включає в себе створення нових технологій та сприяння розвитку фахівців шляхом створення відповідних умов.

Технопарк є різновидом інноваційних структур, які створюються для розробки інновацій, підтримки бізнесу та залучення інвестицій. У переважній більшості випадків утворюються при вищих навчальних закладах та науково-дослідних інститутах та центрах. Виділяють також:

- індустріальні парки – це певним чином укомплектована та облаштована територія, створена для підвищення ефективності роботи переважно промислових підприємств;

- інкубатори (бізнес-інкубатори) – це утворення, головна мета яких – допомога бізнес-ідеї на початкових етапах її створення та реалізації.

Особливість технопарків, як різновиду ВЕЗ, є те, що крім податкових пільг, технопарки можуть надавати своїм учасникам низку додаткових переваг, пов'язаних із особливостями їх функціонування, а саме:

- можливість отримання пільгових тарифів для оренди офісу/приміщення на території технопарку;

- наявність можливостей проведення дослідів та експериментів у сучасних та провідних лабораторіях;

- можливість отримати допомогу та консультацію від провідних експертів та науковців у даній галузі [137].

В Україні технопарки умовно можна поділити на три категорії:

1) технопарки, що створені при вищих навчальних закладах, які не мають жодних пільг і будь-якої іншої підтримки з боку держави;

2) технопарки, які функціонують всередині спеціальних (вільних) економічних зон і відповідають вимогам законодавства про ВЕЗ;

3) технопарки, створені на базі великих наукових центрів чи при вищих навчальних закладах, які мають потужні наукові підрозділи та відповідають вимогам Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» [67].

Станом на 01.01.2019 р. в Україні законодавством закріплено функціонування 16 технопарків: "Напівпровідникові технології і матеріали, оптоелектроніка та сенсорна техніка" (м. Київ), "Інститут електрозварювання імені Є. О. Патона" (м. Київ), "Інститут монокристалів" (м. Харків), "Вуглемаш" (м. Донецьк), "Інститут технічної теплофізики" (м. Київ), "Київська політехніка" (м. Київ), "Інтелектуальні інформаційні технології" (м. Київ), "Укрінфотех" (м. Київ), "Агротехнопарк" (м. Київ), "Еко-Україна" (м. Донецьк), "Наукові і навчальні прилади" (м. Суми), "Текстиль" (м. Херсон), "Ресурси Донбасу" (м. Донецьк), "Український мікробіологічний центр синтезу та новітніх технологій" (УМБІЦЕНТ) (м. Одеса), "Яворів" (Львівська область), "Машинобудівні технології" (м. Дніпропетровськ).

10.2. Офшорні зони як різновид вільних економічних зон

Офшор (офшорна зона) (від англійського «off shore», що означає «поза берегом», «за межами країни») – спеціальний вид вільних економічних зон, що характеризується пільговим режимом оподаткування для нерезидентів (низькою або нульовою ставкою податку на прибуток та прибуткового податку), визначеним рівнем банківської або комерційної таємниці і мінімальними (або повною відсутністю) резервними вимогами центрального банку чи обмеженнями по конвертованості валюти.

Головна особливість офшорної зони полягає у тому, що залучений капітал має іноземне походження та дає змогу одержання прибутку як власникам залученого капіталу, так і державам, на території яких створено офшорну зону.

Створення офшорної зони на території країни має на меті досягнення економічних, соціальних та науково-технічних цілей (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Класифікація цілей створення офшорних зон для країни розташування [193]

Враховуючи наявність низки ознак класифікації, офшорні зони можливо згрупувати [168, 193]:

1) залежно від спеціалізації: банківські, трастові, страхові, інвестиційні;

2) залежно від податкового режиму:

- класичні офшорні зони (Панама, Багами) – законодавчо дозволено повністю звільнити офшорні компанії від оподаткування, вимоги до надання фінансової звітності мінімальні;

- зони низького оподаткування (Кіпр, Угорщина) – офшорні компанії користуються пільгами при оподаткуванні, фінансова звітність є обов'язковою умовою діяльності;

- інші зони (Великобританія) – враховуючи особливості законодавства окремих країн та за умови побудови грамотної фінансової політики компанії, величину сплачених податків можливо звести до мінімуму. Обов'язкові вимоги до бухгалтерської та фінансової звітності;

3) залежно від міжнародно-податкового статусу території:

- незалежні держави: Багамські острови, Кіпр, Сінгапур, Панама;

- держави, асоційовані з більш великими державами: Монако (Франція), Ліхтенштейн (Швейцарія), острови Кука і Ніуе (Нова Зеландія);

- суб'єкти федеративних держав: Штати Вайомінг, Флорида (США), кантони Цуг, Фрібург (Швейцарська конфедерація);

- території у складі/підпорядкуванні держав: Гонконг (Китай), Антильські острови (Нідерланди), Бермудські острови (Велика Британія);

4) залежно від рівня надійності:

- найбільш надійні (Гонконг, Люксембург, Сінгапур);

- середня надійність (Барбадос, Монако, Макао);

- найменш надійні (Домінікана, Ліван, Багами).

Особливості використання офшорних центрів для оптимізації оподаткування залежать від суб'єкта оподаткування, тобто мають свою специфіку для юридичних та фізичних осіб.

Зниження податкових зобов'язань, утворених шляхом отримання доходів фізичними особами, може відбуватись двома шляхами:

1) зміна місця проживання шляхом переселення в офшорний центр з метою несплати індивідуального прибуткового податку;

2) використання послуг компаній типу «поштова скринька» (ротаційна компанія).

Ротаційна компанія або передавальна компанія – особливий вид компаній, існування яких можливо лише в умовах офшорної зони, головне призначення якої полягає у фактичному переведенні коштів з однієї країни в іншу шляхом відображення зміни власника коштів. Засновником є особа, яка залишається на території з високим рівнем оподаткування, натомість її компанія засновується в офшорній зоні. Головна мета створення – мінімізація прибутку, який підлягає оподаткуванню. Сфери діяльності ротаційних компаній – послуги, консалтинг, розпорядження авторськими правами тощо.

Приклад використання ротаційної компанії для мінімізації оподаткованого прибутку фізичної особи – гонорар за роботу отримує не виконавець (фізична особа), а, представляючи її інтереси, ротаційна компанія [85].

Для мінімізації податкового навантаження юридичних осіб виділяють наступні способи використання офшорних зон:

- розподіл прибутку після оподаткування - використання холдингової компанії-посередника, розташованої в офшорному центрі, тобто холдингова компанія є посередником між материнською та дочірньою компаніями;

- переміщення джерела отримання доходу до того, як виникне податкове зобов'язання, шляхом створення «ланцюга» компаній, найбільший прибуток з яких отримує компанія, зареєстрована в офшорному центрі;

- мінімізація прибутку – прибуток, отриманий суб'єктом у країні з високими ставками оподаткування, свідомо зменшується за рахунок збільшення витрат шляхом виплат компаніям, які функціонують у офшорних центрах, за надання послуг;

- маніпуляція податковими угодами (шопінг податкових угод) – використання переваг податкових угод, укладених між двома країнами, резидентом третьої країни, по відношенню до якого не застосовується пільговий розподіл прибутку. Реалізація такого механізму можлива завдяки існуванню договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами.

Шопінг податкових угод може здійснюватися за допомогою двох методів:

- прямиий метод (direct-conduit method) полягає у використанні безподаткового режиму третьої держави;

- опосередкований метод (stepping-stone method) полягає у штучному заниженні доходів.

З метою підвищення прозорості роботи офшорних зон та зменшення зловживань щодо їх використання, світова практика оподаткування виділяє низку обмежувальних приписів щодо оподаткування офшорних операцій:

- система оподаткування дивідендів, які сплачує офшорна компанія, натомість звільнення від оподаткування у джерела доходу, якщо виплата відбувається компаніям, що не зареєстровані в офшорному центрі;

- система перекладання тягаря доказів – платник податків не має права вираховувати із своїх доходів ту частину прибутку, яка отримана ним при взаємодії з компаніями, зареєстрованими в офшорному центрі, натомість платник має право обґрунтувати

податковим органам, що угода не мала на меті ухилення від сплати податків;

- система приписів «підрозділу F²», розроблена в США – доходи корпорацій, які мають резиденцію в офшорних центрах, враховуються в доходах материнської компанії пропорційно розміру участі в капіталах дочірніх компаній.

В Україні Кабінетом Міністрів затверджується перелік офшорних зон, і у випадку, якщо платник податку мав контрагента з країною походження із вказаного та затвердженого переліку, такі операції підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу. Відповідно до розпорядження № 1079-р від 27.12.2018 р. таких країн у переліку налічується 38.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Розкрийте сутність вільної економічної зони.
2. Яким законом регламентується діяльність ВЕЗ в Україні?
3. Які види ВЕЗ в Україні можуть бути створені?
4. Розкрийте основні елементи спеціального правового режиму оподаткування ВЕЗ.
5. Розкрийте сутність ТПП та особливості території її створення.
6. Які основні відмінності та спільні риси між технопарком, інкубатором та індустріальним парком?
7. Які переваги мають учасники технопарків?
8. Які особливості офшорних зон?
9. Які цілі наслідує країна при створенні на своїй території офшорної зони?
10. У чому полягає сутність ротаційної компанії та мета її функціонування?
11. Які методи шопінгу податкових угод використовують суб'єкти господарювання?
12. У чому полягає сутність обмежувальних приписів щодо оподаткування офшорних операцій?

Тести

1. Регламентування діяльності ВЕЗ в Україні здійснює:

- а) Міністерство фінансів;
- б) Міністерство економічного розвитку і торгівлі;

- в) Агентство з питань спеціальних (вільних) економічних зон;
- г) місцеві ради

2. *Класифікація ВЕЗ залежно від функціональної ознаки **не** включає:*

- а) офшорні зони;
- б) технополіси;
- в) анклавні ВЕЗ

3. *З метою активізації розвитку депресивно відсталих територій держави створюють:*

- а) офшорні зони;
- б) технополіси;
- в) туристсько-рекреаційні зони;
- г) території пріоритетного розвитку

4. *До елементів спеціального правового режиму оподаткування ВЕЗ **не** відносять*

- а) спеціальне митне оподаткування;
- б) особливі правила податкового обліку доходів, витрат та прибутку в межах ВЕД;
- в) спеціальне оподаткування місцевими податками та зборами;
- г) впровадження специфічних податків лише на території ВЕЗ

5. *Перелік пріоритетних галузей економіки для ТПП в Україні затверджує:*

- а) Міністерство фінансів;
- б) Міністерство економічного розвитку і торгівлі;
- в) Агентство з питань спеціальних (вільних) економічних зон;
- г) Кабінет Міністрів

6. *Характерною особливістю, яка відрізняє технопарки від інших інноваційних утворень, є:*

- а) утворення при вищих навчальних закладах та науково-дослідних інститутах;
- б) допомога бізнес-ідеї на початкових етапах її створення та реалізації;
- в) утворення для підвищення ефективності роботи переважно промислових підприємств

7. До систем обмежуючих приписів щодо оподаткування офшорних операцій відносять:

- а) система приписів «підрозділу F²», система обміну інформацією, система ІВРМ;
- б) система перекладання тягаря доказів, система приписів «підрозділу F²», система оподаткування прибутку корпорацій;
- в) система перекладання тягаря доказів, система приписів «підрозділу F²», система оподаткування дивідендів;
- г) система приписів «підрозділу F²», система оподаткування дивідендів, система банківської та комерційної таємниці

8. Шопінг податкових угод - це:

- а) маніпуляція податковими угодами;
- б) розподіл прибутку після оподаткування;
- в) мінімізація прибутку;
- г) переміщення джерела отримання доходу до того, як виникне податкове зобов'язання

9. До економічних цілей створення офшорних зон відноситься:

- а) підвищення зайнятості населення;
- б) зростання валютних надходжень;
- в) запровадження новітніх технологій;
- г) підвищення прозорості ведення бізнесу

10. Залежно від спеціалізації, яких офшорних зон **не** існує:

- а) банківських;
- б) податкових;
- в) страхових;
- г) трастових

11. Перелік офшорних зон для проведення податкового моніторингу в Україні затверджує:

- а) Міністерство фінансів;
- б) Міністерство економічного розвитку і торгівлі;
- в) Агентство з питань спеціальних (вільних) економічних зон;
- г) Кабінет Міністрів

Розділ 11. УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Основні терміни і поняття: подвійне оподаткування, міжнародні податкові конвенції, угоди про уникнення подвійного оподаткування

11.1. Сутність подвійного оподаткування

Світові процеси глобалізації, які сприяють подальшому залученню держав у різні форми міжнародного економічного співробітництва, передбачають тісну взаємодію національних економік, їх взаємне проникнення і переплетіння. В сучасних умовах розширення інтеграційних процесів, інтернаціоналізації та інтенсифікації економіки значно розширилося коло проблем, які потребують вирішення на міжнародному рівні. Найбільш гостро це зачіпає податкову сферу, оскільки податки визначають розвиток міжнародної торгівлі, рух інвестицій, здійснення міжнародних зв'язків. Розширення міжнародного співробітництва неминуче породжує подвійність (багатовимірність) оподаткування.

Подвійне оподаткування виникає під час обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування чи окремого платника податків за один і той же проміжок часу.

Визначення поняття подвійного оподаткування формулюється, виходячи з норм про усунення (уникнення) подвійного оподаткування, що існують у національних законодавствах різних держав, а також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері усунення (уникнення) подвійного оподаткування.

У кожній державі при розробці системи податків існує два принципових підходи: або оподатковувати всі світові доходи своїх резидентів (принцип резидентності), або стягувати податки за місцем здійснення економічних операцій (принцип територіальності). Більшість держав користується і тим і іншим принципами одночасно. Цілком очевидно, що таке подвійне оподаткування знижує зацікавленість фізичних і юридичних осіб у здійсненні діяльності за межами своєї держави.

На практиці часто зустрічаються такі випадки виникнення подвійного оподаткування:

- особа є резидентом однієї держави, отримує дохід або має майно (капітал) в іншій, і обидві держави обкладають цей дохід або майно;
- кілька держав обкладають весь отриманий однією особою дохід;

- кілька держав обкладають отриманий в одній державі дохід особи, яка не є резидентом в жодній з цих держав.

Таким чином, як правило, подвійне оподаткування виникає стосовно доходу, майна і капіталу будь-якої особи й ґрунтується на визначенні резидентства. У кожній окремій угоді вказується, що розуміється під цим терміном, тому що в різних країнах він може трактуватися по-різному. Під резидентством може розумітися і місце отримання доходу, і місце знаходження головного офісу, і місце знаходження адміністративної ради, і місце податкової адреси платника, і основне місце проживання керівника і т. ін. Тому доцільним є визначення в угодах щодо усунення подвійного оподаткування поняття резидентства.

Так, згідно із законодавствам Данії, Італії, Норвегії, Іспанії, Португалії, Німеччини, Швеції для отримання фізичною особою статусу резидента необхідно проживання на національній території понад шести місяців у кожному календарному році.

Відносно юридичних осіб принцип резидентства в різних країнах теж трактується по-різному. Так, згідно з британським законодавством компанією-резидентом вважається будь-яке нормативне утворення, діяльність якого управляється і контролюється з Великобританії. Внутрішнє податкове право США поділяє юридичних осіб на місцеві та іноземні компанії. Місцева компанія визначається на основі принципу інкорпорації, відповідно до якого резидентом США вважається будь-яка корпоративна особа, утворена за законами одного зі штатів або за федеральними законами США. Аналогічні правила містяться також у законодавстві Швейцарії. Італія вважає своїми резидентами будь-які юридичні особи, які мають на її території зареєстрований центральний орган, місце фактичного управління або здійснюють основну діяльність у цій країні.

Поняття резидентства є основною концепцією оподаткування і в Україні. Визначення резидентства для юридичних та фізичних осіб міститься у ст. 14.1.213 ПКУ [146] і розкрито у параграфах 6.1 та 6.3 цього навчального посібника.

Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів підприємств і громадян та різняться рівнем розвитку і податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни.

Під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів. Воно можливе також за умови часткового накладання одного об'єкта на інший, причому це явище має місце як у межах національної системи податків і зборів, так і у різних податкових системах. Подвійне оподаткування виникає в рамках національної податкової системи з причин, які носять внутрішньо- та зовнішньоекономічний, а також політичний характер. Міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав.

До певних економічних передумов відносять:

- значне поширення міжнародної економічної діяльності;
- інвестування за кордоном;
- зростання ставок податку на доходи (прибуток) до такого рівня, що оподаткування стає перепоною для господарського обороту.

Класифікується подвійне оподаткування на зовнішнє та внутрішнє. Критерієм такої класифікації є підстави виникнення та способи запобігання подвійному оподаткуванню.

Зовнішнє або міжнародне подвійне оподаткування являє собою обкладання податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох державах за один і той же період. Як правило, кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і, як наслідок, виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Дане явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторговельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.

Внутрішнє подвійне оподаткування - подвійне оподаткування, коли один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Цей вид подвійного оподаткування виникає в рамках національної податкової системи.

Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на горизонтальне і вертикальне. Під останнім розуміють сплату однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця

ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів.

Горизонтальне подвійне оподаткування виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють у штаті, і отримані ними як у самому штаті, так і за його межами.

В Україні прикладом внутрішнього подвійного оподаткування може бути одночасне оподаткування юридичних осіб та їх акціонерів податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб.

Виділяють наступні форми подвійного оподаткування:

- подвійне економічне оподаткування;
- подвійне юридичне оподаткування.

Подвійне економічне оподаткування пов'язане зі справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази і являє собою ситуацію, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів.

Під *подвійним юридичним оподаткуванням* слід розуміти ситуацію, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період. У цій ситуації подвійне оподаткування є збільшенням податкового тиску на платника податку. Таким чином, слід зазначити, що юридичне подвійне оподаткування обумовлене проблемами національного законодавства, а економічне – недосконалістю міжнародного права.

Подвійне оподаткування носить негативний характер, оскільки впливає на збільшення податкового навантаження на платників податків. Слід зазначити, що збільшення податкового тиску негативно впливає на економічний розвиток держави. Тому перед кожною країною постає питання усунення подвійного оподаткування.

