

Волинський національний університет імені Лесі Українки
Факультет економіки та управління
Кафедра фінансів

Наталія Матвійчук

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Луцьк – 2023

336.221.4(072)

М 33

Рекомендовано до опублікування науково-методичною радою
Волинського національного університету імені Лесі Українки

(протокол № 3 від 17 листопада 2023 р.).

Рецензент:

Милько І. П. – к.е.н., доцент кафедри маркетингу Волинського національного університету імені Лесі Українки

Матвійчук Н. М.

М 33 Податкова система: конспект лекцій (електронне видання). Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2023. 130 с.

Анотація: у навчальному виданні розглянуто теоретичні та практичні засади побудови та функціонування податкової системи, реалізації податкової політики держави, механізму справляння податків та інших обов'язкових платежів.

Рекомендовано студентам економічних спеціальностей.

336.221.4(072)

© Матвійчук Н. М., 2023

© Волинський національний
університет імені Лесі Українки, 2023

ВСТУП

Освітня компонента «Податкова система» належить до переліку нормативних дисциплін циклу професійної підготовки бакалавра за освітньо-професійними програмами 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок та 076 Підприємництво, торгівля та біржова діяльність і спрямована на набуття знань з організації та функціонування податкової системи.

Мета викладання дисципліни – надання студентам знань з організації та функціонування податкової системи в межах податкової політики держави.

Основними *завданнями* вивчення дисципліни «Податкова система» є:

- формувати уявлення студентів про систему оподаткування та її структуру, а також взаємозв'язок оподаткування з різними складовими суспільно-економічного розвитку;
- розкрити зміст основних принципів побудови податкових систем;
- з'ясувати правові відносини, що виникають при сплаті податків та зборів, обов'язки, права та відповідальність платників податків;
- засвоєння методики розрахунків, порядку сплати прямих і непрямих податків юридичними та фізичними особами;
- вивчення спеціальних податкових режимів;
- ознайомлення із роботою державних контролюючих органів.

Компетентності, які набувають студенти у процесі вивчення дисципліни «Податкова система»:

Здатність застосовувати знання у практичних ситуаціях (ЗК02).

Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями (ЗК07).

Здатність до пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел (ЗК08).

Здатність досліджувати тенденції розвитку економіки за допомогою інструментарію макро- та мікроекономічного аналізу, оцінювати сучасні економічні явища (СК01).

Розуміння особливостей функціонування сучасних світових та національних фінансових систем та їх структури (СК02).

Здатність до діагностики стану фінансових систем (державні фінанси, у тому числі бюджетна та податкова системи, фінанси суб'єктів господарювання, фінанси домогосподарств, фінансові ринки, банківська система та страхування). (СК03).

Здатність застосовувати знання законодавства у сфері монетарного, фіскального регулювання та регулювання фінансового ринку (СК05).

Здатність виконувати контрольні функції у сфері фінансів, банківської справи та страхування (СК08).

Здатність підтримувати належний рівень знань та постійно підвищувати свою професійну підготовку (СК11).

Структура навчальної дисципліни

Назви змістових модулів і тем	Усього	Лек.	Практ/сем.	Лабор.	Сам. роб.	Конс.	*Форма контролю / Бали
<i>Змістовий модуль 1. Теоретико-організаційні основи оподаткування в Україні</i>							
Тема 1. Історія становлення податків	5	-	2	-	3	-	О, Д, Т / 1 бал
Тема 2. Теоретичні основи оподаткування	7	2	2	-	3	-	О, Т / 1,5 бали
Тема 3. Податкова система та забезпечення її функціонування	10	2	4	-	3	1	О, Т / 3,5 бали
Разом за модулем 1	22	4	8	-	9	1	6 балів
<i>Змістовий модуль 2. Прямі та непрямі податки</i>							
Тема 4. Оподаткування доходів фізичних осіб	10	2	4	-	3	1	О, Т, ТР, РЗ / 4 бали
Тема 5. Податок на прибуток підприємств	7	2	2	-	3	-	О, Т, ТР, РЗ / 2,5 бали
Тема 6. Податок на додану вартість	8	2	2	-	3	1	О, Т, ТР, РЗ / 4 бали
Тема 7. Акцизний податок	8	2	2	-	3	1	О, Т, ТР, РЗ / 2,5 бали
Тема 8. Мито	9	2	2	-	4	1	О, Т, ТР, РЗ / 2,5 бали
Тема 9. Екологічний податок	9	2	2	-	4	1	О, Т, ТР, РЗ / 2,5 бали
Тема 10. Рентна плата	9	2	2	-	4	1	О, Т, РЗ / 2,5 бали
Разом за модулем 2	60	14	16	-	24	6	20,5 бали
<i>Змістовий модуль 3. Спеціальні податкові режими та податкова політика</i>							
Тема 11. Місцеві податки і збори	7	2	2	-	3	-	О, Д, Т, ТР, РЗ / 2,5 бали
Тема 12. Плата за землю	7	2	2	-	3	-	О, Т, ТР, РЗ / 4 бали
Тема 13. Спрощена система оподаткування	8	2	2	-	3	1	О, ДС, Т, ТР, РЗ / 4 бали
Тема 14. Податкова оптимізація та ухилення від сплати податків	8	2	2	-	3	1	О, Д, Т, ТР, РЗ / 1,5 бали
Тема 15. Податкова політика в системі державного регулювання економіки	8	2	2	-	3	1	О, Д, ДС, Т, РЗ / 1,5 бали
Разом за модулем 3	38	10	10	-	15	3	13,5 балів
Модульна контрольна робота	МКР № 1 (Т. 1-5) - 20 балів МКР № 2 (Т. 6-9) - 20 балів МКР № 3 (Т. 10-15) - 20 балів						
Всього годин / Балів	120	28	34	-	48	10	100

Форма контролю*: О – опитування; Д – доповідь, ДС – дискусія, ДБ – дебати, Т – тести, ТР – тренінг, РЗ/К – розв’язування задач/кейсів, ІНДЗ/ІРС – індивідуальне завдання/ робота студента, РМГ – робота в малих групах, МКР/КР – модульна контрольна робота, Р – реферат, аналітична записка, аналітичне есе, аналіз твору тощо.

Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

1. Сутність податків та зборів.
2. Елементи податків та їх характеристика.
3. Функції податків.
4. Види податків.

1. Сутність податків та зборів

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.

Податки найчастіше визначають як обов'язкові платежі фізичних та юридичних осіб до відповідного бюджету (державного чи місцевого).

Згідно з Податковим кодексом України **податок** – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку.

З 1 січня 2021 року запроваджено єдиний рахунок для сплати податків.

Єдиний рахунок – це рахунок, відкритий у Державній казначейській службі України (ДКСУ) для Державної податкової служби України (ДПС), який може використовуватися платником податків для сплати грошових зобов'язань та/або податкового боргу з податків та зборів, єдиного внеску та інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Повідомлення про використання або про відмову від використання єдиного рахунку подається платником податків в електронній формі через електронний кабінет. Платник податків має право повідомити про використання або про відмову від використання єдиного рахунку один раз протягом календарного року.

Ознаки економічної категорії «податок»:

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

- обов'язковість;

- податки вносяться до бюджету;

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

- нецільовий характер – податки не мають цільового призначення (на відміну від ЄСВ);

- 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;

- грошова форма внесення в бюджет.

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

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 (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 або на єдиний рахунок, 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.

Мито – плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій (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.

2. Елементи податків та їх характеристика

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**:

- **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;

- **об'єкт оподаткування** – те, що підлягає оподаткуванню, а саме майно, товари, дохід (прибуток), оборот з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти;

- **база оподаткування** – конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування;

- **ставка податку** – розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування;

- **порядок обчислення податку** – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів;
- **податковий період** – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів (місяць, квартал, рік);
Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Податковим періодом може бути:

- ✓ календарний рік;
- ✓ календарний квартал;
- ✓ календарний місяць;
- ✓ календарний день.

- **податкові пільги** – звільнення платника податків від сплати податку чи збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав. Податкова пільга в Україні надається шляхом:

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.

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

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 Податковим кодексом України для подання податкової декларації.

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

Податкові декларації, крім випадків, передбачених ПКУ, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- календарному місяцю – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- календарному кварталу або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

- календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним.

3. Функції податків

Податкам притаманні дві **основні функції** – фіскальна та регулююча.

Реалізація **фіскальної функції** пов'язана з формуванням доходної частини бюджету і створення матеріальних умов для функціонування держави та задоволення суспільних потреб. Відповідно до цієї функції в країні проводиться стягнення частини доходів підприємств та громадян для утримання державного апарату, оборони країни та тієї частини невиробничої сфери, яка не має власних джерел доходів, або вони недостатні для забезпечення потрібного рівня розвитку. Це, зокрема, такі установи, як заклади охорони здоров'я, наукові, навчальні заклади, театри, бібліотеки, архіви, музеї тощо.

Здавна податки в усіх державах вводились з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави коштами для фінансування державних витрат. Потім держави в більшій чи в меншій мірі почали використовувати податкові ставки та податкові пільги з метою регулювання соціально-економічних процесів. І тоді вже податки стали виконувати **регулюючу функцію**. 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. Регулююча функція податку дозволяє регулювати доходи різних груп населення, підтримувати малозабезпечені його верстви. Податкове регулювання реалізується через систему пільг. Ця функція набуває особливого значення в сучасних умовах активного впливу держави на економічні й соціальні процеси.

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).

За допомогою податків, пільг та санкцій держава стимулює технічний прогрес, збільшення робочих місць, капітальні вкладення та розширення виробництва тощо. Так, наприклад, в багатьох розвинутих країнах звільняються від оподаткування витрати на впровадження енергозберігаючих технологій.

4. Види податків

Сутність податку як економіко-правової категорії розкривається в існуючих формах оподаткування. Різноманітність цих форм обумовила необхідність класифікації податків за певними ознаками. Кожна класифікаційна група має свої особливості і характеризує податки з певного боку.

I. Залежно від рівня державних структур, які встановлюють податки:

- 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 тощо);

- місцеві податки та збори – обов'язкові платежі, які встановлюють місцеві органи влади відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України. Є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад та сплачуються до місцевих бюджетів (єдиний податок, податок на майно).

II. За економічними ознаками об'єкта оподаткування:

- 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 (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);

- податки на майно (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок);

- податки на ресурси або ренту – платежі за користування природними ресурсами (рентна плата).

III. За формою оподаткування:

- **прямі** – платниками є власники доходів або майна (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на майно).

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. За допомогою специфічних акцизів держава впливає на структуру споживання. Специфічні акцизи в українському законодавстві представлені акцизним податком.

До переваг прямих податків можна віднести:

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

- сприяння більш-менш рівномірному розподілу податкового тягаря, 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 потребують накопичення певних сум, не вимагають втрати часу для внеску, зручні по сплаті.

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.

VI. 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).

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, приросту вартості нерухомості та цінних паперів, ренти із земель і будинків, матеріальної допомоги.

V. 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).

VI. За видом ставки:

- **прогресивні** – податки, у яких податкова ставка підвищується зі збільшенням рівня доходу;

- **регресивні** – податки, у яких ставка податку знижується при збільшенні рівня доходу;

- **пропорційні** – 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 неоподатковуваному мінімуму доходів громадян (державне мито).

VII. 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).

VIII. 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).

Огляд класифікаційних ознак податків дозволяє зробити висновок про можливість кожного податку потрапити до декількох груп, сформованих за різними ознаками.

Тема 2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ

1. Сутність та організація податкової системи.
2. Принципи побудови податкової системи в Україні.
3. Законодавче та організаційне забезпечення функціонування податкової системи.
4. Функції контролюючих органів.
5. Облік платників податків.

1. Сутність та структура податкової системи України

Податкова система – сукупність загальнодержавних та місцевих податків і

зборів, які справляються в установленому законодавством порядку.

Іноді зустрічається ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування». Податкова система – це сукупність податків, а система оподаткування – це процес установлення і справляння податків. Тобто система оподаткування характеризується її елементами – платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо – та механізмом обчислення і сплати податків. 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.

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.

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

До **загальнодержавних** належать такі податки та збори:

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

Місцеві податки:

- податок на майно;
- єдиний податок.

До **місцевих зборів** належать:

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

Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Кодексом, сплаті не підлягають. Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

До повноважень сільських, селищних, міських рад та рад ОТГ належать встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених ПКУ, прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі). Місцеві ради 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 та земельного податку за лісові землі.

Сільські, селищні, міські ради та ради ОТГ приймають рішення про

встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує наступному бюджетному році. В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

У разі якщо до 15 липня не прийнято рішення про встановлення відповідних місцевих податків та/або зборів, що є обов'язковими згідно з нормами ПКУ, такі податки та/або збори справляються із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує наступному бюджетному періоду.

У рішенні про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також податкових пільг з їх сплати може не визначатися термін його дії. У такому випадку рішення буде чинним до прийняття нового рішення. Тобто скасований обов'язок щорічного прийняття рішень про встановлення місцевих податків та/або зборів.

При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені ПКУ. Не дозволяється сільським, селищним, міським радам та радам ОТГ встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

2. Принципи побудови податкової системи в Україні

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно. Вихідні **принципи побудови податкової системи**, на яких ґрунтується податкове законодавство, визначені Податковим кодексом України:

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».

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

Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. За порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна і кримінальна

відповідальність.

Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону припускає неоднозначне 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.

Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності збалансування видатків бюджету з його надходженнями. 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 – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. 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.

Економічність оподаткування – встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

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). Саме тому Податковим кодексом України зведено до мінімуму перелік місцевих податків та зборів, і залишилися 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. 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 – 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; 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. Стабільність повинна стосуватися основних ознак податку, а гнучкість – додаткових.

Рівномірність та зручність сплати - встановлення 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.

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

Роль податків залежить від податкової політики, яку проводить держава.

Податкова політика – це діяльність держави у сфері становлення і стягнення податків. Це сукупність форм та методів діяльності держави у сфері оподаткування.

3. Законодавче та організаційне забезпечення функціонування податкової системи

Податкове законодавство України складається з ПКУ, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи, чинних міжнародних договорів.

Податковий кодекс України був прийнятий 2 грудня 2010 року. Він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються ПКУ, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Встановлення і скасування зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння здійснюються відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування».

Система органів, що контролюють надходження податків у бюджети у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною. Так, згідно з ПКУ є:

- органи податкової служби;
- митні органи: щодо мита, акцизного податку, ПДВ, інших податків, що справляються при перетині митного кордону України.

Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової політики, виступає орган виконавчої влади та податкового контролю – Державна податкова служба України.

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.

Система органів державної податкової служби має трирівневу **структуру**:

- 1) вища ланка – Державна податкова служба України (ДПС);
- 2) середня ланка – територіальні органи ДПС – Головні управління ДПС в областях;
- 3) низова ланка – державні податкові інспекції в містах та районах (є структурними підрозділами територіальних органів ДПС).

Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками прав та обов’язків реорганізованої Державної фіскальної служби. З 24 листопада 2021 р. у зв’язку з набуттям чинності розпорядження уряду про запуск Бюро економічної безпеки підрозділ податкової міліції Державної фіскальної служби було ліквідовано, сама ДФС досі у процесі. Відтепер **Бюро економічної безпеки** – єдиний орган державної влади, відповідальний за боротьбу з економічними злочинами. Воно отримало відповідні повноваження від Служби безпеки та Податкової міліції.

4. Функції контролюючих органів

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

Контрольна функція дає змогу встановити відповідність діяльності платників податків вимогам чинного податкового законодавства України, насамперед вимогам Податкового кодексу України. При здійсненні цієї функції виявляють факти порушення чинного законодавства, встановлюють їх винуватців, розробляють профілактичні заходи щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

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. Виконання організаційної функції повинно створювати комфортний клімат для діяльності працівників податкових інспекцій, підтримки надійних зв'язків з підконтрольними об'єктами.

Обліково-реєстраційна функція. 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 рамах 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.

Функція **нормотворча** пов'язана насамперед з розробленням та виданням нормативно-правових актів з питань оподаткування, які 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-консультативної 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). 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** (Державної податкової служби та Державної митної служби) відносяться:

- здійснення адміністрування податків, зборів, платежів;
- контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів;
- реєстрація та облік платників податків, об'єктів оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників

податків, Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб;

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

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

- організацію інформаційно-аналітичного забезпечення та автоматизації процесів адміністрування та інші функції.

Основним обов'язком податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства.

До основних **прав контролюючих податкових органів** відносять наступні:

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

- отримувати безоплатно від платників податків 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, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів;

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

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

- 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;

- визначати суми податкових та грошових зобов'язань платників податків і

застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові санкції за порушення податкового чи іншого законодавства;

- 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;

- 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.

5. Облік платників податків

Функціональними елементами адміністрування податків є:

1. Облік у податкових органах, що включає:

– реєстрацію та облік платників податків – юридичних та фізичних осіб;
– облік обов'язкових платежів;

2. Нарахування податкових зобов'язань податковим органом;

3. Аналіз стану надходження податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів;

4. Виконання планових завдань із мобілізації податків і податкових платежів;

5. Податковий контроль;

6. Стягнення податкового боргу.

Облік платників податків 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 контролюючі органи. 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 ДПС чи взяттю на облік підлягають всі платники податків, незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку чи збору.

З метою централізації обліку платників податків Державна податкова служба України створила автоматизований банк даних, який включає:

1. Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про платників податків;

2. Реєстр великих платників податків;
3. Реєстр неприбуткових організацій і установ;
4. Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (ДРФО) та Реєстр фізичних осіб – платників податків самозайнятих осіб, який є складовою частиною ДРФО;
5. Реєстр платників податків – постійних представників нерезидентів в Україні;
6. Реєстр платників податку на додану вартість.

Платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах ДПС 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 (неосновне місце обліку).

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах ДПС за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи ДПС за місцезнаходженням таких об'єктів.

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 подається платником особисто, протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна.

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

Облік платників податків в органах ДПС ведеться за податковими номерами.

Податковим номером платника податків є:

- ідентифікаційний код Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків (РНОКПП) - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган ДПС і мають відповідну відмітку у паспорті.

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 «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців». 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 ДПС здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих

державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей.

У разі включення платника податків до **Реєстру великих платників податків** і отримання повідомлення центрального органу ДПС про таке включення платник зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі ДПС, що здійснює податкове супроводження великих платників податків.

Великий платник податків – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період.

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.

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 ДПС.

До інформаційної бази Державного реєстру фізичних осіб - платників податків 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.

Облік самозайнятих осіб. Фізичні особи - підприємці обліковуються у якості самозайнятих осіб. Окрема категорія самозайнятих осіб - це фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність (літературна, артистична, художня тощо). До цієї діяльності відносять також діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів тощо.

Тема 3. ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

1. Податок на доходи фізичних осіб: суть, значення та основні елементи.
2. Доходи, що включаються (не включаються) до ЗМОД.
3. Податкова знижка.
4. Податкова соціальна пільга.
5. Порядок нарахування, утримання та сплати ПДФО до бюджету.
6. Особливості оподаткування окремих видів доходів.
7. Військовий збір.
8. Єдиний соціальний внесок.

1. Податок на доходи фізичних осіб: суть, значення та основні елементи

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 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.

Введення ПДФО припускає, що держава має можливість 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. Розглянемо основні елементи цього податку.

Платниками ПДФО є:

1) фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

2) фізична особа – резидент, яка володіє та/або користується (орендує (суборендує), на умовах емфітевзису, постійно користується) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання;

3) фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

4) **податковий агент** – юридична особа або самозайнята особа, яка зобов'язана нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника.

Резиденти – це: а) юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які провадять свою діяльність з місцезнаходженням на території України, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном;

в) фізична особа-резидент – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

Нерезиденти – це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших країн, їх зареєстровані 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;

в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Об'єктом оподаткування ПДФО є доходи платника з різних джерел.
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).

Базою оподаткування ПДФО є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітного року.

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.