11.2. Організаційно-законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування

Проблема усунення подвійного оподаткування в більшості випадків вирішується прийняттям міжнародних угод. Перші форми взаємодії держав у сфері фінансів були відомі ще у 18 столітті. Угоди з питань адміністративної допомоги в оподаткуванні та обміну фіскальною інформацією були укладені між Бельгією та Францією (1843 р.) і між Бельгією і Голландією (1845 р.).

Надалі робота з усунення подвійного оподаткування набула широких масштабів під керівництвом Ліги Націй. У 1928 році була розроблена перша модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування, редакція якої оновлювалася в 1943 (Мехіко) і 1946 (Лондон) роках. Коли 25 лютого 1955 р. Рада ЄЕС прийняла свою першу рекомендацію щодо усунення подвійного оподаткування, між членами спільноти вже було укладено 70 таких угод [47, с. 64].

Міжнародні податкові конвенції - основні нормативні акти у галузі подвійного оподаткування. За своєю структурою вони дуже схожі і дотримуються моделі Типової податкової конвенції, розробленої Організацією економічного співтовариства та розвитку. У ній пропонуються основні принципи і технічні прийоми усунення подвійного оподаткування, в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь-який дохід, отриманий фірмою за кордоном, обкладається податковими органами «приймаючої» країни за місцем розташування та діяльності підприємства (у джерела). В даний час у світі діє понад 1000 міждержавних угод, що регулюють питання оподаткування.

У міжнародній практиці існують основні методи та способи усунення подвійного оподаткування, що являють собою основу механізму податкового регулювання.

В умовах сучасної економіки виділяють два основні *способи* усунення подвійного оподаткування:

- односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;
- багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Ці способи поєднуються, доповнюють один іншого, але не можуть бути взаємозамінними. Прийняття саме двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування на доходи і майно є на сьогодні оптимальним варіантом вирішення міжнародних податкових проблем.

Міжнародні конвенції (угоди, договори) з питань оподаткування можуть приймати різні форми. У першу групу потрапляють конвенції, в яких розглядаються в основному або виключно податкові питання. У другу - конвенції, які, хоча і розглядають в основному інші питання, але містять деякі додаткові податкові положення.

Конвенції, які регулюють питання оподаткування прибутку і капіталу, складають значну частку конвенцій і потрапляють в першу категорію. Також існують інші типи конвенцій, що розглядають в основному або виключно податкові питання. Прикладами таких конвенцій є:

- конвенції з уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на майно, спадщину та дарування;
- конвенції, які розглядають обмін податковою інформацією;
- конвенції, в яких розглядаються питання взаємної допомоги щодо справляння податків і з інших питань.

Основним призначенням всеосяжних двосторонніх податкових конвенцій є:

- усунення міжнародного подвійного оподаткування;
- запобігання ухиленню від сплати податків та уникненню оподаткування;
- розподіл податкових прав у ході переговорів сторін;
- забезпечення захисту вітчизняних суб'єктів господарювання, які проводять зовнішньоекономічні операції;
- створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій;
- запобігання податковій дискримінації.

Для пом'якшення (чи усунення) ефекту подвійного оподаткування використовуються такі *методи*:

- метод вирахування – дохід оподатковується в обох договірних країнах, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку;
- метод податкового кредиту - залік сплачених за кордоном податків у рахунок зменшення зобов'язань платника податків по сплаті податку в своїй країні;

- метод звільнення - виключення з оподаткованої бази доходів, отриманих за кордоном, та майна, яке перебуває за кордоном;
- метод податкової знижки – податок, сплачений за кордоном, розглядається як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.

Усунення подвійного оподаткування в межах національної системи податків і зборів можливе власними силами окремої самостійної держави. Підстави уникнення внутрішнього подвійного оподаткування закладені через систему принципів оподаткування в чинному законодавстві України.

Усунення зовнішнього подвійного оподаткування відмінно від внутрішнього. Воно може бути здійснено як власними зусиллями кожної держави, так і через об'єднання їхніх зусиль, шляхом укладання міжнародних договорів.

ПКУ встановлює, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів громадян України є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку - його отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Якщо такі доходи отримані в країні, з якою Україна уклала угоду про уникнення подвійного оподаткування, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном з одержаних там доходів. Він зобов'язаний вказати суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації.

Однак для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована дипломатичною установою України у відповідній країні [146, ст. 13]. При цьому слід також врахувати, що за нормами ПКУ сума заліку податку з іноземного доходу платника податку-резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподаткованого доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

Рівень розвитку сучасного міжнародного співробітництва свідчить, що велике значення набуває проблема врегулювання міжнародних відносин. Особливо актуальна ця проблема для країн, які намагаються залучити іноземні інвестиції. До цих країн, звичайно, належить і Україна. Згідно з положеннями статті 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [88]. Як показує практика нашої держави в сфері укладання угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами, в цьому напрямку зроблено вже чимало. Станом на 1 січня 2019 р. діє 71 міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування [100]. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України», наша країна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування з Іспанією, Малайзією та Японією, що діють до набуття чинності нових договорів [65].

Згідно до ст. 23 Рекомендацій ДПА «Щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» можливе усунення подвійного юридичного оподаткування. В цій статті розглядаються випадки юридичного подвійного оподаткування, де один і той же дохід однієї й тієї ж особи оподатковується більше ніж однією державою [163].

Уникнення подвійного оподаткування здійснюється шляхом розподілу права оподаткування між Договірною Державою, в якій знаходиться джерело доходу, з Договірною Державою, резидент якої є одержувачем доходів, а в деяких випадках - шляхом обмеження права оподаткування Договірною Державою джерела доходів. Це правило стосується таких доходів як дивіденди, відсотки і роялті.

Податкова угода має двоїсту природу. З одного боку, вона регулюється міжнародним правом, а з іншого, після її інкорпорації в національне податкове право, стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства. Відповідно до цього за юридичною силою міжнародні податкові угоди бувають двох видів:

1. Угоди, які мають більшу юридичну силу порівняно з національними податковими законами. Так, відповідно до чинного законодавства України, укладені і належним чином ратифіковані міжнародні договори України становлять невід'ємну частину національного законодавства України і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства.

2. Угоди, які мають рівну юридичну силу. Дана ситуація породжує багато суперечностей, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних за силою національних і міжнародних норм. У даному випадку, після затвердження міжнародного договору він перетворюється в акт, рівний національному, і за особливостями використання мало чим відрізняється від прийнятого національного закону.

При зіткненні національних і міжнародних податкових джерел за основу береться положення Віденської конвенції «Про право міжнародних договорів» (ст. 27), яке встановлює, що сторона не може посилається на положення свого внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного права [25]. Україна приєдналася до цієї конвенції з прийняттям відповідної постанови Верховної Ради України [153]. До переліку податків, на які поширюється Конвенція, відносяться податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Конвенція не поширюється на непрямі податки України - ПДВ і акциз.

Статтю 13 ПКУ передбачено загальні норми щодо усунення подвійного оподаткування, які поширюються лише на резидентів - платників податків [146]. Основним документом для реалізації резидентами свого права, наданого двосторонніми угодами, залишається Наказ ДПА України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [119].

Право на використання переваг відповідного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування надається відповідно до положень статті 103 ПКУ. Застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є фактичним отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки

податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента. Підставою для звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Для реалізації права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

При цьому ст. 161.5 ПКУ встановлено, що розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

Аналогічно для фізичних осіб ст. 170.11.4 ПКУ встановлено, що сума податку з іноземного доходу платника податку - резидента, сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до законодавства України.

У податкових конвенціях, укладених Україною, як правило, кожна з договірних держав вказує свій метод усунення подвійного оподаткування. Однак, якщо держави застосовують один і той же метод, це положення записується в одному загальному пункті.

При виникненні протиріч між правилами і положеннями міжнародної угоди і національним податковим законодавством, застосовуються правила і норми міжнародного договору [146, ст. 3]. Міжнародні угоди набувають чинності після виконання внутрішньодержавних процедур. Верховна Рада повинна ратифікувати підписану міжнародну угоду відповідним законом, після чого Міністерство закордонних справ направляє повідомлення (ноту) іншій стороні про те, що українська сторона виконала внутрішньодержавні процедури (тобто ратифікувала угоду) і чекає аналогічного

повідомлення. Тому що тільки після надходження ноти про ратифікацію (або затвердження - в кожній країні по-різному) від дружньої сторони міжнародна угода (договір, конвенція) набирає чинності.

Якщо за взаємною згодою між урядами двох держав суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності гарантується сприятливий податковий клімат, тоді обидві держави отримують вигоду: країна-експортер капіталу - у вигляді податків з доходів своїх резидентів, а країна-імпортер залучає іноземні інвестиції в національну економіку. Таким чином, в кінцевому підсумку міжнародні податкові угоди сприяють підвищенню міжнародної комерційної активності, збільшенню обороту капіталу між державами.

Однак існує проблема уникнення оподаткування з використанням угод про усунення подвійного оподаткування через розбіжності в тлумаченні положень цих угод [47, с. 71].

По-перше, багато положень і норм міжнародних угод мають загальний характер і недостатньо визначені. Це ускладнює їх реалізацію в конкретній ситуації. Крім того, ряд положень допускають нечіткість і неоднозначність визначень.

По-друге, при використанні міжнародних угод про усунення подвійного оподаткування тлумачення їх положень повинно здійснюватися відповідно до міжнародного права з урахуванням принципів національного права.

По-третє, хоча міжнародні угоди і є частиною внутрішнього законодавства України, судові органи України не можуть трактувати положення тільки в цілях відповідності з внутрішніми правилами тлумачення, так як це може суперечити міжнародним зобов'язанням України. Адже тлумачення положень міжнародних угод з питань уникнення подвійного оподаткування може стати вирішальним, якщо ці положення тлумачаться по-різному договірними державами. В результаті цього може виникнути ситуація, при якій не застосовується механізм уникнення подвійного оподаткування або оподаткування взагалі відсутнє.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. В чому полягає сутність подвійного оподаткування?
2. В чому полягають принципи резидентності та територіальності при побудові податкової системи?

3. Дайте визначення резидентства для юридичних та фізичних осіб України.
4. Назвіть причини виникнення міжнародного подвійного оподаткування.
5. Які існують види та форми подвійного оподаткування?
6. Що являє собою внутрішнє і зовнішнє подвійне оподаткування? Назвіть причини його виникнення.
7. Охарактеризуйте існуючі види міжнародних податкових конвенцій з усунення подвійного оподаткування.
8. Які існують способи та методи усунення подвійного оподаткування?
9. Яким чином в Україні здійснюється законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування?
10. З якими країнами Україна має міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування?
11. Які існують проблеми уникнення оподаткування з використанням угод про усунення подвійного оподаткування?

Тести

1. Подвійне оподаткування - це:

- а) обкладання окремого платника податків одним або двома податками одночасно за один і той же проміжок часу;
- б) обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу;
- в) обкладання податками майна або доходу окремого платника податків за певний проміжок часу

2. Резидент України – фізична особа, яка:

- а) отримує дохід на території України;
- б) яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- в) має місце постійного проживання в Україні

3. Резидент України – юридична особа, яка:

- а) утворена та провадить свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- б) одержує доходи на території України;
- в) одержує дохід за межами України

4. До економічних передумов виникнення міжнародного подвійного оподаткування відносять:

- а) розвиток національної податкової системи;
- б) поширення міжнародної економічної діяльності;
- в) інвестування за кордоном

5. Подвійне оподаткування класифікується на:

- а) міжнародне та зовнішнє;
- б) зовнішнє та внутрішнє;
- в) зовнішнє, внутрішнє та міжнародне

6. Виділяють наступні форми внутрішнього подвійного оподаткування:

- а) горизонтальне та вертикальне;
- б) зовнішнє та вертикальне;
- в) економічне та юридичне

7. Під подвійним юридичним оподаткуванням розуміють ситуацію, коли:

- а) з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів;
- б) один і той самий платник податків оподатковується по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період;
- в) один і той же дохід або власність потрапляють під податкову юрисдикцію більш ніж однієї країни

8. До методів усунення подвійного оподаткування належать:

- а) вирахування, податковий кредит, звільнення та метод податкової знижки;
- б) відрахування, звільнення та метод податкової знижки;
- в) оптимізація, вирахування, звільнення та метод податкової знижки

Розділ 12. ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Основні терміни і поняття: платник податків, податкова оптимізація, ухилення від сплати податків, відповідальність, штрафні санкції

12.1. Теоретичні аспекти податкової оптимізації та ухилення від сплати податків

З початком економічних перетворень в Україні та із підписанням нею договору про асоціацію з ЄС, з'явилася гостра потреба у законодавчому урегулюванні проблемних питань щодо визначення податкової оптимізації (мінімізації податків) та ухилення від сплати податків (рис. 12.1).



Рис. 12.1. Засоби зменшення податкових платежів

У податковому законодавстві немає визначення поняття «податкова оптимізація», однак на практиці його активно застосовують, коли йдеться про зменшення податкового навантаження.

Метою зменшення податкового тиску на платників податків є запровадження податкового планування, яке передбачає сукупність системних дій стратегічного характеру, спрямованих на максимальний облік можливостей оптимізації податкових платежів, не порушуючи чинного податкового законодавства.

Податкове планування відповідає стратегії розвитку підприємства і суспільства й позитивно впливає на налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами.

Податкова оптимізація – це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг і інших законних прийомів і способів.

Тобто, податкова оптимізація – це податкове планування платників податків, при якому податкові платежі зводяться до мінімуму на законних підставах, без порушення норм податкового та кримінального законодавства. Ці способи, з точки зору податкового законодавства, не допускають порушення законних інтересів державного чи місцевих бюджетів.

До категорії законного зменшення податків можна зарахувати лише ті способи, при яких економічний ефект досягається за допомогою кваліфікованої організації роботи. При цьому йдеться не про ухилення від податків, а про таку організацію роботи, при якій знижується необґрунтована переплата податків і не нараховуються пеня та штрафні санкції.

Основними способами оптимізації податків в Україні є:

- ✓ правильне формування облікової політики платника податків;
- ✓ вибір форми діяльності для застосування спеціальних режимів оподаткування;
- ✓ застосування відповідних форм договірних відношень з контрагентами;
- ✓ зміна строку сплати податків, розстрочка та відстрочка сплати платежів до бюджету;
- ✓ формування статутного капіталу;
- ✓ застосування фінансових інструментів та інших форм податкової оптимізації.

Так, у відповідності до Наказу Міністерства фінансів України № 635, підприємство має право самостійно визначати за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї [120]. В залежності від обраної облікової політики підприємства, а саме методів нарахування амортизації, методів вибуття виробничих запасів, способів формування резерву сумнівної заборгованості та ін., можна впливати на обсяги оподаткованого прибутку через один із елементів податку на прибуток – витрати.

Для податкової оптимізації на практиці широко застосовують спеціальні податкові режими. Зокрема, спрощену систему оподаткування.

Важливою складовою податкової оптимізації є застосування відповідних форм договірних відношень з контрагентами. Так,

застосування агентських угод у сфері торгівлі, транспортно-експедиторській діяльності, туристичній сфері дає можливість до складу доходів, що враховуються для визначення об'єкту оподаткування з податку на прибуток, включати виключно винагороду, а не дохід у розмірі договірної (контрактної) вартості.

Ще один приклад податкової оптимізації. Підприємство з метою мінімізації витрат, пов'язаних з найманням та оплатою праці персоналу, укладають зі своїми працівниками договори оренди автомобілів, комп'ютерів та іншого обладнання. Таким чином, підприємство скорочує витрати, пов'язані з виплатою «зарплатних» податків. Скоротити зазначені витрати можливо і за рахунок укладання з особою, що надає послуги підприємству, не трудового, а цивільно-правового договору. Такі схеми, в принципі, є правомірними. Єдиною метою їх проведення є зниження податкового навантаження на фонд оплати праці.

Для визначення меж податкової оптимізації в конкретних випадках важливий пріоритет господарської мети. Тобто, якщо реальна мета платника податків – здійснення підприємницької діяльності, спрямованої на отримання доходу незалежно від обраних методів її ведення, а не мінімізація оподаткування, то він діє відповідно до закону. Якщо ж усі дії платника податку спрямовані на зниження податкового навантаження і досягнення цієї мети не виправдане з погляду ведення бізнесу, не відповідає договірним відносинам, які склалися на підприємстві, звичаям ділового обороту, то такі дії платника податків можуть кваліфікуватися як уникнення або ухилення від сплати податків.

До засобів податкової оптимізації відносять метод заміни або розподілу відносин, який полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування. Наприклад, операція дарування фізичній особі матеріальних цінностей з метою оптимізації податку на доходи фізичних осіб замінюється на операцію надання благодійної допомоги фізичній особі. Оскільки не включається до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається, зокрема, резидентами-юридичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного згідно з абз. 1 ст. 169.4.1 ПКУ, встановленого на 1 січня такого року.

Поняття «податкова оптимізація» тісно пов'язане з поняттям «уникнення податків». Існують два способи уникнення податків: використання податкових пільг і податкових лазівок. Щодо лазівок, то вони або навмисно створюються – закладаються у проекти податкових законів розробниками, які лобіюють інтереси окремих платників та їх груп, чи вносяться під час голосування за дані законопроекти членами парламенту, або виникають внаслідок недосконалості податкового законодавства, передусім недостатньої регламентації процедурних питань. І той, і інший спосіб податкової оптимізації характерний для України, але найбільш розповсюдженим способом уникнення оподаткування є, без сумніву, пільги.

Податкова пільга – це передбачене податковим та 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 визначених підстав [146, ст. 30].

Право на застосування пільги виникає у платника податків з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування протягом усього строку її дії. Податкова пільга надається шляхом [146, ст. 30.9]: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору.

Якщо з уникненням від сплати податків можна боротись шляхом зменшення податкових пільг і лазівок, то проблема ухилення від оподаткування є найбільш гострою.

Ухилення від сплати податків є формою зменшення податкових зобов'язань, при якій платник податків умисно або необережно уникає сплати податків або зменшує розмір своїх податкових зобов'язань з порушенням чинного законодавства.