Ставка податку становить **18%** бази оподаткування щодо доходів:

- нарахованих у формі заробітної плати та які нараховуються за цивільно-правовими договорами.
- пасивні доходи: проценти, роялті, тощо.
- дивіденди, вигаши та призи.
- іноземні доходи.
- продаж фізичною особою - нерезидентом більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, а також об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.
- продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року третього та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда або іншого транспортного засобу.
- продаж фізичною особою - нерезидентом більше одного разу на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, або продаж інших об'єктів рухомого майна.
- спадщина від спадкодавця-нерезидента, або яка успадковується спадкоємцем нерезидентом.
- оподаткування доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем на загальній системі оподаткування та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Ставка податку становить **9%** бази оподаткування щодо доходів:

- дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних

правах, нараховані нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платником податку на прибуток.

Ставка податку становить **5%** бази оподаткування щодо доходів:

- дивідендів по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

- продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

- продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда.

- успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого ступенів споріднення.

Ставка податку становить **0%** бази оподаткування щодо доходів:

- продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів).

- продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів).

- успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення.

У загальному випадку утримання ПДФО відбувається за формулою: $\text{ПДФО} = \text{ЗП} \times 18\%$

Однак, якщо працівник має право на податкову соціальну пільгу (ПСП), то $\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП}) \times 18\%$

2. Доходи, що включаються (не включаються) до ЗМОД

Загальний місячний оподатковуваний дохід (ЗМОД) складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом звітного податкового місяця. **До ЗМОД (ЗРОД) 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;

- 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.

- дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна;

- суми безповоротної фінансової допомоги та ін.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах. 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:

$$K = 100 : (100 - Sp),$$

де Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму ПСП за її наявності.

До ЗМОД (ЗРОД) платника податку не включаються такі доходи:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги, компенсацій та реабілітаційної допомоги, винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (ЗДСС), у тому числі сума пенсій, отримувана платником податку з Пенсійного фонду України;

- сума єдиного внеску на ЗДСС платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;

- сума страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління.

- вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці»;

- сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету;

- кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу;

- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди;

- кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку або члена сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення, дитини, яка перебуває під опікою або піклуванням платника податку, за умови документального підтвердження витрат за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця;

- сума, сплачена будь-якою юридичною або фізичною особою на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку платника податку, але не вище трикратного розміру мінімальної заробітної плати (МЗП), встановленої законом на 1 січня звітного року за кожний повний або неповний місяць навчання;

- сума стипендії (включаючи суму її індексації, яка виплачується учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту);

- сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування, пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя, сума пенсійної виплати із системи недержавного пенсійного забезпечення;

- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку;

- вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою відповідно до закону;

- кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;

- аліменти;

- сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на державні цінні папери, емітовано Мініном;

- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію осіб з інвалідністю, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, або за рахунок коштів відповідного фонду ЗДСС;

- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію осіб з інвалідністю, на території України платника податку та/або членів його 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, за умови, що вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів МЗП, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року.

- дохід ФОП, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування;

- вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 % однієї МЗП (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

- доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат;

- сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права.

- благодійна, у тому числі гуманітарна допомога, яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги);

- сума (вартість) благодійної допомоги, виплаченої (наданої) благодійниками, у тому числі благодійниками – фізичними особами протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану на користь: учасників бойових дій, членів їхніх сімей, фізичних осіб, які мешкають (мешкали) на території населених пунктів, де проводяться (проводилися) бойові дії, та/або які вимушено покинули місце проживання у зв'язку з проведенням бойових дій у таких населених пунктах;

- доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції. При продажу власної сільськогосподарської продукції (крім продукції тваринництва) отримані від такого продажу доходи не є оподатковуваним доходом, якщо їх сума сукупно за рік не перевищує 12 розмірів МЗ на 1 січня звітного (податкового) року. У разі якщо сума отриманого доходу перевищує зазначений розмір, платник податків зобов'язаний відобразити суму такого перевищення у складі загального місячного (річного) оподаткованого доходу за відповідний звітний рік та подати річну декларацію про майновий стан і доходи і самостійно сплатити податок з суми такого перевищення.

При продажу власної продукції тваринництва отримані від такого продажу доходи не є оподатковуваним доходом, якщо їх сума сукупно за рік не перевищує 50 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

3. Податкова знижка

Платники ПДФО мають право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. *Податкова знижка* – документально підтверджена сума 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 та/або у вигляді дивідендів. 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:

$$K = \text{МП} / \text{ФП},$$

де МП – мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100 квадратним метрам;

ФП – фактична загальна площа житла, що будується (придбається) 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 в розмірі, що

не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу звітного року.

3. суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти таким платником податку та/або членом його сім'ї першого ступеня споріднення та/або особи, над якою встановлено опіку чи піклування, або яку влаштовано до прийомної сім'ї, дитячого будинку сімейного типу, якщо такого платника податку призначено відповідно опікуном, піклувальником, прийомним батьком, прийомною матір'ю, батьком-вихователем, матір'ю-вихователькою;

Правом на податкову знижку в частині витрат на здобуття освіти, лікування дітей можуть скористатись не тільки рідні батьки, а й опікуни, піклувальники, прийомні батьки, батьки-вихователі;

4. суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

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 (ПМ), діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, а для члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення – 50 % такої суми.

$$2684 * 1,4 = 3760 \text{ грн.}$$

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 коштів у вигляді орендної плати за договором оренди житла (квартири, будинку), оформленим відповідно до вимог чинного законодавства, фактично сплачених платником податку, який має статус внутрішньо переміщеної особи. Платник податку має право скористатися зазначеною в податковою знижкою виключно за умови, що він та/або члени його сім'ї першого ступеня споріднення не мають у власності придатної для проживання житлової нерухомості, розташованої поза межами тимчасово окупованої території України;

8. суми витрат платника податку на придбання акцій (інших корпоративних прав), емітентом яких є юридична особа, яка набула статус резидента Дія Сіті, за умови що такі витрати були понесені платником податку до набуття емітентом статусу резидента Дія Сіті.

Однак існують певні *обмеження права на нарахування податкової знижки*. Необхідно:

- документальне підтвердження витрат платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і особу, яка звертається за податковою знижкою (їх покупця (отримувача), а також копіями договорів за їх наявності, в яких обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк оплати за такі товари. Копії документів надаються разом з податковою декларацією,

- 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.

4. Податкова соціальна пільга

Податкова соціальна пільга – сума, на яку платник ПДФО має право зменшити свій ЗМОД у вигляді заробітної плати від одного роботодавця. На застосування до свого доходу ПСП має право кожен платник ПДФО, якщо розмір його МЗП не перевищує суми, що дорівнює місячному ПМ діючого для працездатної особи на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Прожитковий мінімум для працездатної особи в 2023 році становить 2684 грн.

У 2023 р. такий граничний рівень доходу становить 3760 грн ($2684 \times 1,4 \approx 3760$ грн).

ПСП надається у розмірі 50, 100, 150 і 200% ПМ, встановленого на 1 січня звітного податкового року.

Право на 50 % пільгу має будь-який платник податку, що має дохід менший 3760 грн.

ПСП встановлюється у розмірі, що дорівнює 50% розміру ПМ для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

ПСП у 2023 р. – 1342 грн ($2684 \times 0,5$).

Цю ПСП називають звичайною, або базовою.

Враховуючий той факт, що мінімальна зарплата у 2023 р. становить 6700 грн, то такий дохід можливий лише тоді, коли особа працює на неповний робочий час (день).

Право на пільгу у розмірі, що дорівнює 100 % суми попередньої пільги, має платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у

розрахунку на кожну таку дитину.

За наявності дітей ПСП та максимальний рівень доходу збільшуються (множаться на кількість дітей).

Так, для двох дітей максимальний рівень доходу становить 7520,00 грн (=3760×2), 3 дитини – 11280 грн (=3760×3); 4 дитини – 15040 грн (=3760×4).

ПСП складе за 2 дитини 2684 грн. (1342×2), 3 дитини – 4026 грн (=1342×3); 4 дитини – 5368 грн (=1342×4).

«Дитячу» ПСП може використати лише один з батьків – батько чи мати, незалежно від того, чи перебувають вони у шлюбі чи ні.

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. Умова отримання ПСП – у них не повинно бути стипендії з державного бюджету;

- інваліди I або II групи, у тому числі з дитинства;

- особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянина, 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».

150% від базової – у 2023 р. це 2013 грн (=1342×1,5).

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.

ПСП 200% від базової – у 2023 р. це 2684 грн (=1342×2).

Протягом 2023 року ПСП не змінюється.

ПСП застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у

вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування ПСП.

ПСП не може бути застосована до:

- доходів платника податку, інших ніж заробітна плата (виняток – лікарняні);
- заробітної плати, яку платник податку протягом звітного місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, що виплачується з бюджету;
- доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої НПД.

До уваги беруться саме зарплатні виплати, а виплати за цивільно-правовими договорами (ЦПД) – ні. ПСП застосовується тільки у розрахунку ПДФО і ніяк не впливає на військовий збір (ВЗ). Можлива ситуація, коли ПСП навіть перевищує суму зарплати працівника. Тоді ПДФО буде нульовим.

ПСП до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування без подання заяви. У разі якщо платник податку має право на застосування ПСП з двох і більше підстав, застосовується одна ПСП з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

5. Порядок нарахування, утримання та сплати ПДФО до бюджету

Податковий агент є особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату до бюджету податку з доходів. Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку. Він сплачує податок 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 або єдиний рахунок.

Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу;

Платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до ЗРОД та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів.

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується 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.

Зареєстровані підприємцями фізичні особи - власники, орендарі, користувачі земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які

здійснюють виробництво власної сільськогосподарської продукції, а також голови сімейних фермерських господарств зобов'язані подавати у складі річної податкової декларації додаток з розрахунком загального мінімального податкового зобов'язання (МПЗ).

Різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок підлягає сплаті до бюджету.

6. Особливості оподаткування окремих видів доходів

ФОП, які працюють на загальній системі оподаткування. Об'єктом оподаткування ФОП є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої ФОП.

$\text{ПДФО} = \text{ЧД} \times 18 \%$,

де ЧД – чистий оподатковуваний дохід, грн.

Датою формування оподаткованого доходу є дата фактичного надходження компенсації за відвантажені товари, виконані роботи. Тобто при визнанні доходу підприємець, який працює на загальній системі оподаткування, застосовує касовий метод. Витрати, безпосередньо пов'язані з такими доходами, підприємець може відобразити тільки після оплати таких витрат.

Для ФОП, зареєстрованого як платник ПДВ, не включаються до витрат і доходу суми: ПДВ, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг), доходу, акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

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.

ФОП зобов'язані вести облік доходів і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товару. Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет.

Остаточний розрахунок ПДФО за звітний період підприємець 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.

ФОП вважається податковим агентом працівника-фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах

ФОП застосовують реєстратори розрахункових операцій відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

ФОП подають річну податкову декларацію, в якій поряд з доходами від підприємницької діяльності мають зазначатися інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи, а також відомості про суми єдиного внеску.

Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження **НПД (незалежної професійної діяльності)**, оподатковуються за ставкою 18 %. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду НПД.

Фізичні особи, які провадять НПД, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет.

Податкові агенти (банки, кредитні спілки), які нараховують доходи у вигляді процентів, у податковому розрахунку відображають загальну суму нарахованих у звітному періоді доходів та загальну суму утриманого з них податку. При цьому у податковому розрахунку не зазначається інформація про суми окремого банківського депозитного рахунку, суми нарахованих процентів, а також відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані такі доходи.

Оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна. Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи об'єкт незавершеного будівництва таких об'єктів, земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної статтею 121 Земельного кодексу України залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки, не оподатковується.

Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не розповсюджується на майно, отримане таким платником у спадщину.

Також звільнено від оподаткування дохід від продажу один раз протягом звітного податкового року земельної ділянки сільськогосподарського призначення, безпосередньо отриманої платником податку у власність у процесі приватизації, за умови перебування такого майна у власності платника податку більше трьох років.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 %.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року третього та наступних об'єктів нерухомості, підлягає оподаткуванню за ставкою 18 %.

Дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта, розрахованої автоматично модулем електронного визначення оціночної вартості Єдиної бази даних звітів про оцінку, або не нижче ринкової вартості

такого об'єкта, визначеної суб'єктом оціночної діяльності (оцінювачем) та зазначеної у звіті про оцінку, зареєстрованому в Єдиній базі даних звітів про оцінку.

Сума податку визначається та самостійно сплачується через банківські установи особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни;

Порядок оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна. Дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 5 %.

Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна (крім легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів) визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче оціночної вартості цього об'єкта, визначеної згідно із законом.

Дохід від продажу (обміну) легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу (міни), але не нижче середньоринкової вартості відповідного транспортного засобу або не нижче його оціночної, ринкової вартості, визначеної згідно із законом (за вибором платника податку).

Середньоринкова вартість легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів визначається щокварталу Міністерством економіки для кожної марки, моделі таких транспортних засобів з урахуванням року випуску та пробігу, на підставі аналізу фактичних цін продажу відповідних транспортних засобів, і оприлюднюється на офіційному веб-сайті в режимі вільного доступу.

Як виняток, дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню. Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 %. Дохід, отриманий від продажу (обміну) третього та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда або іншого транспортного засобу підлягає оподаткуванню за ставкою 18 %.