Головною причиною ухилення від сплати податків є вплив податків на доходи і витрати платників при недостатньому усвідомленні ними вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів. Разом з тим причини, що підштовхують платника податків до ухилення від їх сплати, можна кваліфікувати на моральні (морально-психологічні), політичні, економічні і техніко-юридичні.

Так, *моральні (морально-психологічні) причини* в основному криються у відсутності спільності й неупередженості податкового закону, що викликає у платників податків неповагу до нього й, як наслідок, тягне до його руйнування.

Політичні причини підштовхують платника податків до несплати податків тоді, коли податки починають використовуватися державою не тільки для покриття своїх видатків, тобто забезпечення свого функціонування, а ще й як інструмент соціальної та економічної політики. Це проявляється у тому, що держава підвищує податки на деякі галузі виробництва з метою зменшити питому вагу даних галузей економіки, й знижує податки для інших галузей, більш перспективних або слаборозвинених і більш корисних для їхнього найшвидшого розвитку. У такій ситуації підприємства тих галузей, податки для яких підвищені, намагаються ухилитися від сплати податків з метою збереження підприємства й галузі в цілому на колишньому рівні.

Економічні причини, що викликають прагнення платника податків ухилитися від сплати податків, можна розділити на два види:

- податки, які залежать від фінансового стану платника (збиток, банкрутство підприємства);
- причини, породжені загальною економічною кон'юктурою (економічні кризи в державі).

Техніко-юридичні причини викликані недосконалістю юридичної техніки податкового законодавства й криються в складності податкової системи, що перешкоджає ефективності податкового контролю й створює платникові податків можливості для уникнення сплати податків.

Ухилення від сплати податків стало своєрідним каналом нелегального збагачення та однією з причин зростання тіньового сектору економіки України.

Тіньова економіка (англ. Black economy, Ghost economy, Shadow economy) – це господарська діяльність, яка розвивається поза державним обліком та контролем, а тому не відображається в офіційній статистиці.

За розрахунками Мінекономрозвитку України, інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні (у % від обсягу офіційного ВВП) у 2010 р. становив 38 %, у 2015 р. – 40 %, у 2017 р. – 34 %, а за перше півріччя 2018 р. скоротився до 33 %. Разом з тим, Міжнародний валютний фонд оцінює рівень тіньової економіки України у 2018 р. у розмірі 45 % від ВВП країни.

Різні автори подають досить різноманітні дефініції тіньової економіки. У більшості зарубіжних джерел економіка, що знаходиться поза державним контролем – це підпільна (underground) економіка; синонімами цього терміну також є секретна (subterranean), прихована (hidden), сіра (gray), тіньова (shadow), таємна (clandestine), нелегальна (illegal), незарєстрована (unrecorded), друга (second), паралельна (parallel), чорна (black) економіка тощо.

Вітчизняні вчені – економісти, виділяють три сфери тіньової економіки, які використовуються для ухилення від сплати податків:

✓ *неофіційна економіка* – легальні види економічної діяльності, у рамках яких має місце не фіксоване офіційною статистикою виробництво товарів і послуг, приховування цієї діяльності від податків;

✓ *фіктивна економіка* – хабарництво, приписки, спекулятивні угоди й інші види шахрайства, зв'язані з одержанням і передачею грошей, що враховуються при обчисленні грошових зобов'язань по сплаті податків та зборів;

✓ *підпільна економіка* – усі заборонені законом види економічної діяльності, з яких не сплачуються податки та збори. Наприклад, заборонений в Україні гральний бізнес.

12.2. Способи ухилення від сплати податків в Україні

Способів, які призводять до уникнення сплати податків або їх зниження, дуже багато. У наукових публікаціях автори вказують на окремі способи ухилення від сплати податків (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

Способи ухилення від сплати податків та зборів

Автор	Види способів ухилення від сплати податків та зборів
М. Андру-щенко [2]	1) проведення псевдоекспортних операцій;
	2) штучне заниження вартості товарів з метою формування від'ємного значення ПДВ для подальшого відшкодування його з держбюджету;
	3) безтоварні операції
	1) повне приховування об'єкту оподаткування. Це є контрабандою – товар перетинає митний кордон України без сплати жодних податків, і факт перетинання кордону не фіксується у жодних митних документах;

<p>О. Лук'яненко [103]</p>	<p>2) часткове приховування об'єкту оподаткування: навмисне заниження обсягів товарів (робіт, послуг), вказаних у зовнішньоекономічному контракті, з метою зменшення суми податкових зобов'язань при сплаті імпортного мита; навмисне заниження митної (контрактної) вартості товарів (робіт, послуг), вказаної у зовнішньоекономічному контракті, з метою мінімізації сплати мита під час здійснення імпортних операцій, а також незаконне формування податкового кредиту з ПДВ. Також із цією метою широко використовуються бартерні схеми. Найчастіше такі способи використовують з метою мінімізувати податкові зобов'язання зі сплати ввізного та вивізного мита, акцизного податку із ввезених товарів та ПДВ із ввезених товарів (робіт, послуг);</p> <p>3) зміна об'єкту оподаткування:</p> <p>а) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за країною походження (наприклад, імпорт товарів походженням з країн СНД – окрім країн Балтії – проходить у режимі вільної торгівлі, тобто ввізне мито стягується за нульовою ставкою) шляхом використання підроблених сертифікатів країни походження товару. Особливість таких сертифікатів переміщення полягає в тому, що, на відміну від багатьох інших подібних документів, що засвідчують якість, відповідність нормам, проходження радіологічного, санітарного контролю, вони не є обов'язковим документом. Але статус походження з певної країни може надати товару значні пільги з оподаткування при перетинанні митного кордону України або тієї держави, з якою Україна підписала угоду про вільну торгівлю чи режим найбільшого сприяння;</p> <p>б) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за УКТ ЗЕД із метою обкладання його меншою ставкою ввізного мита, використання «товару прикриття»;</p> <p>в) використання давальницьких схем. Класифікація товару як давальницької сировини дозволяє звільнити його імпорт від сплати мита. Також існує схема ухилення від сплати податків шляхом вивезення продукції, виробленої з давальницької сировини, що набуває у результаті переробки українського походження, з наступним зворотнім ввезенням на митну територію без обкладання ввізним митом</p>
<p>Р. Ребізант [162]</p>	<p>1) транспортування товарів об'їзними шляхами із сусідніх держав - членів СНД;</p> <p>2) перерваний транзит: вантаж, що ввозиться в Україну нібито з метою транзиту, з країни не виїжджає;</p> <p>3) оформлення декларації на товар під іншою назвою;</p> <p>4) давальницькі схеми: звільнення від митних зборів і платежів давальницької сировини, що дозволяє безкоштовно провозити певні товари;</p>

	5) бартерні схеми, які застосовуються для зниження митної вартості як увезених, так і вивезених товарів;
	6) «інвалідні» схеми: користування митними пільгами, які мають неприбуткові організації (товариства інвалідів, ветеранів), для провезення товарів, що йдуть не за призначенням;
	7) використання технопарків, що мають пільги в разі виконання наукових розробок, для нецільових операцій
В. Дубровський [49]	1) податкові гавані або офшорні зони;
	2) порушення митних правил, незаконне виробництво та індустрія конвертаційних центрів;
	3) зловживання спрощеною системою оподаткування

Коротко зупинимось на окремих схемах ухилення від податків.

Великі фірми у всьому світі уникають сплати податків за допомогою податкових гаваней, і Україна – не виняток. Втім, через аномально високу концентрацію власності (згідно з останніми доступними оцінками 18 мільярдів володіють багатством в еквіваленті близько 40 % ВВП України) та «олігархічний» характер статків, Україна опинилася серед лідерів дослідження організації Global Financial Integrity «Незаконний вивіз капіталу», проведеного з використанням статистики світової торгівлі. Протягом 2005-2016 рр. відтік капіталу з України становив до 10 % ВВП. Ця цифра узгоджується з даними НБУ, за якими майже $\frac{3}{4}$ експортних контрактів України є «непрямими», тобто проходять через офшори.

Яскравим прикладом наслідків «непрямих» експортних контрактів є виведення валютної виручки через занижені ціни. Так, за даними експертів, у розрахунку на 1 тону кукурудзи кожен експортер вивів за кордон 10-20 \$, а з огляду на обсяги експорту за 6 років сума виведених з України капіталів сягає 1,2 млрд. дол. США (еквівалент 26 млрд. грн.). Так, якщо сума експорту пшениці, кукурудзи, сої, ріпаку та олії з 2012 по 2017 роки складала 65 млрд. дол. США – орієнтовна виведена за кордон валютна виручка становила 4,5 млрд. дол. США.

Ще одним із способів ухилення від сплати ПДВ та акцизного податку є операції з псевдоекспорту. Сутність так званого псевдоекспорту полягає в тому, що оформлюються контракти на експортну поставку будь-якої продукції. Проте, відправлений за контрактом товар не перетинає кордону, а реалізується на території України. Оформлені для експорту документи дають можливість не сплачувати ПДВ та акцизний податок.

Наприклад, проводячи моніторинг сумнівних фінансово-господарських угод, співробітники податкової міліції упередили здійснення багатомільйонної псевдоекспортної операції підприємством – власником мережі супермаркетів. Предметом незаконної оборудки став вантаж у вигляді близько 100 кілограмів технічного порошку із задекларованою вартістю понад 320 млн. грн., що використовується у нанотехнологіях і космічній галузі, котрий підприємці планували експортувати через харківське підприємство-комісіонера до однієї з країн далекогосхідного регіону. Зважаючи на те, що така специфічна продукція ніяк не відповідає основному виду діяльності підприємства-експортера, податківці вирішили перевірити автомобіль «Газель», яким вантаж транспортувався до аеропорту. Як з'ясувалось після проведення експертизи, підозри правоохоронців виявились цілком виправданими – замість високотехнологічної речовини підприємці намагались вивезти за межі митної території України звичайну сажу, прагнучи надалі за допомогою цієї операції безпідставно отримати з бюджету більше 60 млн. грн. у вигляді відшкодування ПДВ.

Втрати бюджету від ненадходження акцизного податку та ПДВ при незавершеному експорті особливо відчутні й масштабні при здійсненні операцій з такою високоліквідною продукцією як спирт етиловий, який у значних обсягах виробляється в Україні та експортується за її межі, а також є сировиною для виробництва алкогольних напоїв.

Розповсюдженим способом ухилення від сплати податків у сфері роздрібної торгівлі, надання побутових послуг населенню є торгівля через Інтернет-магазин. Наприклад, Інтернет-магазин здійснює торгівлю з використанням електронних грошей без відображення оприбуткування грошових коштів у податковому та бухгалтерському обліку (рис. 12.2).

Крім того, трапляються непоодинокі випадки чистої контрабанди, у тому числі нафтопродуктів, заниження митної вартості товару при перетині кордону тощо. Так, за оцінками експертів, щорічні втрати українського бюджету від контрабанди товарів становлять від 70 до 100 млрд. грн. Найбільш розповсюдженими схемами контрабанди є: оформлення вантажних автомобілів як порожніх, хоча насправді вони заповнені дорогим товаром; перетин кордону великою групою осіб (так звані «піджаки»), яка по частинах переносить партію товару в якості ручної поклажі; підміна документів на товар, що

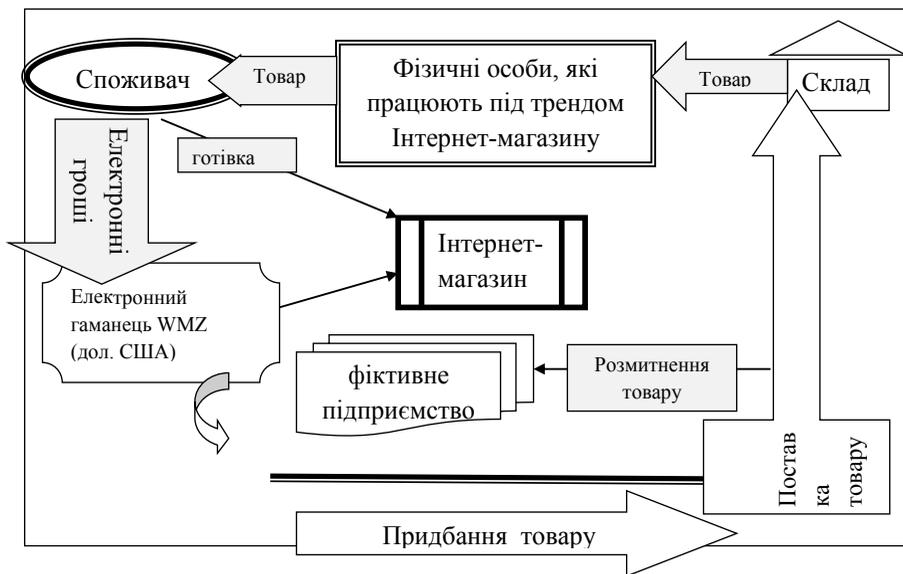


Рис. 12.2. Спосіб ухилення від сплати податків через Інтернет-магазин

робить його дешевше реальної вартості; використання так званого «шостого» методу розрахунку митної вартості, який є найменш визначеним і дозволяє приховувати «сірий» імпорт; використання офшорних компаній, коли через симуляцію порушень і подальше рішення суду нібито повертають товар, хоча насправді імпортують його; ввезення низькоякісного палива під виглядом «Євро-4». Крім того, використовують схему «чорного» імпорту нафтопродуктів, коли повний танкер заходить в нейтральні води, з українського берега до нього підпливають невеликі судна і розвантажують його, після чого танкер виявляється практично порожнім і проходить митне оформлення. Таким чином, відбувається ухилення від сплати мита і податків.

Ще одним способом ухилення від сплати податків є необґрунтоване використання бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Варто зазначити, що більшість схем, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, ґрунтуються на створенні ланцюга підприємств, останнє з яких не платить податки, та підприємств – «одноднівок». Такими визнаються ті організації, які

фактично не ведуть господарської діяльності, не платять податки або здають «нульову» звітність та є «підприємствами групи ризику».

До способів ухилення від сплати податку можна віднести спотворення об'єкта оподаткування через заниження вартості реалізованого товару, робіт та послуг або, наприклад, виплати заробітної плати в «конвертах» та використання праці громадян без належного оформлення трудових відносин.

Як відзначають аналітики податкової служби, під час перевірок на дотримання трудового законодавства порушення фіксувалися у 96% суб'єктів господарювання. Оскільки наймані працівники не завжди розуміють, що погоджуючись на такі умови праці вони позбавляють себе конституційного захисту сьогодні й можливості отримання достойної пенсії у майбутньому. Такі працівники є незахищеними від незаконного звільнення, не мають ніяких гарантій на безпечні та здорові умови праці, гарантованого права на відпочинок.

За даними експертів, сьогодні в Україні близько 45-50 % заробітної плати виплачується «у конвертах». Така ситуація призводить до значних негативних наслідків не тільки для бюджету держави, а й для самих працівників.

Способом ухилення від сплати податків є і укладання так званих фіктивних договорів, які насправді не виконувались. Наприклад, фірма уклала фіктивний договір підряду на будівництво виробничих об'єктів на своїй території. При проведенні на підприємстві виїзної податкової перевірки були представлені підтверджуючі документи: акт про виконані роботи, договір підряду, і, навіть, внутрішньофірмове листування. Однак, будівельною експертизою фактичне виконання будівельних робіт не підтвердилось. Крім того, в ході перевірки податківці перевірили журнал, в якому охорона на прохідній реєструє усіх відвідувачів, та виявили, що в журналі не знаходилось жодного запису, який міг би свідчити про те, що на території підприємства були присутні представники підрядчика. Цей факт дозволив податківцям довести, що мета угоди – завищення витрат. У результаті підприємство було оштрафовано і йому було донараховано податок на прибуток та податок на додану вартість.

Ще одним шляхом ухилення від сплати податків є конвертаційні центри. Конвертаційний центр є фактично мережею фіктивних підприємств, яка створюється для надання незаконних послуг щодо переведення готівкових коштів у безготівкову форму або їх переведення у вільноконвертовану валюту за певну плату. Тобто це

комерційна структура, яка в порушення чинного законодавства надає іншим суб'єктам господарювання незаконні послуги з метою одержання прибутку. Розмір «комісійних» визначається у відсотках у відношенні до грошової суми, з якою здійснюються операції. Таким чином, діяльність конвертаційного центру може мати ознаки як фіктивного підприємництва [90, ст. 205], так і легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом [90, ст. 209].

Найпоширенішими видами послуг, що надаються конвертаційними центрами, є: незаконне переведення безготівкових коштів у готівку; незаконне переведення готівкових коштів у безготівкові; документарне забезпечення бартерних або інших операцій, які не передбачають рух коштів на поточному рахунку тощо.

Діяльність конвертаційних центрів завдає державі максимальних збитків. Так, у 2014–2016 рр. підрозділи Державної фіскальної служби та Національної поліції України викрили понад 100 великих конвертаційних центрів.

Фіскальний ефект схем ухилення від сплати податків в Україні наведено у таблиці 12.2.

Таблиця 12.2

Умовні втрати доходів бюджету від окремих схем ухилення від сплати податків в Україні

Схема ухилення	Обіг (млрд. грн. на рік)	Умовні втрати доходів бюджету (млрд. грн. на рік)
1) офшорні схеми	260-320	50-65
2) конвертаційні центри	40-50	12-15
3) псевдоекспорт	50-60	10-12
4) «сірий імпорт», контрабанда	80-230	25-70
5) виведення прибутку через псевдопідприємництво фізичних осіб	15-16	до 2,5
6) договір з фізичною особою-підприємцем замість найму	10	2,5-5
7) нереальні господарські операції	18	1-1,5

Ухилення від сплати податків призводить не тільки до втрат бюджету, але й до порушень правил чесної конкуренції, росту корупції, недостатнього фінансування суспільного сектору господарства, відтоку капіталів за кордон тощо.

12.3. Методи визначення та класифікація податкових ризиків, пов'язаних із ухиленням від сплати податків

Можливість ухилення платників від сплати податків до бюджету створює податкові ризики для бюджету.

Податковий ризик – це теоретична ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно.

Для виявлення ризикових груп платників податків на практиці використовуються індикатори ризиків - певні критерії (ознаки), що вказують на наявність або можливість негативного перебігу подій (рис. 12.3).

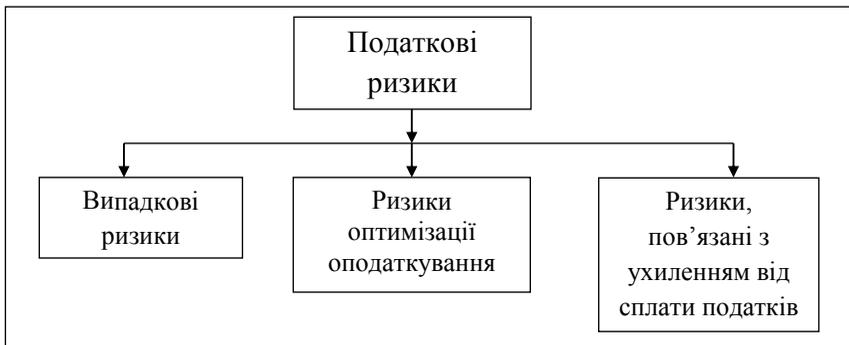


Рис. 12.3. Види податкових ризиків

Перша група – випадкові ризики, які можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути оподаткування та зумовлюються наступними факторами:

- необізнаності платника;
- невмисної помилки платника.

Друга група – ризики оптимізації оподаткування, які зумовлюються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків, уникаючи прямих

порушень норм чинного податкового та іншого законодавства, та зумовлюються факторами:

- недосконалості законодавчого забезпечення процесів адміністрування податків;

- недосконалості нормативного забезпечення процесів адміністрування податків.

Третя група – ризики ухилення від сплати податків, які визначаються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків або уникнути оподаткування шляхом порушення чи невиконання вимог чинного податкового та іншого законодавства.

Для визначення ризиків використовуються такі методи:

- ✓ метод історичного аналізу, що полягає у визначенні схожості ситуації, схеми або документу, по яких визначається ризик, з тими, що спостерігалися, використовувалися або готувалися раніше;

- ✓ метод аналогій, який базується на використанні досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або податковими органами інших країн в аналогічних (схожих) ситуаціях;

- ✓ аналітичний метод, який передбачає використання таких технологій як моделювання, аналіз за схемою «причина-наслідок» та інші;

- ✓ метод «зворотного аналізу», який полягає у вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування;

- ✓ індивідуальне опитування, тобто проведення опитувань, у тому числі анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики.

Відповідно до загальноприйнятої в ЄС практики, країни-члени Внутрішньо європейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) надають перевагу системі ризик-аналізу під час здійснення податкового контролю, що дозволяє проводити його з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. При цьому значна увага надається відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Це дає змогу знизити вірогідність застосування процедур податкового контролю до сумлінних платників та зменшити адміністративний тиск на суб'єктів підприємницької діяльності. Визначальним фактором підвищення

результативності податкового контролю є наявність ефективної системи відбору платників.

В практичній діяльності податкових органів при складанні план-графіку податкових перевірок платників податків здійснюється відбір платників податків за відповідними критеріями ризику (таблиця 12.3).

Таблиця 12.3

Перелік ризиків для відбору платників податків до плану-графіку перевірок

№	Назва ризику
	Критерії високої категорії ризику
1	Рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі по податку на прибуток
2	Рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі по ПДВ
3	Темпи зростання валових доходів підприємства не відповідають темпам зростання сплати податків
4	Податкова віддача менше 1 відсотка
5	Декларування від'ємного об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом 2 податкових періодів
6	Декларування залишку від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включено до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (26 рядок) у сумі > 100 тис. грн.
7	Платник згідно із Системою автоматизованого співставлення має розбіжності понад 100 тис. грн. зниження податкового зобов'язання
8	Платник згідно із Системою автоматизованого співставлення має розбіжності понад 100 тис. грн. завищення податкового кредиту
9	Наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів податкових органів щодо взаємовідносин з суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності, учасниками конвертаційних центрів, реєстрацію яких скасовано у судовому порядку та порушено кримінальне впровадження
10	Декларування платником податків значних оборотів операцій з цінними паперами без фактичного отримання позитивного результату (сума рядів додатку КЗ 1,2,3,4,5,6,7 <=0)
11	Декларування платником податків значних оборотів операцій з цінними паперами з отриманням незначного позитивного фінансового результату ПВ < 1 %
	Критерії середньої категорії ризику
12	Сума інших витрат перевищує 10 % суми скорегованих валових витрат
13	Обсяги операцій з пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 10 % суми скоригованих валових витрат

14	Обсяги податкових пільг з податку на прибуток перевищують 1 млн. грн.
15	Подання уточненого розрахунків податкової звітності з податку на прибуток у бік зменшення податкових зобов'язань
16	Сума відшкодованих з бюджету сум ПДВ перевищує сплату податку на прибуток
17	Одноразове декларування суми ПДВ до відшкодування у значних обсягах (більше 100 тис. грн.)
18	Коригування платником податків звітності з ПДВ в обсягах 10 і більше відсотків податкових зобов'язань
19	Коригування платником податків звітності з ПДВ в обсягах 10 і більше відсотків податкового кредиту
20	Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного періоду у зменшення суми податку понад 100 тис. грн.
21	Здійснення експортних операцій з товарами, невластивими основному виду діяльності підприємства („нетиповий” експорт)
22	Декларування ПДВ за звітний період з урахуванням податкових накладних, виписаних в іншому податковому періоді (понад 2 місяці)
23	Відхилення більше ніж на 10 % між задекларованим у декларації з ПДВ обсягом операцій на митній території України та задекларованим у декларації з податку на прибуток доходом від продажу товарів
24	Наявність взаємовідносин з суб'єктами господарювання, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками даного підприємства
25	Наявність інформації підрозділів податкової міліції про ухилення від оподаткування та/або несвоєчасне погашення податкового боргу
26	Наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження узагальнених матеріалів від Держфінмоніторингу
27	Наявність інформації підрозділів оподаткування юридичних осіб про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком, які видаються до отримання спирту етилового
28	Наявність систематичних порушень вимог законів України
29	Наявність у податкових органах інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій
	Критерії незначної категорії ризику
30	Сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10 % суми скорегованих валових витрат
31	Несвоєчасне нарахування та сплата ПДВ
32	Адреса масової реєстрації платників податків. Критерій 10 (адреса)
33	Здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах
34	Виплата доходів нерезидентам в офшорних зонах
35	Перевищення суми витрат над сумою продажу на 10 %

36	Значне відхилення виторгів від інших суб'єктів господарювання
37	Негативна динаміка виторгів, зменшення суми продажу
38	Перевищення граничного розміру річного обсягу розрахункових операцій з продажу товарів
39	Значна кількість і періодичність ремонтів реєстраторів розрахункових операцій
40	Значна кількість реєстраторів розрахункових операцій, які не використовуються
41	Збільшення податкового кредиту на 10 млн. грн. або у 2 рази у порівнянні з попереднім періодом
42	Збільшення податкового кредиту першого податкового періоду більше ніж на 50 % статутного фонду новоутвореного платника ПДВ
43	Повторна реєстрація суб'єкта господарювання платником ПДВ у разі анулювання свідоцтва платника ПДВ за ініціативою податкового органу

Впровадження ризикоорієнтованої системи податкового контролю є ефективним інструментом покращення й удосконалення податкового адміністрування й водночас зобов'язанням, взятим Україною в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) Україна – ЄС. Зокрема, один з пріоритетів діяльності податкових органів є просування у напрямку більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінці ризику, з метою покращення спроможності податкового адміністрування.

12.4. Фінансово-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків

Обов'язок сплачувати податки є конституційним. Стаття 67 Конституції України встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [88]. Натомість ухилення від сплати податків – це протиправні дії по зменшенню податкових зобов'язань, наслідками яких може бути передбачена адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність відповідно до ст. 111 ПКУ.

Згідно зі ст. 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення, провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання, або без одержання ліцензій на провадження певного виду господарської діяльності, або провадження таких видів діяльності з порушенням умов ліцензування,

а також без одержання дозволу, якщо його одержання передбачено законом (крім випадків застосування принципу мовчазної згоди), - тягне за собою накладення штрафу від 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ) (340 грн.) до 100 НМДГ (1700 грн.) із конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини та грошей, отриманих унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення, чи без неї [83].

Дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах, - тягнуть за собою накладення штрафу від 100 НМДГ (1700 грн.) до 500 НМДГ (8500 грн.) із конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини та грошей, отриманих унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення.

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПКУ фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом та іншими законами.

За приписами п. 115.1 ст. 115 ПКУ у разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо. Тобто, фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (рис. 12.4).

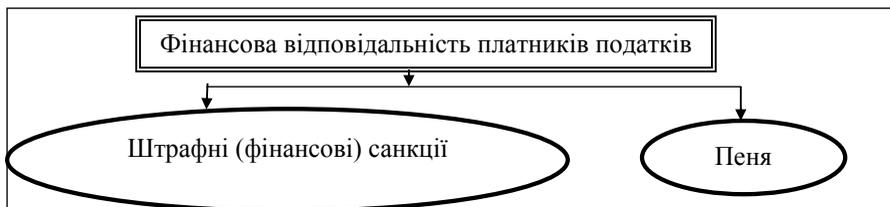


Рис. 12.4. Фінансова відповідальність за податкові правопорушення

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – це плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства

та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Що стосується штрафних (фінансових) санкцій за різні види податкових правопорушень, то їх перелік наведено у таблиці 12.4.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [146, ст. 14.1.162]. Нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати:

Таблиця 12.4

Штрафні (фінансові) санкції за порушення податкового законодавства станом на 01.01.2018 р.

Норма ПКУ	Порушення	Розмір штрафної санкції	
		у разі вчинення правопорушення вперше	у разі не усунення або повторного вчинення правопорушення протягом певного періоду, передбаченого ст. 123 Податкового кодексу України
1	2	3	4
п. 118.1 ст.118	Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій ст. 69 ПКУ строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків.	340 грн. за кожний випадок неподання або затримки	
п. 118.2 ст.118	Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби.	10 % суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 грн.	

п. 117.1 ст.171	Неподання у строки та у випадках, передбачених ПКУ, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності.	<ul style="list-style-type: none"> – на самозайнятих осіб у розмірі 170 грн.; – на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність – 510 грн. 	повторно протягом року: – на самозайнятих осіб – 340 грн., – на юридичних осіб – 1020 грн.
п. 118.3 ст.118	Неповідомлення фізичними особами – підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншій фінансовій установі при відкритті рахунку..	340 грн. за кожний випадок неповідомлення	
п. 119.1 ст.119	Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.	85 грн.	повторно протягом року: 170 грн.
п. 119.2 ст.119	Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку.	510 грн.	повторно протягом року: 1020 грн.

п. 119.3 ст.119	Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених п. 119.2 ПКУ.	170 грн.	
пп. 120.1.1 ст.120	Неподання платником податків – фізичною особою декларації чи включення до неї перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат, якщо такі дії платника призвели до зниження суми оподаткованого доходу.	25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом	
п. 120.2 ст.120	Невиконання платником податків вимог, передбачених абз. 2 п. 50.1 ПКУ, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності.	5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати) (при самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, передбачені ПКУ, не застосовуються (абз. 3 п.120.2. ПКУ)	
п. 122.1 ст.122	Несплата (неперерахування) платником податків - фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у визначені строки.	50 % від ставки податку	
п. 121.1 ст.121	Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПКУ строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю.	510 грн.	повторно протягом року: 1020 грн.

п. 123.1 ст.123	Якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми ПДВ платника податків на підставах, визначених пп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 ПКУ.	25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	повторно протягом 1095 днів: 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування
п. 123.2 ст.123	Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів, передбачених п. 123.1 ПКУ.	стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування	
п. 124.1 ст.124	Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу ДПС, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПКУ.	в розмірі вартості відчуженого майна.	
п. 126.1 ст. 126	Несплата узгодженої суми грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених ПКУ:		
	при затримці до 30 календарних днів включно	10 % погашеної суми податкового боргу	
	при затримці більше 30 календарних днів.	20 % погашеної суми податкового боргу	
п. 127.1 ст. 127	Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у т. ч. податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків.	25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	повторно протягом 1095 днів: 50 % суми податку, втретє та більше протягом 1095 днів: 75 % суми податку

- нарахування суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки або податкового зобов'язання, визначеного контролюючим органом у випадках, не пов'язаних з проведенням податкових перевірок, із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України (далі – НБУ), діючої на кожний такий день;

- суми грошового зобов'язання, визначеної платником податків (у податкових деклараціях, розрахунках, звітах, в тому числі в уточнюючих) або податковим агентом із розрахунку 100 відсотків річних облікової ставки НБУ, діючої на кожний такий день (після спливу 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання).

Крім того, за неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) передбачена адміністративна відповідальність згідно зі ст. 163 прим. 2 Кодексу України про адміністративні правопорушення [83].

З метою боротьби з тіньовими «конвертними» заробітними платами були збільшені штрафні санкції. Так, Постановою КМУ від 03.02.2016 р. № 55 [154] внесено зміни до Порядку накладення штрафів за порушення законодавства про зайнятість населення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2013 р. № 509 (далі – Порядок № 509) [152]. Встановлено, що Порядок № 509 визначає механізм накладення на суб'єктів господарювання та роботодавців штрафів за порушення законодавства про працю та зайнятість населення, передбачених частиною другою ст. 265 Кодексу законів про працю та частинами другою – сьомою ст. 53 Закону України «Про зайнятість населення» [58].

Штрафи можуть бути накладені на підставі:

– рішення суду про оформлення трудових відносин із працівником, який виконував роботу без укладення трудового договору, та встановлення періоду такої роботи чи роботи на умовах неповного робочого часу в разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві, в установі, організації;

– акта про виявлення під час перевірки суб'єкта господарювання або роботодавця ознак порушення законодавства про працю та/або зайнятість населення, складеного посадовою особою Держпраці чи її територіального органу, виконавчого органу міської ради міста

обласного значення та сільської, селищної, міської ради об'єднаної територіальної громади;

– акта документальної виїзної перевірки Державної податкової служби, її територіального органу, в ході якої виявлені порушення законодавства про працю.

Рішення щодо розгляду справи про накладення штрафу, як і раніше, уповноважена посадова особа приймає не пізніше ніж через 10 днів з дати складення акту перевірки.

Доцільно зазначити, що крім адміністративної відповідальності за порушення законодавства про працю, яку несли посадові особи, застосовуються фінансові санкції і до суб'єктів господарювання.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 6 грудня 2016 р. № 1774-VIII внесено зміни у ст. 265 Кодексу законів про працю України (КзППУ), відповідальність за порушення законодавства про працю [52]. Усі роботодавці, які використовують найману працю, несуть відповідальність у вигляді штрафів (таблиця 12.5).

Таблиця 12.5

Штрафні (фінансові) санкції за порушення трудового законодавства станом на 01.01.2019 р.

Суть порушення	Розмір штрафу	Примітка
Абзац 2 частини 2 ст. 265 КзППУ – фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи впродовж повного робочого часу, встановленого на підприємстві, та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків	30-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника щодо якого скоєно правопорушення	125 190 тис. грн.
Абзац 3 частини 2 ст. 265 КзППУ – порушення встановлених строків виплати заробітної плати, інших виплат, передбачених законодавством, більш як за 1	3-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення	12 519 тис. грн.

місяць, виплата їх не в повному обсязі		
Абзац 4 частини 2 ст. 265 КзППУ - недотримання мінімальних державних гарантій з оплати праці	у 10-кратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника	41 730 тис. грн.
Абзац 5 частини 2 ст. 265 КзППУ - недотримання встановлених законом гарантій і пільг працівникам, які залучаються до виконання обов'язків, передбачених законами України «Про військовий обов'язок і військову службу», «Про альтернативну (невійськову) службу»	у 10-кратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника щодо якого скоєно правопорушення	41 730 тис. грн.
Абзац 6 частини 2 ст. 265 КзППУ – недопущення до проведення перевірки з питань додержання законодавства про працю, створення перешкод у її проведенні	3-кратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення	12 519 тис. грн.
Абзац 7 частини 2 ст. 265 КзППУ – вчинення дій, передбачених абзацом шостим цієї частини, при проведенні перевірки з питань виявлення порушень, зазначених в абзаці другому цієї частини	у стократному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення	417 300 тис. грн.
Абзац 8 частини 2 ст. 265 КзППУ – порушення інших вимог трудового законодавства, крім передбачених абзацами другим – сьомим цієї частини	у розмірі мінімальної заробітної плати	4 173 тис. грн.

Статтю 53 Закону України «Про зайнятість населення» передбачена відповідальність за порушення законодавства про зайнятість населення, а саме [58]:

- у разі невиконання роботодавцем протягом року квоти для працевлаштування громадян, зазначених у частині першій статті 14 Закону України «Про зайнятість населення», з нього стягується штраф за кожен необґрунтовану відмову у працевлаштуванні таких осіб у межах відповідної квоти у двократному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої на момент виявлення порушення;

- у разі провадження суб'єктом господарювання діяльності з надання послуг з посередництва у працевлаштуванні за кордоном без отримання відповідної ліцензії або наймання працівників для подальшого виконання ними роботи в Україні в іншого роботодавця без отримання відповідного дозволу стягується штраф у двадцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої на момент виявлення порушення;

- у разі неподання або порушення порядку подання суб'єктом господарювання, який надає послуги з посередництва у працевлаштуванні, відповідно до цього Закону відомостей про працевлаштованих ним осіб стягується штраф у двократному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої на момент виявлення порушення.

Крім того, за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), ЄСВ та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування передбачена відповідальність статтею 212 Кримінального кодексу України [90].