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. У разі спадкування будь-яких об'єктів спадщини, які оподатковуються за нульовою ставкою, ринкова вартість таких об'єктів з метою оподаткування не визначається. В інших випадках отримання доходів у вигляді об'єктів спадщини/дарунків об'єктом оподаткування є оціночна вартість або ринкова вартість таких об'єктів спадщини/дарунків

7. Військовий збір

В Україні тимчасово встановлено військовий збір [ст. 16 підрозділу 10 розділу XX]. При нарахуванні він практично нерозривно пов'язаний з ПДФО. Якщо стягується ПДФО, то і військовий збір потрібно сплачувати. Як виняток, у ПКУ є доходи, з яких не стягується ПДФО, однак нараховувати і сплачувати

військовий збір потрібно:

- 1) процентні доходи;
- 2) дивіденди у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує дивіденди;
- 3) доходи, отримані платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт чорних і кольорових металів, включаючи використані (виснажені) електричні свинцевокислотні акумулятори, залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю, а також за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ;
- 4) інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ і державними цінними паперами, емітованими Мінфіном.

Ставка збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Базою нарахування військового збору (ВЗ) є дохід фізичної особи.

$$ВЗ = Д \times 1,5 \%,$$

де Д – будь-який дохід платника (зарплата, інші доходи).

ФОПи, які працюють на загальній системі оподаткування, розраховують військовий збір наступним чином:

$$ВЗ = ЧД \times 1,5 \%$$

ФОПИ, 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 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.

ВЗ сплачується (перераховується) до загального фонду Державного бюджету України.

8. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Система ЗДСС 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 р. діє єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи ЗДСС 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 ЗДСС. 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 ЗДСС.

Функція адміністрування ЄСВ покладена на Державну податкову службу України. Від своєчасного надходження страхових внесків значною мірою залежить ефективність вітчизняної системи соціального захисту. Таким чином, Державна податкова служба консолідує спільні для всіх фондів ЗДСС 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 та Пенсійний фонд** – продовжують свою діяльність. З **1 січня 2023 р.** Фонд соціального страхування України приєднано до Пенсійного фонду України. Функції та завдання Фонду соціального страхування України за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та від нещасного випадку передаються Пенсійному фонду України.

Введення ЄСВ замість внесків до трьох фондів дозволило створити умови для запобігання дублюванню страховими фондами функцій, пов'язаних із формуванням страхових коштів, спростити систему звітності.

Єдиний соціальний внесок замінив собою чотири раніше існуючих обов'язкових державних соціальних збори: пенсійний, «безробіття», соцстрах (лікарняні), «нещасний випадок».

Платників ЄСВ можна поділити на декілька категорій:

1) роботодавці – юридичні особи та ФОПи, 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;

2) ФОПи, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;

3) особи, які провадять НПД;

4) члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах;

5) особи, які беруть добровільну участь у системі ЗДСС.

Єдиний внесок не входить до системи оподаткування.

До кожного виду виплат застосовуються свої ставки. Базова ставка ЄСВ – 22 %. З 1 січня 2015 р. роботодавці зобов'язані сплачувати розмір ЄСВ не менший,

ніж мінімальний, незалежно від суми нарахованої заробітної плати. Для ФОП є певні особливості щодо нарахування соціальних внесків. Для підприємців на загальній системі оподаткування вона обчислюється від суми доходу, одержаного в результаті діяльності. А для підприємців-«спрошенців» встановлено межі розміру ЄСВ: сума виплат не повинна бути нижче мінімального страхового внеску і більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ.

Мінімальний страховий внесок – це сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток ставки ЄСВ на МЗП, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

З 1 січня 2023 р. мінімальний ЄСВ за місяць дорівнює 1 474,00 грн (6 700 грн x 22%). Протягом 2023 року цей розмір не буде змінюватися, оскільки Держбюджетом не передбачено зміну МЗП.

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску – максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює 15 розмірам МЗП, на яку нараховується ЄСВ. Максимальний страховий внесок у 2023 році становить 22110,00 грн (6700 x 15 x 22%).

Таблиця 1

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 %

Мінфін наказом від 15.12.2020 № 773 оновив форму звітності № 1ДФ, в якій тепер будуть відображати відомості щодо нарахування сум ЄСВ. Нова форма отримала назву «Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску».

Розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) з

розбивкою по місяцях звітнього кварталу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітнього кварталу.

Утримання із заробітної плати працівників – це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать:

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір (ВЗ).

Якщо від нарахованої зарплати (так звана зарплата «брудними») відняти ПДФО, ВЗ, а також інші утримання (якщо такі є), то отримуємо так звану зарплату «чистими» («на руки», «до видачі»).

ЄСВ платить роботодавець за рахунок своїх коштів. Це **нарахування** на зарплату. Ще його сплачують «за себе» фізособи-підприємці (ФОП).

Тема 4. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

1. Податок на прибуток: основні елементи податку.
2. Ставки податку та особливості оподаткування окремих операцій.
3. Порядок обчислення ПНП та сплати.
4. Податкові різниці.
5. Новації у сплаті ПНП: МПЗ.
6. Податкове стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні.
7. Оподаткування обмінних пунктів податком на прибуток.

1. Податок на прибуток: основні елементи податку

Податок на прибуток займає важливе місце в системі прямого оподаткування, оскільки його розмір безпосередньо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства.

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 ПКУ.

Платниками податку є резиденти та нерезиденти України.

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.

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;

- нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації:

- бюджетні установи;

- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (ЖБК), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- ОСББ, асоціації власників житлових будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання, організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, їх кооперативні об'єднання;

Не є платниками податку суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Об'єктом оподаткування є:

1. 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 НП(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),
- інші операційні доходи,
- фінансові доходи та інші доходи.

2. дохід за договорами страхування;

3. дохід (прибуток) нерезидента;

4. дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей;

5. дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), азартних ігор з використанням гральних автоматів.

6. операції резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Окремими положеннями ПКУ передбачено звільнення від оподаткування прибутку окремих суб'єктів господарювання, а саме:

✓ підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями (ГО) осіб з інвалідністю та є їх повною власністю, де протягом попереднього звітного періоду кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників за умови, що фонд оплати праці таких осіб становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці;

✓ Чорнобильської АЕС;

✓ 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.

Звільняються від оподаткування:

- кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування (ІСІ), доходи від здійснення операцій з активами ІСІ, доходи, нараховані за активами ІСІ, та інші доходи від діяльності ІСІ (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

- суми коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення.

Тимчасово, до 1 січня 2027 року, звільнитиметься від оподаткування прибуток сільськогосподарських товаровиробників, які:

1) провадять виключно такі види діяльності

- розведення та вирощування свійської птиці (за виключенням вирощування курей, одержування яєць курей та діяльності інкубаторних станцій з вирощування курей);

2) здійснюють діяльність з реалізації власно виробленої (вирощеної) продукції, яка перелічена вище (за виключенням м'яса курей).