Так, відповідно до частини першої зазначеної статті – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без утворення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у *значних розмірах*, - карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч НМДГ або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Згідно з частиною другою статті 212 Кримінального кодексу України, ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у *великих розмірах*, - караються штрафом від двох тисяч до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Частиною третьою передбачено, що діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до

бюджетів чи державних цільових фондів коштів в *особливо великих розмірах*, - караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Під *значним розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Під *великим розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Під *особливо великим розміром* коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

У 2019 році поріг кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків становить: 960,5 тис. грн. (ухилення у значному розмірі), 2 881,5 тис. грн. (великий розмір); 4 802,5 тис. грн. (особливо великий розмір).

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Що передбачає податкове планування?
2. Які вирізняють засоби зменшення податкових платежів?
3. Які способи можна зарахувати до категорії законного зменшення податкових платежів?
4. Наведіть приклад податкової оптимізації.
5. Назвіть види податкових лазівок.
6. Яким чином з метою оптимізації податкових платежів використовуються спеціальні податкові режими?
7. Дайте визначення поняттю «ухилення від сплати податків».
8. Які вирізняють причини ухилення від сплати податків?
9. Назвіть способи ухилення від сплати податків.
10. Охарактеризуйте схему ухилення від сплати податків через Інтернет-магазин.
11. Яка відповідальність передбачена за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання?

12. В якому розмірі накладаються штрафи відповідно до норм Кодексу про адміністративні правопорушення?

13. В якому вигляді застосовується фінансова відповідальність?

14. В якому розмірі стягуються штрафні санкції за неподання у строки документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби?

Тести

1. *Податкова оптимізація – це ...*

- а) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою незаконних прийомів і способів;
- б) збільшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків;
- в) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання всіх наданих законодавством пільг та інших законних прийомів і способів;
- г) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою всіх наданих законодавством пільг та інших незаконних прийомів і способів

2. *Назвіть засоби зменшення податкових платежів:*

- а) податкова оптимізація;
- б) податкова мінімізація;
- в) кримінальне ухилення від сплати податків;
- г) податкова максимізація

3. *Обрана підприємством податкова політика може впливати на обсяги оподаткованого прибутку:*

- а) шляхом вибору методів нарахування амортизації;
- б) шляхом вибору методів вибуття виробничих запасів;
- в) шляхом вибору способу розрахунків з найманими працівниками та контрагентами;
- г) шляхом вибору способів формування резерву сумнівної заборгованості

4. *Найбільш розповсюдженим способом податкової оптимізації є:*

- а) податкові пільги;

- б) податкові лазівки;
- в) фінансові махінації;
- г) фіктивні угоди

5. До податкових пільг відносять:

- а) податковий кредит;
- б) податкову знижку;
- в) податкове зменшення;
- г) податковий арбітраж

6. *Причини ухилення від сплати податків, пов'язані з прагненням держави використовувати податки не тільки для забезпечення свого функціонування, а ще і як інструмент соціальної й економічної політики, називаються:*

- а) техніко-юридичні;
- б) моральні;
- в) політичні;
- г) економічні

7. Один із способів ухилення від сплати податків пов'язаний з:

- а) не відображенням господарських операцій у обліку;
- б) застосуванням податкового кредиту;
- в) не оприбуткуванням готівки;
- г) зміщенням доходу

8. Відповідальність за ухилення від сплати податків передбачено:

- а) Податковим кодексом України;
- б) Бюджетним кодексом України;
- в) Кримінальним кодексом України;
- г) Господарським кодексом України

9. За порушення норм податкового законодавства передбачена відповідальність:

- а) кримінальна;
- б) фінансова;
- в) дисциплінарна;
- г) адміністративна

10. *За провадження господарської діяльності без одержання ліцензії передбачено ... відповідальність:*

- а) кримінальну;
- б) фінансову;
- в) дисциплінарну;
- г) адміністративну

11. *Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - це:*

- а) плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- б) плата, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства;
- в) сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки;
- г) сума коштів у вигляді відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи

12. *Пеня розраховується:*

- а) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу;
- б) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення його сплати;
- в) із розрахунку 100 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення його сплати;
- г) із розрахунку 100 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини)

13. За умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, передбачена ... відповідальність:

- а) кримінальна;
- б) фінансова;
- в) дисциплінарна;
- г) адміністративна

14. Діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, караються штрафом:

- а) від двох тисяч до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- б) позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- в) до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- г) від двох тисяч до п'яти тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до п'яти років

Розділ 13. ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Основні терміни і поняття: податкова система, ефективність податкової системи, показники ефективності, податкове навантаження, податковий тягар

13.1. Оцінка ефективності податкової системи

Важливою характеристикою податкової системи є її ефективність. Податкова система вважається ефективною, якщо держава отримує достатній обсяг податкових платежів до бюджету та створює максимальні умови для досягнення цілей і задач соціально-економічного розвитку країни при мінімальних витратах на податкове адміністрування.

Можна виділити зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на ефективність податкової системи.

Зовнішні чинники ефективності – це ті, які є зовнішніми відносно податкової системи, а *внутрішні* – це ті, які генеруються власне самою податковою системою [160, с. 173].

До зовнішніх чинників належать: макроекономічна стабільність в країні; розвиток продуктивних сил, структура економіки, загальна стратегія економічного розвитку країни, політична стабільність, інтелектуальний рівень громадян та ступінь їх довіри діючій владі, рівень міжнародної інтеграції, екологічна ситуація в країні, надзвичайні ситуації та ін.

Серед внутрішніх чинників можна виділити: стабільність та прозорість податкового законодавства, відповідність запроваджуваних змін в податковій системі загальній економічній стратегії держави, узгодженість діючих податкових інструментів, обґрунтована кількість та структура податкових органів, застосування нових технологій адміністрування податкових платежів, взаємовідносини платників податків з податковими органами.

Ефективна податкова система має базуватися на таких принципах, як економічна ефективність, соціальна направленість та простота адміністрування.

Принцип економічної ефективності полягає в тому, що діючі ставки податків та податкові пільги мають відповідати економічному розвитку країни. Цей принцип має враховувати вплив податкової

системи на розвиток підприємницької діяльності та інвестиційно-інноваційної активності підприємств.

Принцип соціальної направленості базується на тому, що податкова система повинна сприяти вирішенню соціальних проблем. З точки зору теорії у світі існує два підходи до оподаткування доходів: плоска та прогресивна шкала оподаткування. Плоска шкала оподаткування не відповідає принципу соціальної рівності, оскільки малозабезпечені та заможні верстви населення сплачують у бюджет однаковий відсоток свого доходу.

Принцип простоти адміністрування полягає в мінімізації витрат на сплату податку, легкість його нарахування, зменшення часу на його адміністрування, зручність тощо. Представники податкових органів повинні надавати допомогу платникам податків у вигляді безкоштовного консультиування щодо виконання ними зобов'язань перед державою.

Податкова система включає в собі такі складові елементи, як система оподаткування та система адміністрування. Тому, при оцінюванні ефективності податкової системи, необхідно визначити ефективність дії її складових.

Ефективність системи оподаткування можна оцінити за критеріями фіскальної та стратегічної ефективності (рис. 13.1).

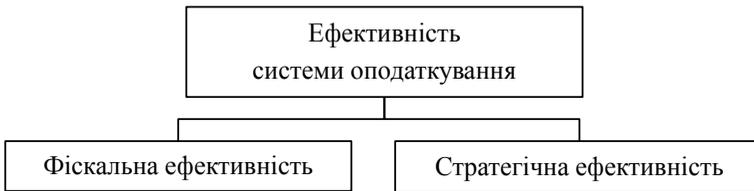


Рис. 13.1. Ефективність системи оподаткування

Фіскальна ефективність системи оподаткування - це отримання достатнього обсягу податкових платежів до бюджету країни при мінімальних витратах на підтримку процесу їх адміністрування.

Варто зазначити, що в різні проміжки часу фіскальна ефективність системи оподаткування може змінюватися під впливом зміни соціально-економічного стану країни. Наприклад, в час економічної кризи відбувається скорочення доходів платників податків, зменшення сукупного попиту та скорочення податкових надходжень відповідно, але при цьому витрати на адміністрування

податкових платежів залишаються, як правило, незмінними [160, с.173]. Це призведе до зниження фіскальної ефективності системи оподаткування.

При оцінюванні фіскальної ефективності системи оподаткування пропонується використовувати наступні показники:

1. Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень (Квпн), що визначається як відношення фактичного обсягу податкових надходжень (ПНф) до планового (ПНпл).

2. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень (Кеп), що визначається як відношення зміни обсягів податкових надходжень (Δ ПН) до зміни обсягів валового внутрішнього продукту (Δ ВВП) за відповідний період.

3. Рівень перерозподілу ВВП через податкові надходження (Пввп), який визначається як відношення обсягів податкових надходжень (ПН) до обсягів валового внутрішнього продукту.

4. Темпи зростання (зниження) податкових надходжень Зведеного бюджету (Тпн), що розраховуються як відношення обсягів податкових надходжень звітного року (ПНз) до обсягів податкових надходжень базисного року (ПНб).

5. Коефіцієнт покриття податками витратків бюджету (Кпвп), що визначається як відношення обсягів податкових надходжень до обсягів витрат Зведеного бюджету (В).

6. Коефіцієнт окупності податків (Коп), який розраховується як відношення обсягів податкових надходжень та витрат на адміністрування податків. Через складність визначення відповідних витрат рекомендується використовувати обсяги витратків на фінансування діяльності органів Державної податкової служби (Вдфс).

7. Коефіцієнт концентрації податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету (Ккп), що визначається як відношення обсягу податкових надходжень до обсягу загальних доходів Зведеного бюджету (Д).

Методика передбачає розрахунок наведених показників, які мають відповідати нормативному значенню (табл. 13.1), що свідчатиме про високу ефективність системи оподаткування.

Показники для оцінювання фіскальної ефективності системи оподаткування

Назва показника	Порядок розрахунку	Нормативне значення
1. Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень	$K_{впн} = ПНф / ПНпл$	≥ 1
2. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень	$K_{еп} = \Delta ПН / \Delta ВВП$	≥ 1
3. Рівень перерозподілу ВВП через податкові надходження	$П_{ввп} = ПН / ВВП * 100$	↑
4. Темпи зростання податкових надходжень Зведеного бюджету	$Т_{пн} = ПНз / ПНп * 100$	↑
5. Коефіцієнт покриття податками видатків бюджету	$K_{пвп} = ПН / В$	↑
6. Коефіцієнт окупності податків	$K_{оп} = ПН / Вдфс$	↑
7. Коефіцієнт концентрації податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету	$K_{кп} = ПН / Д$	↑

Стратегічна ефективність системи оподаткування визначає вплив діючої системи оподаткування на соціально-економічний стан країни. Тобто, характеризує здатність системи оподаткування сприяти вирішенню економічних та соціальних задач, що визначені стратегією економічного розвитку країни.

При визначенні стратегічної ефективності системи оподаткування необхідно враховувати її вплив на макроекономічну стабільність держави, розвиток реального сектору економіки та інвестиційно-інноваційний розвиток країни (рис. 13.2).

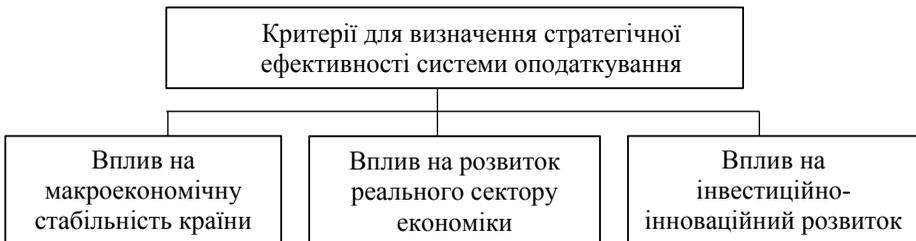


Рис. 13.2. Критерії оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування

Для оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування за критерієм впливу на макроекономічну стабільність в країні пропонується порівнювати зміни основних макроекономічних показників (рівень безробіття, рівень споживчих цін, реальний обсяг ВВП та рівень дефіциту бюджету) із змінами рівня податкового навантаження в країні (табл. 13.2).

Покращення цих показників, тобто їх відповідність нормативному значенню при незмінності або зниженні рівня податкового навантаження, буде свідчити про збільшення рівня стратегічної ефективності системи оподаткування щодо її впливу на макроекономічну стабільність в країні.

Таблиця 13.2

Показники для оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування за критерієм впливу на макроекономічну стабільність в країні

Назва показника	Порядок розрахунку	Нормативне значення
1. Рівень безробіття, %	За даними Державної служби статистики України	↓
2. Відношення дефіциту Державного бюджету до ВВП, %	Розраховується як відношення обсягу дефіциту бюджету до ВВП	↓
3. Рівень споживчих цін, %	За даними Державної служби статистики України	↓
4. Зміна реального ВВП, %	За даними Державної служби статистики України	↑
5. Податкове навантаження, %	Розраховується як відношення обсягу податкових надходжень та ЄСВ до ВВП	↓

Структурні диспропорції економіки є одним з факторів, що стримує економічне зростання в країні. Тому вплив системи оподаткування на структурні зміни в економіці та розвиток реального сектору є одним з критеріїв, за яким пропонується проводити оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування [14, с. 177]. У цьому сенсі важливим є дослідити, як змінювалася частка галузей реального сектору економіки в структурі ВВП та індекси основних макроекономічних показників, порівнюючи їх зі зміною податкового навантаження та обсягами наданих податкових пільг.

Варто зазначити, що стратегічна ефективність за цим критерієм визначається як відношення певного ефекту (обсягу ВВП, реалізованої промислової продукції, реалізованої продукції сільського господарства тощо) до витрат бюджету на функціонування діючої системи оподаткування. Оскільки такі витрати складно обрахувати, пропонується умовно брати суму видатків бюджету на функціонування органів Державної податкової служби (Вдпс) та обсягів наданих податкових пільг (ПП), як витрат бюджету у результаті недоотримання надходження податків у бюджет при їх застосуванні (табл. 13.3).

Таблиця 13.3

Показники для оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування за критерієм впливу на реальний сектор економіки

Назва показника	Порядок розрахунку	Нормативне значення
1. Відношення обсягу ВВП до витрат бюджету на функціонування діючої системи оподаткування	$\text{ВВП} / (\text{ПП} + \text{Вдпс}) * 100$	↑
2. Відношення обсягу реалізованої промислової продукції (V _{рп}) до витрат бюджету на функціонування діючої системи оподаткування	$\text{V}_{\text{рп}} / (\text{ПП} + \text{Вдпс}) * 100$	↑
3. Відношення обсягу реалізованої продукції сільського господарства (V _{рс}) до витрат бюджету на функціонування діючої системи оподаткування	$\text{V}_{\text{рс}} / (\text{ПП} + \text{Вдпс}) * 100$	↑
4. Питома вага виробництва основних галузей реального сектору економіки (ВВП _{ре}) у ВВП	$\text{ВВП}_{\text{ре}} / \text{ВВП} * 100$	↑
5. Індекси основних макроекономічних показників: ВВП, промислової продукції, капітальних інвестицій, сільськогосподарської продукції та ін. (до попереднього року)	за даними державної служби статистики України	↑

Оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування за критерієм впливу на інвестиційно-інноваційний розвиток в країні можна здійснювати за такими показниками: темпи зростання обсягів

капітальних інвестицій, темпи зростання обсягів інноваційної діяльності, коефіцієнт покриття обсягів капітальних інвестицій та обсягів реалізованої інноваційної продукції за рахунок наданих податкових пільг, зміна обсягу наданих податкових пільг та рівня податкового навантаження в порівнянні з цими показниками. Система оподаткування визначається ефективною за умови збільшення цих показників при стабільному рівні податкового навантаження або його зменшенні.

Ефективність податкового адміністрування - це ефект від діяльності податкових органів при певних витратах на підтримку процесу адміністрування.

Система податкового адміністрування передбачає врахування таких складових елементів: реєстрація та облік платників податків, обробка податкових декларацій, облік платежів, обслуговування платників податків, здійснення податкового контролю, податкове консультування та апеляції платників податків, адміністрування податкового боргу [192, с. 28].

Таким чином, при оцінюванні ефективності податкового адміністрування важливим є визначення ефективності діяльності податкових органів за цими складовими елементами.

Наприклад, показниками для оцінювання ефективності податкових органів щодо здійснення ними обліку платників податків є зміна часу постановки платника податків на облік, зміна кількості взятих на облік платників податків, підвищення зручності процедури взяття на облік для платників податків тощо [160, с. 177].

Можливими показниками для оцінювання ефективності діяльності податкових органів щодо обробки податкових декларацій є зміна кількості опрацьованих податкових декларацій, зміна часу на опрацювання одного документа податкової звітності, зменшення кількості паперової звітності взагалі, обсяг виявлених правопорушень при опрацюванні податкових декларацій тощо.

При обслуговуванні платників податків важливим є поліпшення зв'язку податкових органів з платником податків, збереження часу на подачу платником податкової звітності та сплату податків, а також інші складові.

При дослідженні питань подачі апеляції платниками податків важливо встановити кількість оскаржених податкових повідомлень-рішень, винесених органами Державної податкової служби та їх

зміну, загальний рівень оскарження рішень, винесених контролюючими органами тощо.

При визначенні ефективності адміністрування податкового боргу можна враховувати такі показники як темпи зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, відношення обсягу податкового боргу до ВВП та інші.

Ефективність податкового консультування як превентивної діяльності контролюючих органів з метою запобігання порушень платниками податкового законодавства можна оцінити, використовуючи такі показники: кількість листів, отриманих від платників податків; кількість консультацій, наданих за телефоном та на особистому прийомі; кількість звернень, отриманих електронною поштою; кількість відвідувань web-сайту ДПС; темпи зростання цих показників тощо.

Особливої уваги заслуговує оцінювання ефективності податкового контролю.

Так, для оцінювання ефективності податкового контролю пропонується використовувати такі показники:

1. Кількість перевірок, здійснених органами ДПС.
2. Кількість перевірок, за якими виявлено порушення.
3. Питома вага перевірок, що мають donaraxування в результаті виявлення порушення в загальній кількості перевірок.
4. Сума donaraxованого зобов'язання за результатами контрольно-перевірочної роботи.
5. Питома вага donaraxованих зобов'язань у загальній сумі податкових надходжень.
6. Показник результативності однієї перевірки, що визначається відношенням суми donaraxованого зобов'язання (Д) до кількості перевірок, здійснених органами ДПС (Кп).
7. Коефіцієнт своєчасності надходжень платежів у бюджет як відношення обсягу податкових надходжень, сплачених своєчасно (ПНсв), до суми нарахованого податкового зобов'язання (ПЗнарах).
8. Загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю як відношення фактичного надходження donaraxованих сум (Дф) до суми donaraxування в результаті контролю (Д).

В таблиці 13.4 наведено нормативні значення зазначених показників, дотримання яких свідчатиме про ефективність податкового контролю.

Показники оцінювання ефективності податкового контролю

Назва показника	Порядок розрахунку	Нормативне значення
1. Кількість перевірок, здійснених органами ДПС (Кп), шт.	за даними ДПС	↑
2. Кількість перевірок, за якими виявлено порушення (Кпп), шт.	за даними ДПС	↑
3. Питома вага перевірок, що мають донарахування в результаті виявлення порушення (Кпп), у загальній кількості перевірок (Кп), %	$K_{пп} / K_{п} * 100$	↑
4. Донараховано зобов'язань за результатами контрольно-перевірочної роботи (Д), грн.	за даними ДПС	↑
5. Питома вага донарахованих зобов'язань (Д) у загальній сумі податкових надходжень (ПН), %	$D / ПН$	↑
6. Показник результативності однієї перевірки	$D / K_{п}$	↑
7. Коефіцієнт своєчасності надходжень платежів у бюджет	$ПН_{св} / ПЗ_{нарах}$	≥ 1
8. Загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю	$K_{епк} = D_{ф} / D$	$= 1$

Зазначена методика дозволить здійснити комплексне оцінювання ефективності податкової системи за окремими її складовими, враховуючи специфіку кожної окремої її складової: системи оподаткування та системи адміністрування.

13.2. Податкове навантаження

Важливою характеристикою податкової системи держави є рівень податкового навантаження на платників податків та економіку країни в цілому.

Для відображення впливу податкової системи на економічну діяльність платників податків та стан економіки країни в цілому використовують різні поняття: «податкове навантаження»,

«податковий тягар», «податковий тиск», «податковий прес» і т. ін. Ватро зазначити, що всі ці поняття є синонімами, тому, характеризуючи вплив податків на економіку країни, можна використовувати будь-яке з них.

Податкове навантаження (тягар) – це фінансовий індикатор, що характеризує обсяги податкових вилучень, які впливають на економіку в цілому та на окремих її платників.

Податкове навантаження визначають як на рівні держави, так і на рівні окремих платників податків [11, с. 75]. З макроекономічної точки зору, особливу увагу представляє визначення податкового навантаження на рівні держави.

Сутність податкового навантаження держави розглядається з двох сторін: якісної та кількісної [173, с. 4-5; 78, с. 78].

Якісна характеристика податкового навантаження проявляється в його визначенні як показнику, що вказує на ефект від впливу податків та прирівняних до них платежів на соціально-економічне становище в країні, тобто визначає рівень ефективності втручання держави через податкову систему.

При визначенні якісної сторони податкового навантаження можна виділити декілька точок зору з приводу цього:

1) Податкове навантаження розглядається як показник, що вказує на ефект від впливу податків (або ефективність рівня втручання держави) на економіку країни та окремих платників. Тобто податкове навантаження - це ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямків їх використання [106, с. 334].

2) Податкове навантаження розглядається як форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати податків. Таке визначення відображає саме внутрішню сутність поняття. Адже сплачуючи податки до держави, платники отримують через механізм державних витрат суспільні блага. Податкове навантаження визначає, скільки коштують ці суспільні блага для платників податків.

Кількісна сторона податкового навантаження проявляється в тому, що завдяки ньому можна визначити рівень розподілу та перерозподілу ВВП у країні через податкові важелі.

Взагалі, податкове навантаження може розраховуватися різними методами, а саме: через визначення податкових коефіцієнтів, номінальних податкових ставок та з використанням середніх ефективних податкових ставок [177].

Податковий коефіцієнт є відношенням розміру податкових вилучень до первісного фінансового потоку, що передувало процесу вилучення. Зміна коефіцієнта буде перебувати в діапазоні від 0 (податкові вилучення відсутні) до 1 (весь вхідний потік вилучається в якості податку).

Номінальна ставка - встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподатковування.

Ефективна ставка - співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку. Цей показник характеризує фактичний рівень оподатковування, тобто показує реальну ставку оподаткування, якою оподатковується об'єкт. Це пов'язано з тим, що при розрахунку ефективної ставки податку враховуються особливості діючої системи оподаткування, а саме наявність прогресивної шкали ставок, податкової знижки, податкових вирахувань та інші особливості.

При визначенні податкового навантаження на макrorівні за методом податкових коефіцієнтів використовуються такі варіанти його розрахунку [15, с. 113-114]:

1) враховується частина ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету.

Податкове навантаження на рівні держави (ПН) розраховується за такою формулою:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ФПН}}{\text{ВВП}} * 100 \%, \quad (13.1)$$

де ФПН – фактичні податкові надходження;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Однак такий розрахунок значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників.

2) враховується частина ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів.

Тобто, податкове навантаження на рівні держави слід розраховувати за такою формулою:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ФПН} + \text{ВПФ}}{\text{ВВП}} * 100 \%, \quad (13.2)$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Така методика розрахунку податкового навантаження є більш вдалою та вже відображає реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів.

3) враховується не лише податкові надходження та внески до цільових фондів, а й інші складові (транзакційні витрати, витрати на утримання податкових органів, суми недоїмки, передплати та інші).

У країнах Європейського Союзу використовують ефективну ставку для розрахунку податкового навантаження на фактори виробництва (працю, землю та капітал) і споживання. В Україні через відсутність офіційно визначеної класифікації податків за ознакою функціонального розподілу прибутку розрахунок такого показника ускладнюється.

Однак, можна визначити податковий тягар по окремим податкам, використовуючи ефективну ставку податку та коефіцієнт продуктивності податку, що розраховується як відношення ефективної ставки до стандартної ставки.

Так, ефективна ставка податку на прибуток (ЕСпп) визначається за формулою:

$$\text{ЕСпп} = \frac{\text{ПП}}{\text{ФР}} * 100 \%, \quad (13.3)$$

де ПП – загальна сума сплаченого податку на прибуток;
ФР – фінансовий результат прибуткових підприємств.

Ефективна ставка податку на додану вартість (ЕС_{пдв}) розраховується за формулою:

$$\text{ЕСпдв} = \frac{\text{ПДВ}}{\text{КСВ}} * 100 \%, \quad (13.4)$$

де ПДВ – загальна сума сплаченого податку на додану вартість;
КСВ – сума кінцевих споживчих витрат домогосподарств.

Ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб (ЕС_{пдфо}) розраховується за формулою:

$$E_{\text{Спдфо}} = \frac{\text{ПДФО}}{\text{ОДФО}} * 100 \% , \quad (13.5)$$

де ПДФО – загальна сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб;

ОДФО – сума оподатковуваних доходів фізичних осіб.

На мікрорівні застосування показника податкового навантаження на підприємство (юридичну особу) набуло широкого вжитку. Сплачені податки реально впливають на фінансовий стан підприємства як окремих суб'єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти і обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку в розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працівникам тощо.

Тобто податковий тягар на підприємстві - це загальна сума податків по відношенню до доходу, з якого вони сплачуються підприємством, а також рівень економічних обмежень, що створюються через таку сплату і відволікання ресурсів від інших можливих напрямів їх використання.

Важливість показника податкового навантаження на рівні окремого підприємства відіграє одну із найголовніших ролей в економіці підприємства з таких причин:

– показник податкового навантаження застосовується податковими органами для протидії ухиленню від оподаткування та застосування схем мінімізації сплати податків, запобігання та виявлення інших правопорушень, які належать до компетенції податкової служби;

– податкове навантаження використовується для прийняття рішення відносно вибору організаційно-правової форми господарської діяльності;

– показник податкового навантаження є основним інструментом системи управління оподаткуванням конкретного підприємства в контексті податкового менеджменту;

– податкове навантаження дозволяє аналізувати варіанти вибору оподаткування в розрізі основної та спрощеної системи для підприємств.

При характеристиці податкового навантаження на підприємстві можна використовувати наступні показники:

1) частка податкових виплат підприємства (Π_2) в загальній сумі прибутку:

$$\Pi_2 = \frac{\text{ПВ}}{\text{БП}} \times 100\%, \quad (13.6)$$

де ПВ – податкові виплати підприємства;

БП – прибуток підприємства.

2) частка податкових виплат підприємства (Π_3) в об'ємі реалізації:

$$\Pi_3 = \frac{\text{ПВ}}{O_p} \times 100\%, \quad (13.7)$$

де O_p – об'єм реалізації підприємства.

3) визначення податкового навантаження по відношенню до доданої вартості:

$$\text{ПН}_{\text{дв}} = \frac{\text{ПВ}}{\text{ДВ}} \times 100\%, \quad (13.8)$$

де ДВ – додана вартість (дохід за мінусом амортизації та вартості товарів, робіт та послуг, повністю використаних у процесі виробництва).

Даний метод розрахунку дозволяє визначити, яка частина доданої вартості переходить у податки, а також враховує частку матеріальних витрат, амортизації, трудовитрат у доданій вартості підприємства.

Варто зазначити, що наведені вище показники показують скоріше рівень оподаткування, що констатує фактичний рівень перерозподілу доходу платників через податкову систему, аніж реальний рівень податкового тиску.

Крім того, при розрахунку податкового навантаження на рівні підприємства необхідно враховувати дію ефекту перекладання податкового тягаря з продавців на покупців (споживачів) товарів. Так, не дивлячись на те, що юридичні особи є законодавчо визначеними платниками більшості податків, реальними платниками є фізичні особи (споживачі їх продукції) через включення продавцями до ціни товарів значної частини своїх податкових витрат та перекладання таким чином свого податкового навантаження на них.

Тому доцільним є також визначитися з рівнем податкового тягара на фізичні особи. Враховуючи те, що податкове навантаження є ефектом впливу податків на окремих платників та економіку в цілому, дослідимо ефекти впливу оподаткування на платників, що пов'язані із погіршенням їх добробуту в наслідок сплати ними податків.

Так, податковий тягар для фізичних осіб пов'язаний із існуванням ефекту доходів та ефекту заміщення.

Ефект доходів пов'язаний із тим, що в наслідок сплати податків у фізичних осіб залишається менший реальний дохід та, відповідно, скорочується споживання ними ринкових благ. Ефект доходів призводить до втрати добробуту фізичної особи, тобто до виникнення податкового тягара в тому разі, коли сума сплачених податків не компенсується споживанням суспільних благ, наданих йому державою.

Ефект заміщення пов'язаний з тим, що внаслідок збільшення податків фізична особа заміщує оподатковані товари іншими товарами, які не оподатковуються або оподатковуються за зниженою ставкою, що призводить до зміни структури його споживання. Ефект заміщення, що призводить до зменшення добробуту платників податків, називають *надлишковим податковим тягарем*.

Таким чином, податковий тягар – це погіршення добробуту платника податків через оподаткування, що пов'язано із дією ефекту доходу та ефекту заміщення. Тобто визначення податкового тягара не можна зводити лише до розрахункового показника, бо необхідно також враховувати вплив оподаткування на добробут платників податків.

Досліджуючи податковий тиск на економіку та суспільство в цілому, варто враховувати такі ефекти як:

- ефект доходу, пов'язаний із зменшенням виробництва та споживання приватних благ, який не компенсується збільшенням виробництва та споживанням суспільних благ через неефективне використання державою отриманих податків;

- ефект зниження загальної економічної ефективності внаслідок зменшення виробництва та споживання оподатковуваних товарів нижче оптимального рівня;

- ефект зменшення справедливості розподілу суспільного багатства через вплив оподаткування.

Для визначення впливу оподаткування на рівномірність (справедливість) розподілу доходів в економіці використовують криву Лоренца та коефіцієнт Джині.

На рис. 13.3 представлено графік, який відображає рівень розподілу доходів в економіці. Варто зазначити, що на цьому графіку накопичувальна частка населення упорядкована наростаючим підсумком до їх доходу, тобто від самої бідної до більш багатой верстви населення.

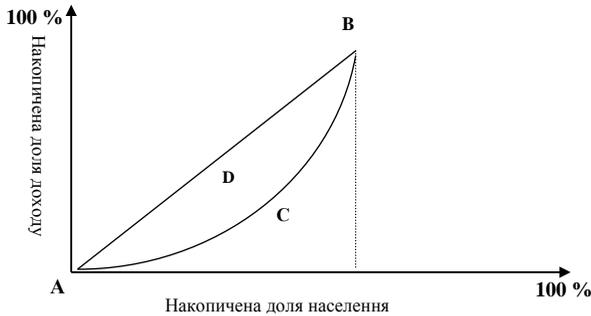


Рис. 13.3. Крива Лоренца

На графіку лінія АВ – лінія теоретично можливого рівня рівномірного розподілу доходів населення (абсолютної рівності); крива, що з'єднує точки А і В – крива Лоренца, яка вказує на відхилення від рівня абсолютної рівності, тобто на ступінь нерівності розподілу доходів між різними верствами населення.

Чим більше відхилення кривої Лоренца від лінії абсолютної рівності (чим більше її вигин), тим більше ступінь нерівності в розподілі доходу в економіці.

Кількісним відображенням кривої Лоренца, що вказує ступінь існуючої нерівності, є коефіцієнт Джині, який визначається за формулою:

$$\text{Коефіцієнт Джині} = \frac{\text{Площа } D}{\text{Площа } D + \text{Площа } C} \quad (13.9)$$

Коефіцієнт Джині має діапазон значення від 0 до 1. Чим менше значення коефіцієнту, тим менший ступінь нерівності в розподілі доходів в економіці, тобто тим більш наближеним є фактично існуючий розподіл доходів до гіпотетичного рівня абсолютної рівності. Наприклад, при значенні коефіцієнта на рівні нуля – маємо

рівень абсолютної рівності в розподілі доходів; при значенні коефіцієнта на рівні одиниці – маємо рівень абсолютної нерівності в розподілі доходів між різними верствами населення.

Таким чином, криву Лоренца та коефіцієнт Джині можна використовувати для визначення зміни справедливості розподілу суспільного багатства під впливом різних факторів, у тому числі системи оподаткування. Якщо зміни в системі оподаткування призводять до збільшення рівня нерівності в розподілі доходів населення, то це свідчить про збільшення податкового тягаря на економіку та суспільство в цілому.

Потрібно враховувати, що надмірний податковий тягар є негативним чинником державної податкової політики, який гнітить та не дає можливості нормально функціонувати підприємствам, впливає на розвиток національної економіки, стримує ділову активність суб'єктів господарювання, уповільнює зростання валового внутрішнього продукту та є однією з причин виникнення таких кризових явищ у суспільстві, як соціальна напруженість та загальне погіршення фінансового стану держави. В свою чергу надмірно низький рівень податкового навантаження не дозволяє державі повною мірою виконувати свої функції по забезпеченню економічних агентів необхідними суспільними благами.

Під оптимальним рівнем податкового навантаження слід розуміти рівень, при якому платники податків, відносно безболісно для своїх фінансів, згодні платити встановлені державою податкові платежі по встановленим податкам, одержуючи від держави адекватну кількість і якість суспільних благ. Оптимальний рівень податкового навантаження створює умови для ефективного сполучення суспільних, державних та особистих інтересів у сфері податкових відносин та сприятиме зростанню доходів як держави, так і платників податків на тлі загального економічного зростання.

13.3. Проблеми податкової системи України

Головною потребою сучасності є забезпечення збалансованого та стійкого розвитку всіх сфер суспільства, гармонізація інтересів різних верств населення, побудова міцної економічної основи для інтеграції України у світовий економічний простір. Важливе значення у цьому процесі відводиться реформуванню податкової системи, яка

не лише має забезпечувати державу необхідними фінансовими ресурсами, а й сприяти вирішенню першочергових потреб економіки. На сьогодні податкова система України має низку проблем, що потребують негайного вирішення.

Серед проблем податкової системи можна виокремити проблеми системи оподаткування та проблеми системи адміністрування.

До проблем системи оподаткування можна віднести:

- загальні проблеми системи оподаткування, що пов'язані із функціонуванням системи та її внутрішніми характеристиками;
- проблеми, пов'язані із стягненням окремих податкових платежів.

До загальних проблем системи оподаткування можна віднести наступне:

1. Нестабільність законодавства у сфері оподаткування. Непередбачуваність та змінність системи оподаткування спричиняють значні податкові ризики для окремих платників податків та обмежують їх можливості щодо середньо- та довгострокового планування. Так, за час дії Податкового кодексу України, в ньому було здійснено більше 100 змін та доповнень.

Відповідно до ПКУ, податкове законодавство України має ґрунтуватися на певних принципах, серед яких є принцип стабільності. Цей принцип встановлює, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Крім того, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [146]. Нажаль, діюча практика запровадження податкових змін України свідчить про недотримання цього принципу в повній мірі. Встановлення мораторію на зміну законодавства у сфері оподаткування на певний строк могло б вирішити зазначену проблему.

2. Проблема нерівномірного податкового навантаження та нераціональності податкових пільг. Так, в Україні податкове навантаження на різні за величиною підприємства й окремі галузі економіки є нерівномірним. Крім того, діюча система податкових пільг та порядок їх отримання залишають можливості для ухилення від сплати податків, і не відбувається стимулювання інноваційної діяльності та енергоефективності. Як наслідок, найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених

податкових пільг. Тому негайного перегляду потребує система податкових пільг, що діє в Україні.

3. Фіскальна спрямованість більшості податків та зборів, що стягуються в Україні, та недостатня реалізація інших функцій податків. Так, більшість змін та нововведень у вітчизняній системі оподаткування спрямовані головним чином на забезпечення додаткових надходжень для покриття дефіциту бюджету держави, тоді як реалізація соціальної та регулюючої функцій податкових платежів носить виключно декларативний характер. Діючі податки та їх елементи не мають регулюючої направленості, що негативно позначається на розвитку окремих підприємств та добробуті населення. Тобто не створюються умови для стимулювання розвитку підприємницької діяльності та збільшення інвестиційної активності підприємств, розширення виробництва та створення нових робочих місць. Це стимулює платників до ухилення від сплати податків і приховування своїх доходів, в результаті чого бюджет недоотримає значний обсяг грошових коштів та збільшується тіньовий сектор економіки.