2. Ставки податку та особливості оподаткування окремих операцій

Прибуток суб'єктів господарювання (СГ) оподатковується за різними ставками в залежності від виду діяльності, резидентського статусу платника.

18 % – це основна ставка до об'єкта оподаткування. Інші ставки можна умовно поділити на групи (табл. 1).

Таблиця 1

Ставка, %	Об'єкт оподаткування
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) ** Застосовується одночасно з базовою ставкою 18 %
3	Доходи нерезидентів, об'єктом оподаткування яких є страхові виплати за договорами із обов'язкових видів страхування, договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта», договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації
4	Доходи нерезидентів 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)
5	Доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам
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)
15	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)
30	Діяльність із випуску та проведення лотерей, об'єктом оподаткування якої є дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей (136.6) ***

** Нарахований страховиком податок на дохід є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування такого страховика.

*** Нарахований суб'єктом, що здійснює букмекерську діяльність, організацію та проведення азартних ігор (у тому числі казино) та проведення лотерей, податок на дохід не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.

3. Порядок обчислення ПНП та сплати

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Виробники сільськогосподарської продукції можуть обрати річний податковий період, який починається з 1 липня минулого року і закінчується 30 червня поточного року.

Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий рік перевищує 50 % загальної суми доходу.

Річний звітний період встановлюється для таких платників податку:

- а) які зареєстровані протягом звітного року (новостворені);
- б) виробників сільськогосподарської продукції;
- в) платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній період не перевищує 20 млн. грн.

Суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, які встановлені для квартального податкового періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

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.

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

$$\text{ФР} = \text{Д} - \text{В}$$

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).

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань. 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, 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, виграти, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо.

До доходів, які підприємство одержало за звітний період, згідно з п. 7 П(С)БО-15 відносять:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

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).

Витрати визнають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Особливою статтею формування витрат платника податку є нарахування амортизації. Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). (П(С)БО-7).

Згідно з пп. 14.1.138 ПКУ підлягають амортизації основні засоби - матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 20 тис. грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Також амортизуються і нематеріальні активи.

4. Податкові різниці

Податок на прибуток може розраховуватися двома шляхами: із застосуванням коригування фінансового результату на податкові різниці та без такого коригування.

Податкові різниці – це обов'язкове коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними бухгалтерського обліку, у випадках, передбачених ПКУ. Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній рік не перевищує 40 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату (ФЗ) до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих років). Після перевищення межі доходів 40 млн. грн. + 1 грн. платник податку на прибуток зобов'язаний проводити коригування при визначенні об'єкта оподаткування.

Податкові різниці є декількох видів:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів;
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень);
- різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій.

Таким чином, алгоритм розрахунку податку на прибуток має наступний вигляд:

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:		
Крок 4	Зменшуємо ФР на податкові збитки минулих років, якщо вони є.	
		Крок 4.1
	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	

5. Мінімальне податкове зобов'язання

Форму Податкової декларації з податку на прибуток підприємств з 2022 р. доповнено новим рядком МПЗ «Податок на прибуток у вигляді мінімального податкового зобов'язання» та відповідно новим додатком МПЗ, в якому платниками податку – власниками, орендарями, користувачами земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, здійснюватиметься відповідно до пункту 141.9 статті 141 Податкового кодексу України розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання та різниці між сумою такого зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Мінімальне податкове зобов'язання – мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь.

Мінімальне податкове зобов'язання зачепило як фізичних, так і юридичних осіб – одиниць та загальносистемників. В основі нового МПЗ-механізму – коефіцієнт від НГО (нормативної грошової оцінки) власних або використовуваних сільгоспземель.

Податок установлений для всіх категорій власників і користувачів земельних ділянок, які належать до сільгоспугідь за межами населених пунктів.

МПЗ щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО}_д \times \text{К} \times \text{М} / 12,$$

НГО_д – нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку,

встановленого справляння плати за землю;

К – коефіцієнт, який становить 0,05;

М – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times S \times K \times M / 12,$$

де:

НГО – нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого для справляння плати за землю;

S – площа земельної ділянки, гектарах;

K – коефіцієнт, що становить 0,05;

M – кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

При цьому тимчасово для розрахунку МПЗ за 2022 та 2023 роки коефіцієнт «К» застосовується зі значенням 0,04. В основному розмір МПЗ залежить від НГО. В середньому МПЗ складатиме 1200-1500 грн з гектара землі.

При обчисленні МПЗ платниками єдиного податку четвертої групи – фізичними особами - підприємцями, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, коефіцієнт «К» застосовується у половинному розмірі.

Мінімальне податкове зобов'язання визначається за період володіння (користування) земельною ділянкою, який припадає на відповідний податковий (звітний) рік.

У разі передачі земельних ділянок в оренду (суборенду), емфітевзис або інше користування мінімальне податкове зобов'язання визначається для орендарів, користувачів.

Якщо МПЗ більше, ніж загальна сума сплачених СГ протягом податкового (звітного) року податків, зборів, платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, та витрат на оренду земельних ділянок віднесених до сільськогосподарських угідь, то йому доведеться доплатити різницю.

Розрахунок загального МПЗ та заповнення додатку МПЗ має вперше здійснюватися за результатами звітного 2022 року. Згідно зі змінами, внесеними Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», відтерміновано податкові (звітні) роки нарахування та сплату МПЗ (за 2022 та 2023 роки) за земельні ділянки, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та/або за земельні ділянки,

визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди за переліком територій, визначених Урядом.

Юридичні особи та ФОП будуть зобов'язані у складі податкової декларації за рік подавати додаток з розрахунком загального МПЗ за 2022 рік. Фізичним особам – не підприємцям, не потрібно самостійно звітувати за МПЗ. Замість них податкова до 1 липня поточного року самостійно визначатиме розмір загального МПЗ і надсилатиме податкове повідомлення-рішення.

Ті, хто отримав ППР від податкової, має сплатити визначену суму МПЗ протягом 60 днів із дня вручення.

6. Податкове стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні

1 січня 2022 року набрав чинності Закон України від 14.12.2021 № 1946-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні». Законом передбачається запровадження низки заходів щодо стимулювання розвитку ІТ-індустрії, зокрема, спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті – ІТ-компаній, що відповідатимуть передбаченим Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» вимогам та будуть включені до спеціального реєстру, ведення якого здійснюватиме Мінцифри.

Резидент Дія Сіті – платник податку, який відповідає всім таким вимогам:

1) здійснює один з видів діяльності (комп'ютерне програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «онлайн», освітня діяльність у галузі ІТ, кібербезпека тощо);

2) розмір місячної винагороди спеціалістам не менше 1200 євро;

3) кількість гіг-спеціалістів не менше 9;

4) сума кваліфікованого доходу юридичної особи за перші 3 місяці не менше 90 %.