4. Невиконання функції згладжування соціальної нерівності з боку діючої системи оподаткування. В ПКУ передбачено необхідність дотримання принципу соціальної справедливості, згідно якого передбачається встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Під платоспроможністю розуміється те, що кожний платник має перераховувати в бюджет ту частину свого доходу, яка відповідала б його здатності платити. Тобто вказується на необхідність справедливого розподілу податкового тягаря згідно з критеріями горизонтальної і вертикальної справедливості [16, с. 210].

Варто зазначити, що у Законі «Про систему оподаткування України», який діяв до прийняття Податкового кодексу України, під цим принципом розумілося забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи. Діючі податки в Україні та механізм їх розрахунку та сплати не сприяють дотриманню цього принципу.

Серед проблем, що пов'язані із стягненням окремих податкових платежів, можна виділити:

1. Проблеми стягнення податку на прибуток підприємств. На сьогодні цей податок не створює умови для стимулювання розвитку підприємств, відмінено більшість пільг інвестиційного та інноваційного характеру. Запровадження системи пільг, яка буде спрямована на стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності підприємства (інвестиційної податкової знижки або інвестиційного податкового кредиту, звільнення від оподаткування дивідендів, удосконалення механізму прискореної амортизації), а не на ухилення від сплати податку, як це є сьогодні, дозволить збільшити інвестиції в українські підприємства, активізує інноваційну діяльність та прискорить їх розвиток.

За рахунок збільшення прибутку зростатимуть і доходи бюджету від сплати цього податку. Таким чином, посиляться як фіскальна, так і регулююча функція податку на прибуток підприємств.

2. Проблеми щодо механізму розрахунку та сплати податку на доходи фізичних осіб. Ключовим недоліком механізму оподаткування доходів громадян в Україні є єдиний підхід у застосуванні податкових ставок. Такий підхід до прибуткового оподаткування є вкрай негативним, адже переважна більшість населення України має низькі доходи. Крім того, в результаті поширення практики приховування доходів від оподаткування значна частина податкових соціальних пільг надається тим платникам, які насправді її не потребують, оскільки вони отримують порівняно високі доходи, які ними приховуються від оподаткування. Тому більш доцільним представляється застосування неоподаткованого мінімуму, аніж податкова соціальна пільга. Стягнення податків має відбуватися з тієї частки доходів платників, яка залишається після забезпечення основних життєвих потреб працівника та його сім'ї. У цьому контексті має бути переглянутий неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який сьогодні не відповідає потребам платників.

Встановлення прогресивної шкали ставок ПДФО в залежності від рівня доходів фізичних осіб, неоподаткованого мінімуму доходів на рівні прожиткового мінімуму та можливості оподаткування спільного доходу сім'ї сприятимуть підтримці незахищених верств населення та вирівнюванню доходів фізичних осіб України, як це відбувається у більшості країн Європи. Використання же непрямих методів оцінки доходів фізичних осіб

дозволить уникнути ухилення від сплати податку заможних верств населення. Все це сприятиме дотриманню принципу соціальної справедливості.

3. Проблеми, що стосуються стягнення податку на додану вартість. В Україні найбільш кримінальним є податок на додану вартість. У першу чергу це пов'язано зі звільненням операцій експорту від оподаткування даним податком та можливістю його відшкодування. Важливим є перейняти європейський досвід у частині боротьби зі зловживаннями з податку на додану вартість.

Крім того, на відміну від більшості країн Європи, в Україні застосовується єдина ставка на оподаткування різних груп товарів: товари розкоші та товари першої необхідності. Виключенням є ставка 7 %, яка передбачена для лікарських засобів, медичних виробів та медичного обладнання. Запровадження зниженої ставки на товари першої необхідності (продовольчі, дитячі та інші товари) сприятиме підтримці незахищених верств населення.

4. Проблеми, пов'язанні із стягненням акцизного податку. В Україні, як у більшості країн, що розвиваються, акцент в оподаткуванні робиться на непрямі податки. Ставки акцизного податку в Україні значно нижчі, ніж у країнах ЄС. У цьому сенсі важливого значення набуває гармонізація ставок акцизного податку з країнами ЄС на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої. Приведення ставок акцизного податку до рівня країн ЄС забезпечить зростання обсягів бюджетних надходжень та унеможливить контрабанду алкогольних та тютюнових виробів до країн Європи.

Крім того, це матиме також позитивний соціальний ефект, оскільки сприятиме зменшенню споживання суспільно небезпечної продукції (алкогольних та тютюнових виробів). Однак, необхідно посилити державний контроль за нелегальним виробництвом та реалізацією цих груп товарів.

5. Проблеми стягнення інших обов'язкових платежів. Особливу увагу заслуговує єдиний соціальний внесок, який не є податком згідно ПКУ, але суттєво збільшує податкове навантаження на суб'єктів господарювання та є значним фактором збільшення тіньового сектору економіки. В Україні весь тягар сплати цього внеску покладається на роботодавців, у той час як у більшості країн Європейського Союзу 1/3 навантаження по фінансуванню соціального захисту найманих працівників лягає на самих робітників.

Перенесення частини навантаження зі сплати ЄСВ з роботодавців на найманих працівників сприятиме зниженню податкового навантаження на підприємства та тіньового сектору економіки.

Крім того, існують проблеми в оподаткуванні майновими та екологічними податками, рентними платежами, митом та іншими обов'язковими платежами, стягнення яких передбачено ПКУ.

До проблем системи адміністрування можна віднести:

1. Недосконалість методів податкового контролю. Необхідно підвищити ефективність методів протидії мінімізації та ухиленню від сплати податків. Одним з варіантів розв'язання проблеми є встановлення зобов'язання проведення безготівкових розрахунків та використання електронних реєстраторів розрахункових операцій (РРО) без винятків. Застосування РРО сприяло б підвищенню рівня контролю за доходами суб'єктів спрощеної системи оподаткування, а також вирішенню питань захисту прав споживачів.

На сьогодні в Україні фактично відсутні непрямі методи оцінки доходів фізичних осіб, немає єдиної інформаційної бази. Відсутність законодавчого регулювання непрямих методів оцінки доходів фізичних осіб призводить до значних втрат бюджету в результаті ухилення від сплати податків заможних верств населення.

2. Низький рівень податкової культури та податкової дисципліни. Відсутність суспільної довіри призводить до зменшення державних доходів, що знижує можливості уряду виконувати свої функції. Довіра до податкових органів може сприяти зростанню податкової дисципліни. Для вирішення цієї проблеми важливим є встановлення партнерських відносин податкових органів з громадянами та підприємствами, проведення роз'яснювальних семінарів, розширення прозорості інформації щодо запланованих податкових змін на сайті Державної податкової служби. Важливим є підвищення якості та доступності державних послуг у сфері оподаткування та участь у роботі податкових органів представників громадськості, розвиток наявних та впровадження нових інноваційних електронних податкових сервісів для громадян та бізнесу. Підвищення податкової дисципліни та податкової культури в Україні можна досягти встановленням менш обтяжливого рівня оподаткування, а також застосуванням податковими органами адресного підходу до кожного платника податків.

3. Недостатня відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства. У ПКУ прописана відповідальність

платника податків за порушення податкового законодавства. Вважаємо, що посилення кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та фіктивне підприємництво може допомогти у боротьбі з існуючими схемами ухилення від оподаткування. Посилення відповідальності платників податків сприятиме збільшенню їх сумлінності та зниженню тіньового сектору економіки. Однак, одночасно з цим, варто посилити й відповідальність посадових осіб контролюючих органів у разі виявлення службових зловживань.

4. Великі витрати часу, фінансових та людських ресурсів суб'єктів господарювання на ведення податкового обліку і сплату податків. Необхідно створити максимально зручні умови для сплати податків, подання податкової звітності шляхом запровадження нових електронних програмних продуктів. У майбутньому цікавою представляється ідея застосування єдиної податкової декларації для всього підприємства, що спростить та полегшить роботу як платників, так і податкових органів. Ця система дозволить платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання за всіма обов'язковими платежами та зводить до мінімуму можливість допущенню помилок при перерахуванні коштів. При цьому у податкових органах буде реальне бачення стану розрахунків платників податків з бюджетами. Єдиний рахунок значно поліпшив би взаємовідносини платників з Державною податковою службою, скоротив би бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків.

Вирішення наведених проблем системи оподаткування та податкового адміністрування сприятиме підвищенню ефективності податкової системи України у майбутньому.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Дайте визначення ефективної податкової системи.
2. Наведіть фактори, які впливають на ефективність податкової системи.
3. Назвіть напрями оцінювання ефективності податкової системи.
4. Що розуміється під фіскальною ефективністю системи оподаткування?

5. Назвіть показники для оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування за критерієм впливу на інвестиційно-інноваційний розвиток.
6. Дайте визначення податкового навантаження на макрорівні.
7. Визначте сутність податкового навантаження на мікрорівні.
8. Які показники характеризують податкове навантаження на рівні держави?
9. Назвіть показники для визначення податкового навантаження на рівні підприємства.
10. Окресліть головні проблеми стягнення податку на додану вартість в Україні.
11. Назвіть головні проблеми податкової системи України.
12. Які проблеми системи оподаткування України можна виділити?
13. Окресліть головні проблеми стягнення ПДФО в Україні.
14. Назвіть проблеми стягнення податку на прибуток підприємств.
15. Визначте основні проблеми системи податкового адміністрування України.

Тести

1. *Критеріями оцінювання ефективності системи оподаткування є:*

- а) фіскальна та економічна ефективність;
- б) стратегічна та тактична ефективність;
- в) фіскальна та стратегічна ефективність;
- г) тактична та економічна ефективність

2. *Показником для оцінювання фіскальної ефективності системи оподаткування є:*

- а) рівень перерозподілу ВВП через доходи Зведеного бюджету;
- б) рівень споживчих цін;
- в) коефіцієнт покриття податками витрат бюджету;
- г) питома вага капітальних витрат Зведеного бюджету в загальних бюджетних видатках

3. *Критерієм для оцінювання стратегічної ефективності системи оподаткування не є:*

- а) вплив на макроекономічну стабільність країни;
- б) вплив на інвестиційно-інноваційний розвиток;
- в) вплив на формування достатніх надходжень до бюджету;

г) вплив на структурні зміни в економіці

4. Показником для оцінювання ефективності податкового контролю не є:

- а) кількість перевірок, за якими виявлено порушення;
- б) коефіцієнт своєчасності надходжень платежів до бюджету;
- в) темпи зростання податкових надходжень;
- г) питома вага донарахованих зобов'язань у загальній сумі податкових надходжень

5. Поняття податкового навантаження не розкривається через таке визначення:

- а) сукупність всіх податків та обов'язкових платежів, що сплачуються платником до бюджетів різних рівнів;
- б) показник, що вказує на ефект від впливу податків (або ефективність рівня втручання держави) на економіку країни та окремих платників;
- в) загальна сума податків по відношенню до доходу, з якого вони сплачуються підприємством, а також рівень економічних обмежень, що створюються через таку сплату і відволікання ресурсів від інших можливих напрямів їх використання;
- г) форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати податків

6. Податкове навантаження не розраховується методом:

- а) податкових коефіцієнтів;
- б) нормативним методом;
- в) ефективних податкових ставок;
- г) номінальних податкових ставок

7. Податковий коефіцієнт на макрорівні розраховується як:

- а) встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподатковування;
- б) співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку;
- в) співвідношення сплачених податків та обов'язкових платежів до суми валового внутрішнього продукту в країні;

г) різниця між оподатковуваним доходом платника та сумою сплачених податків з нього

8. *Номінальна податкова ставка визначається як:*

- а) встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподаткування;
- б) співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку;
- в) співвідношення сплачених податків та обов'язкових платежів до суми валового внутрішнього продукту в країні;
- г) різниця між оподатковуваним доходом платника та сумою сплачених податків з нього

9. *Ефективна податкова ставка розраховується як:*

- а) встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподаткування;
- б) співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку;
- в) співвідношення сплачених податків та обов'язкових платежів до суми валового внутрішнього продукту в країні;
- г) різниця між оподатковуваним доходом платника та сумою сплачених податків з нього

10. *Можливими наслідками встановлення надмірного податкового тягара на підприємстві не є:*

- а) стримування ділової активності суб'єктів господарювання;
- б) створення причин для соціальної напруженості населення;
- в) створення умов для збільшення доходів бюджету у перспективі;
- г) уповільнення зростання валового внутрішнього продукту

11. *До проблем податкової системи не відносяться:*

- а) загальні проблеми системи оподаткування;
- б) проблеми, пов'язані зі сплатою фінансових санкцій;
- в) проблеми, пов'язані зі стягненням окремих податкових платежів;
- г) проблеми системи адміністрування податків

12. *До загальних проблем системи оподаткування не відносяться:*

- а) нестабільність законодавства у сфері оподаткування;
- б) фіскальна спрямованість податків та зборів;

- в) невиконання функцій згладжування соціальної нерівності діючими податками;
- г) низький рівень податкової культури та податкової дисципліни

13. Не є проблемою стягнення ПДФО в Україні:

- а) наявність прогресивної шкали ставок податку;
- б) відсутність обґрунтованого розміру неоподаткованого мінімуму доходів фізичних осіб;
- в) наявність пропорційної ставки податку;
- г) ухилення від сплати податку заможних верств населення

14. До проблем податкового адміністрування відносяться:

- а) проблеми стягнення акцизного податку;
- б) великі витрати часу, фінансових та людських ресурсів суб'єктів господарювання на ведення податкового обліку і сплату податків;
- в) проблеми нерівномірного податкового навантаження;
- г) існування нераціональної системи податкових пільг

15. До проблем податкового адміністрування не відносяться:

- а) проблеми недостатньої відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- б) проблеми низького рівня податкової культури та податкової дисципліни;
- в) проблеми, пов'язані з недосконалістю податкового контролю;
- г) проблеми фіскальної спрямованості більшості податків та зборів України

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посібник. - К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
2. Андрущенко М. Д. Проблема незаконного відшкодування ПДВ при експортних операціях // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2003. – № 2. – С. 5–7.
3. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник, пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. – М.: Аспект-Пресс, 1995 – 832 с.
4. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси: Навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик; за заг. ред. Базилевича В. Д. – К.: Атіка, 2004. – 368 с.
5. Балашов Г. Аналітика податкового рая - 5/10 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <https://minfin.com.ua/blogs/balashov/24908>.
6. Бандурка Ю. Б. Податкове право: Навч. посібник / Бандурка Ю. Б., Понікарпов В. Д., Попова С. М. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 312 с.
7. Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильник Д. А. Податкове право: Навч. посібник. - К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
8. Бечко П. К. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 368 с.
9. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.
10. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с.
11. Білостоцька В. О. Податкове навантаження в Україні // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75-79.
12. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки: Підручник. - Київ: Либідь, 2000. - 654 с.
13. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. – М.: Дело Лтд, 1994. – 720 с.
14. Богатирьова Є. М., Хомутенко В. П. Теоретико-методичний підхід до оцінювання результативності податкових реформ // Науковий вісник Херсонського державного університету: Економічні науки. – Херсон, 2015. - № 12. – С. 176-179.
15. Богатирьова Є. М. Податкове навантаження як індикатор результативності податкових реформ в Україні / Є. М. Богатирьова //

Економічний простір: збірник наукових праць. - Дніпропетровськ: ПДАБА, 2014. – № 84. – С. 110-121.

16. Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування / Є. М. Богатирьова // Науковий вісник ОНЕУ. – 2012. – № 10 (162). – С. 202–212.

17. Боголепов Д. П. Краткий курс финансовой науки: Учебник для ВУЗов. – Харьков: Пролетарий, 1929. – 318 с.

18. Боринець С. Я. Міжнародні валютно-фінансові відносини: Підручник для ВНЗ. - К.: Видавництво «Знання», 2008. - 582 с.

19. Бюджетна система України: Навч. посібник / Артус М. М., Хижа Н. М. - К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. - 220 с.

20. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI.

21. Василик О. Д. Податкова система України: Навч. посібник. – К.: Поліграф книга, 2004. – 478 с.

22. Ватуля І. Д. Податки, збори, платежі: Навч. посібник / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, Л. В. Рибалко. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 352 с.

23. Великсар Т. І. Методичні підходи до оцінки достатності фінансового забезпечення державного соціального страхування / Т. І. Великсар // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2016. – Випуск 21. – Частина 1. – С. 146–151.

24. Венгер В. В. Фінанси: Навч. посібник / В. В. Венгер. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 432 с.

25. Віденська конвенція «Про право міжнародних договорів» від 23.05.69 р.

26. Власюк Н. І., Мединська Т. В. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Магнолія, 2012. – 424 с.

27. Внукова Н. М., Кузьмичук Н. В. Соціальне страхування: Навч. посібник. - К.: Кондор, 2006. - 352 с.

28. Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР.

29. Волохова І. С. Місцеві податки та збори в доходах місцевих бюджетів України: наслідки проведених реформ / І. С. Волохова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2017. - № 23. - Ч. 2. – С. 51 - 54.

30. Волохова І. С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів / І. С. Волохова // Економіка України. – 2014. - № 12 (629). – С. 74-86.

31. Волохова І. С. Роль непрямих податків в розширенні власної доходної бази місцевих бюджетів / І. С. Волохова // *Нова економіка*. Мінськ: 2014. - № 2 (64). - С. 47 - 53.

32. Волохова І. С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні: Монографія / І. С. Волохова. - Одеса: Атлант, 2014. - 462 с.

33. Волохова І. С. Проблеми пошуку і диверсифікації доходних джерел місцевих бюджетів України / І. С. Волохова // *Новий Університет*. Йошкар-Ола: 2014. - № 2. - С. 66-73.

34. Воронська О. О. Податки в Україні: від теорії до практики: Навчальний курс. - К.: Акцент ПП. - 2018. - 464 с.

35. Глухов В. В., Дольдє І. В., Некрасова Т. П. Податки: теорія і практика: Учебник. - СПб.: Лань, 2002. - 448 с.

36. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.

37. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. - К.: Парламентське вид-во, 2001. - 216 с.

38. Дєєва Н. М. Оподаткування в Україні: Навч. посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 544 с.

39. Декрет КМУ «Про державне мито» від 21.01.1993 р. № 7-93.

40. Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Податкова система: Навч. посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 184 с.

41. Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки): Монографія / За ред. В. Л. Андрущенко, В. М. Федосова, В. М. Суторміної. - К.: Либідь, 1992. - 328 с.

42. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів: Монографія / Луніна І. О., Кириленко О. П., Лучка А. В. та ін.; за ред. І. О. Луніної; НАН України; Ін-т економіки та прогнозування – К., 2010. - 320 с.

43. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / За ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. - К.: ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. - 492 с.

44. Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28.11.2006 р.

45. Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Податкова система: Навч. посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 360 с.

46. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: Навч. посібник. - Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. - 248 с.

47. Дубовик О. Е. Двойное налогообложение: проблемы и пути их решения в Украине // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития // Уфа, УГАТУ, 2014. - Вып. 8. – С. 63-71.

48. Дубовик О. Ю., Любчик О. К. Методичні аспекти визначення дієвості податкового механізму // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного ун-ту. Серія «Економіка і менеджмент». – 2018. - № 29. – С. 87-90.

49. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. - Київ, 2017. – 40 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2018/02/Instrumenty-uhylyannya-vid-splaty-podatktiv-2017-1.pdf>.

50. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15.10.85 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. - № 38.

51. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: монографія / Я. А. Жаліло. – К.: НІСД, 2009. – 291 с.

52. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 6.12.2016 р. № 1774-VIII.

53. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності» від 06.10.2018 р. № 1666-VIII.

54. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» 15.05.2003 р. № 755-IV.

55. Закон України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» від 17.07.97 р. № 468/97-ВР.

56. Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» від 13.10.92 р. № 2673-XII.

57. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9.07.2003 р. № 1058-IV.

58. Закон України «Про зайнятість населення» від 5.07.2012 р. № 5067-VI.

59. Закон України "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну" від 22.12.1998 р. № 332-XIV.

60. Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

61. Закон України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" від 22.12.1998 р. № 330-XV.

62. Закон України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" від 22.12.1998 р. № 331-XIV.

63. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР.

64. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25.06.91 № 1264-XII.

65. Закон України «Про правонаступництво України» від 12.09.91 р. № 1543-XII.

66. Закон України «Про радіочастотний ресурс України» від 01.06.2000 р. № 1770-III.

67. Закон України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» від 16.07.99 р. № 991-XIV.

68. Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 р. № 3551-XII.

69. Захожай В. Б., Литвиненко Я. В., Захожай К. В., Литвиненко Р. Я. Система оподаткування та податкова політика: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 468 с.

70. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.

71. Золотько І. А. Податкова система: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. — 204 с.

72. Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: Знання, 2008. – 525 с.

73. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: Учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2006. – 328 с.

74. Иванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: Монографія / Ю. Б. Иванов, О. А. Єськов. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 328 с.

75. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом МФУ від 20.04.2015 р. № 449.

76. Історія економіки та економічної думки. ХХ - початок ХХІ ст.: Навч. посібник / За ред. В. В. Козюка, Л. А. Родіонової. – К.: Знання, 2011. – 582 с.
77. Калмиков О. В. Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності / О. В. Калмиков // Економічний вісник університету. – 2012. – № 18.1. – С. 97-104.
78. Канцур І. Г. Теоретичні засади податкового навантаження / І. Г. Канцур // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 3 (50). – С. 77-82.
79. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – 494 с.
80. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. – М.: Изд-во соц.-эконом. лит-ры, 1960. – 486 с.
81. Кизилова Л. О., Кизилов Г. І. Організація податкового контролю: Навч. посібник. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 163 с.
82. Кириленко О. П. Фінанси (теорія та вітчизняна практика): Навч. посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 212 с.
83. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-Х.
84. Кодекс України про надра від 27.07.94 р. № 132/94-ВР.
85. Козак Ю. Г., Логвінова Н. С., Слепеч В. М. Міжнародне оподаткування: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2005. – 656 с.
86. Кокшарова С. М. Податки в Україні: Навч. посібник. – К.: СІРА, 2005. – 334 с.
87. Комарницький І.Ф. Економічна теорія. – Чернівці: АНТ Лтд, 2006. – 334 с.
88. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР.
89. Корнаи Я. Путь к свободной экономике / Я. Корнаи. - М.: Экономика, 1990. - 384 с.
90. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III.
91. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики: Монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2005. – 371 с.
92. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: Монографія. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

93. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
94. Крпельницька С. О. Соціальне страхування: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 336 с.
95. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: Монографія / Н. М. Крючкова. – Одеса: Астропринт, 2011. – 190 с.
96. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып 1. - Петроград: Наука и школа, 1919.– 258 с.
97. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1998. – 448 с.
98. Лісовий кодекс України від 21.01.94 р. № 3852-ХІІ.
99. Лисенко В. В., Задорожний О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: Монографія. – К.: Істина, 2008. – 216 с.
100. Лист ДФСУ «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» від 02.01.2018 р. № 78/7/99-99-01-02-02-17.
101. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посібник. — К.: МАУП, 2003. - 224 с.
102. Лондар С. Л., Тимошенко О. В. Фінанси: Навч. посібник. – Вінниця: Нова Книга, 2009. – 384 с.
103. Лук'яненко О. В. Особливості ухилення від сплати зовнішньоторговельних податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lukyanenko.at.ua/_ld/0/79.pdf.
104. Луценко І. С. Сучасне трактування сутності податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І. С. Луценко // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 63-65.
105. Лучковська С. І. Фінансове право: Навч. посібник. – К.: КНТ, 2010. – 296 с.
106. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДИНА. – 2011. – 591 с.
107. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.73 р.
108. Мартинюк І. В., Дубовик О. Ю. Податкова політика у сфері використання природно-ресурсного потенціалу: теорія і практика:

Монографія / І. В. Мартинюк, О. Ю. Дубовик. – Одеса: Атлант, 2015. – 212 с.

109. Мартинюк І. В. Діючий стан та тенденції майнового оподаткування в Україні // Ефективна економіка. - 2018. - № 5.

110. Мартинюк І. В. Екологічний податок за розміщення відходів як інструмент забезпечення еколого-економічного розвитку країни // Економіка та держава: міжнародний науково-практичний журнал. – 2014. – № 1. – С. 72–75.

111. Мартинюк І. В. Екологізація податкової політики // Регіональна економіка та управління. - 2015. - № 4. – С. 12-23.

112. Мацелик М. О. Фінансове право: Навч. посібник / М. О. Мацелик, Т. О. Мацелик, В. А. Пригоцький; за ред. В. К. Шкарупи. – К.: Знання, 2011. – 815 с.

113. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: Навч. посібник для студ. ВУЗів / І. І. Дахно, В. М. Барановська, В. О. Главник та ін.; за ред. І. І. Дахно. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 299 с.

114. Меркулова Т. В. Институт налога: Монографія. – Харьков, 2006. – 224 с.

115. Міжнародний кадровий портал HeadHunter [Електронний ресурс]. – Режим доступу: hh.ua/article/14307.

116. Милль Дж. Основы политической экономии // Вопросы экономики. – 1989. – № 10. – С. 146-149.

117. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI.

118. Могильний О. М. Регулювання аграрної сфери / О. М. Могильний. – Ужгород: ІВА, 2005. – 400 с.

119. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» від 12.04.2002 р. № 173.

120. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635.

121. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: ПИТЕР. – 2000. – 544 с.

122. Налоговая реформа в Украине и Республике Беларусь: аналитические исследования: Монографія / Под ред. В. Г. Барановой,

О. Е. Дубовик, Е. Ф. Киреевой. - Харьков, Изд-во «Диса плюс», 2016. – 240 с.

123. Налогообложение: теории, проблемы, решения: Монография / В. П. Вишнеvский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишнеvская и др.; под общ. ред. В. П. Вишнеvского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

124. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf.

125. Огаренко Ю. Порівняльний аналіз податку на викиди діоксиду вуглецю та системи торгівлі викидами: висновки для України / Ю. Огаренко // Національний екологічний центр України, 2011. – 36 с.

126. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. – М.: Типография т-ва И. Д. Сытина, 1908. – 530 с.

127. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 456 с.

128. Онисько С. М., Тофан І. М., Грицина О. В. Податкова система: Підручник. – Львів: Магнолія Плюс, 2006. – 336 с.

129. Онищенко В. Як розрахувати податок на прибуток // Голоvбух. – 12.04.2018 р.

130. Орлик В., Орлик С. Історія оподаткування України (з часів Київської Русі – до сьогодні) // Вісник податкової служби України. – 2013. - № 45. - С. 5-54.

131. Основы податкового права: Навч. посібник / За ред. Кучерявенко М. П. — Харків: НЮАУ, 2003. – 444 с.

132. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2003. — 336 с.

133. Пенякова Г. Л. Модернізація структури податкової системи України / Г. Л. Пенякова // Актуал. проблеми економіки. - 2011. - № 7. - С. 269-273.

134. Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Юрайт, 2005. – 720 с.

135. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики. – М.: Эконов, Ключ, 1993. – 475 с.

136. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. В 2-х т. – М.: Прогресс, 1985.

137. Пислиця А. А., Загреба І. Л. Спеціальні економічні зони в Україні: переваги та недоліки // Наукові записки. – 2013. - № 13. – С. 124-128.
138. Податки та податкова система України: Навч. посібник. / В. М. Прусс, Н. Г. Шпак, В. М. Пітерська. - Харків: Бурун Книга, 2009. - 160 с.
139. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: Навч. посібник / За ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.
140. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
141. Податкова система: Навч. посібник / Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.; за заг. ред. І. О. Лютого. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 456 с.
142. Податкова система: Навч. посібник // За ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
143. Податкова система: Навч. посібник / За заг. ред. В. Л. Андрущенко.– К.: Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
144. Податкова система України / За ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2004. – 464 с.
145. Податкова система України: тренінг-курс: Навч. посібник / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко. – К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 656 с.
146. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
147. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Мінфіну від 31.03.99 р. № 87.
148. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92.
149. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290.
150. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.
151. Попова С. М. Організація податкового контролю: Навч.-практич. посібник / С. М. Попова, В. Д. Понікарпов, О. В. Кожушко. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 290 с.

152. Порядок накладення штрафів за порушення законодавства про зайнятість населення, затверджений постановою КМУ від 17.07.2013 р. № 509.

153. Постанова Верховної Ради України «Про приєднання України до Віденської конвенції про правонаступництво держав щодо договорів» від 17.09.92 р. № 2608-XII.

154. Постанова КМУ «Про внесення змін до постанови КМУ від 17.07.2013 р. № 509» від 03.02.2016 р. № 55.

155. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани діапазону цін (рентабельності) для цілей трансфертного ціноутворення» від 04.06.2015 р. № 381.

156. Постанова КМУ «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22.12.2010 р. № 1170.

157. Постанова КМУ «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» від 04.07.2017 р. № 480.

158. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій» від 03.11.98 р. № 1740.

159. Постанова КМУ «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» від 18.12.2018 р. № 1200.

160. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: Монографія. – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

161. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

162. Ребізант Р. Примусове стягнення тільки за виконавчими документами // Податкове планування. - 2003. – № 4. – С. 2-5.

163. Рекомендації Державної податкової адміністрації України «Щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» від 27.12.2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017.

164. Риккардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Риккардо Д. Сочинения. В 3-х т. – М.: Госполитиздат, 1955.

165. Розпорядження КМУ «Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» від 24.05.2017 р. № 415-р.

166. Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов. – СПб.: Питер, 2008. – 704 с.

167. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система: Навч. посібник. - Київ: Ліра-К, 2013. - 604 с.

168. Сідненко М. В., Попович М. І. Міжнародний офшорний бізнес: принципи ведення та світовий досвід для України // Ефективна економіка. – 2018. – № 5.

169. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: Монографія / М. О. Слатвінська. - Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.

170. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М.: Изд-во соц.-полит. лит-ры, 1962. – 684 с.

171. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – 512 с.

172. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.

173. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12.

174. Стельмашук А. М. Державне регулювання економіки: Навч. посібник / Стельмашук А. М. - Тернопіль: ТАНГ, 2000. - 315 с.

175. Теорія фінансів: Підручник / За заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 576 с.

176. Трансформаційні процеси у податковій системі України: Монографія / За заг. ред. І. С. Волохової. - Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. – 384 с.

177. Троц Н. Методичні підходи до формування податкового навантаження в Україні / Троц Н. // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 85-89.

178. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування: Монографія. - Харків: ТД «Золота миля», 2008. – 328 с.

179. Уор М. Хасси, Дональд С. Любик. Основы мирового налогового кодекса с комментариями. – Вирджиния, 1996. – 320 с.
180. Уразова Е. И. Налоги и экономический рост развивающихся стран (на примере стран Ближнего и Среднего Востока). – М.: Наука, 1981. – 179 с.
181. Уханова І. О. Формування механізму державної підтримки технопарків в Україні // Економіка: реалії часу. - 2012. - № 3-4 (4-5). – С. 213-217.
182. Фінанси: Підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611 с.
183. Фінанси: Навч. посібник у 2-х част. / За заг. ред. В. Г. Баранової. - Одеса: Атлант, 2015. – 653 с.
184. Фінанси: Навч. посібник / За ред. В. І. Оспіщева. - К.: Знання, 2006. - 415 с.
185. Финансы капиталистических государств: Учебник / Под ред. Б. Г. Болдырева. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
186. Фінанси: курс для фінансистів: Навч. посібник / В. І. Оспіщев та ін. - К.: Знання, 2008. - 567 с.
187. Финансы, налоги и кредит: Учебник / Под общ. ред. А. М. Емельянова, И. Д. Мацкуляка, Б. Е. Пенькова. – М.: Российская академия государственной службы при Президенте РФ, 2001. – 546 с.
188. Фінанси: експрес-курс: Навч. посібник / За заг. ред. І. С. Волохової. - Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. – 262 с.
189. Финансовая энциклопедия / Под ред. И. А. Блинова и А. И. Буковецкого. – М.: Госиздат, 1924. – 512 с.
190. Фінансове право України: Навч. посібник / За заг. ред. Л. К. Воронової. - К.: Правова єдність, 2009. – 395 с.
191. Хомутенко А. В., Бзова Ю. І. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики // Науковий вісник ОНЕУ. – 2016. - № 7 (239). – С. 15-21.
192. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів: Навч. посібник / За заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: Атлант, 2015. – 314 с.
193. Чеберяко О. В. Сутність офшорної фінансової діяльності та її вплив на економіку України / О. В. Чеберяко // Актуальні проблеми міжнародних відносин. - 2014. - Вип. 118 (2). - С. 46-59.

194. Черник Д. Г., Павлова Л. П., Дадашев А. З., Князев В. Г., Морозов В. П. *Налоги и налогообложение: Учебник.* – М.: ИНФРА-М, 2003. – 328 с.
195. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. *Основы налоговой системы: Учебник для ВУЗов.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 511 с.
196. Шоста директива Ради ЄС № 77/388/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту» від 17.05.77 р.
197. *Экономика налоговых реформ: Монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул.* – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
198. Юткина Т. Ф. *Налоги и налогообложение: Учебник.* – М.: ИНФРА-М, 2002. – 576 с.
199. Янжул И. И. *Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах.* - М.: Статут, 2002. – 555 с.
200. Brennan G., Buchanan J. *Towards a Tax Constitution for Leviathan // Journal of Public Economics.* – 1977. - № 8 (3). - P. 255–273.
201. Diamond P. *Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules / P. Diamond, J. Mirrlees // Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions.* Ed. By A. Auerbach. - New York: Worth Publisher, 1999. - P. 81-126.
202. Khomutenko A., Khomutenko V. *Topical questions of contemporary science: Collection of scientific articles.* – Aspekt Publishing of Budget Printing Center, Taunton, MA 02780, United States of America, 2017. - P. 263-268.
203. Robertson J. *The New Economics of Sustainable Development: A Briefing for Policy Makers / J. Robertson.* – London: Kogan Page, 1999. – P. 120-121.
204. Slemrod J. *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems / Joel Slemrod // The Journal of Economic Perspectives.* - 1990. - Vol. 4. - № 1. - P. 157-178.
205. Tanzi V. *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites / V. Tanzi // IMF Working Paper 00/181* Washington: International Monetary Fund, 2000.
206. Tanzi V. *Does the World Need a World Tax Organization? / V. Tanzi // The Economics of Globalization; A. Razin, E. Sadka, eds.* – Cambridge and New York: Cambridge University Press, 1999. – P. 173-186.
207. Wagner A. *Finanzw / A. Wagner.* – 1883. – В. 2. – P. 304.

Навчальне видання

Автори:

Богатирьова Євгенія Миколаївна
Васютинська Людмила Анатоліївна
Великсар Тетяна Ігорівна
Волкова Оксана Георгіївна
Волохова Ірина Семенівна
Волохова Майя Петрівна
Дубовик Ольга Юхимівна
Кир'язова Тетяна Олександрівна
Коцюрубенко Ганна Миколаївна
Логвіновська Світлана Іванівна
Луценко Ірина Сергіївна
Мартинюк Ірина Василівна
Слатвінська Марина Олександрівна
Хомутенко Алла Віталіївна
Хомутенко Віра Петрівна

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

За загальною редакцією
доктора економічних наук І. С. Волохової
кандидата економічних наук О. Ю. Дубовик

Книгу видано за редакцією авторів

Видавництво «Діса плюс»
Тел. (057) 768-03-15

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготівників та
розповсюджувачів видавничої продукції: серія ДК № 4047
від 15.04.2011 р.

Підписано до друку 28.03.2019 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Друк – цифровий. Ум.-друк.арк. 23.37.
Наклад 300 прим. Зам.№ 167

Надруковано в друкарні «БУКЛАЙН»
61000, м.Харків, вул. Катерининська, 46.
e-mail: bookline.ua@gmail.com