Гіг-контракт – це особлива форма залучення спеціалістів, яка поєднує в собі ознаки трудового та цивільно-правового договору. Іншими словами, це система роботи, коли співробітників не приймають в штат, а запрошують на конкретні проекти, де вони у визначені строки вирішують поставлені задачі.

Перехід на застосування спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті здійснюється за заявницьким принципом.

Податок на прибуток підприємств

Спеціальний режим оподаткування резидентів Дія Сіті передбачає можливість переходу ними на оподаткування податком на прибуток підприємств за особливими умовами ([аналог податку на виведений капітал](#)), що передбачають ставку податку у розмірі 9 % та оподаткування лише низки операцій, таких як, зокрема:

- виплати дивідендів;

- виплати процентів на користь нерезидентів – пов'язаних осіб, або

нерезидентів, зареєстрованих у державах, що є «низькоподатковими» юрисдикціями;

- надання фінансової допомоги нерезиденту Дія Сіті – платнику на спеціальному режимі, яка не підлягає поверненню, або пов'язаній фізичній особі або пов'язаній особі – нерезиденту незалежно від наявності умови про повернення, або непов'язаній особі, яка залишається неповернутою протягом 12 календарних місяців;

- безоплатне надання майна нерезиденту Дія Сіті – платнику на спеціальному режимі;

- виплати, що здійснюються у зв'язку із вкладенням в об'єкти інвестицій (в тому числі придбанням майна), що перебувають за межами території України,

- придбання майна, робіт, послуг у неплатника податку – нерезидента, та/або передача майна, робіт, послуг неплатнику податку – нерезиденту (якщо розрахунки чи постачання майна, робіт, послуг за відповідними операціями не здійснено у 360-денний чи інший строк відповідно до законодавства);

- виплата роялті в сумах перевищення ліміту та в інших окремих випадках.

При цьому окремою базою оподаткування в спеціальному режимі оподаткування резидентів Дія Сіті буде сума невідповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки», яка буде оподатковуватись за ставкою 18%.

Звітним періодом для спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті є календарний рік.

Податок на доходи фізичних осіб

Встановлено особливості оподаткування доходів спеціалістів резидента Дія Сіті. Ставка у розмірі 5 % застосовується до:

а) заробітної плати;

б) винагороди за гіг-контрактом;

в) авторської винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори.

Зменшена ставка застосовується за умови, що розмір такого доходу за рік не перевищує еквівалент 240 тисяч євро. З суми перевищення платник самостійно доплачує податок за ставкою 18 % та подає річну податкову декларацію.

У разі, якщо резидент Дія Сіті втратив статус (за рішенням суду або встановлення не відповідності критеріям) за такий період, він самостійно має перерахувати та сплатити за власний рахунок до бюджету податок за ставкою 18 %.

Звільнено від оподаткування ПДФО:

сплачені внески роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку та/або за договорами добровільного медичного страхування в межах 30 % нарахованої заробітної плати такому працівнику;

сплачені внески резидентом Дія Сіті за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення та/або за договорами добровільного медичного страхування платника податку – гіг-спеціаліста в межах 30 % нарахованої винагороди такому гіг-спеціалісту;

дивіденди, які нараховуються емітентом корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах, за умови, що таким резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах не здійснювалася виплата дивідендів за акціями або іншими корпоративними правами протягом двох календарних років поспіль.

Податкова знижка:

До витрат для податкової знижки може бути включена суми витрат платника податку на придбання акцій (інших корпоративних прав), емітентом яких є юридична особа, яка набула статус резидента Дія Сіті, за умови, що такі витрати були понесені платником податку до набуття емітентом статусу резидента Дія Сіті або впродовж періоду, коли такий резидент Дія Сіті відповідає вимогам.

У разі понесення таких витрат загальна сума податкової знижки обмежується не тільки розміром отриманої заробітної плати, а й сумою отриманих дивідендів (крім дивідендів, які не оподатковуються).

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Єдиний внесок для платника – резидента Дія Сіті встановлюється:

а) на суму нарахованої кожній застрахованій **особі заробітної плати** – у **розмірі мінімального страхового внеску (22 % від мінімальної заробітної плати)**;

б) на суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за **гіг – контрактами** – у **розмірі мінімального страхового внеску (22 % від мінімальної заробітної плати)**.

Фізичні особи – підприємці, які мають основне місце роботи або уклали гіг-контракт з резидентом Дія Сіті, звільняються від сплати за себе єдиного внеску за місяці звітного періоду, за які роботодавцем (резидентом Дія Сіті) сплачено страховий внесок за таких осіб у розмірі не менше мінімального страхового внеску (22 % від мінімальної заробітної плати).

7. Оподаткування обмінних пунктів податком на прибуток

З 1 січня 2023 року запрацював Закон України від 03.11.2022 № 2720-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств за структурні підрозділи, які здійснюють торгівлю валютними цінностями у готівковій формі».

Відповідно платники податку, які здійснюють діяльність з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі, зобов'язані сплачувати авансові внески з податку на прибуток підприємств за кожний пункт обміну іноземної валюти, внесений до Реєстру пунктів обміну іноземної валюти станом на перше число поточного місяця.

Авансовий внесок з податку на прибуток підприємств сплачуватиметься у розмірі:

- трьох мінімальних зарплат, встановлених законом станом на 1 січня звітного (податкового) року ($6700 \text{ грн} \times 3 = 20100 \text{ грн}$), за кожний пункт обміну іноземної валюти, розташований у населеному пункті, чисельність населення

якого перевищує 50 тисяч;

- однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом станом на 1 січня звітного (податкового) року (6700 грн), за кожний пункт обміну іноземної валюти, розташований в інших, крім вищевказаних населених пунктах або за межами населених пунктів.

Упродовж 2023 року платники податку, які зобов'язані сплачувати авансові внески з податку на прибуток підприємств, сплачуватимуть такі авансові внески:

- з 1 січня 2023 р. по 30 червня 2023 р. - із застосуванням коефіцієнта 0,33;
- з 1 липня 2023 р. по 31 грудня 2023 р. - із застосуванням коефіцієнта 0,66.

Слід зауважити, що авансовий внесок не є додатковим податковим навантаженням на платника, адже у результаті, під час сплати основної суми податку на прибуток, він зменшує податкові зобов'язання, розраховані за результатами відповідного звітного (податкового) періоду за ставкою, визначеною пп. 136.1 ст. 136 Податкового кодексу України.

Водночас якщо сума авансового внеску перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання, то сума такого перевищення не переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів.

Сума сплачених авансових внесків не підлягатиме поверненню платнику податку як надміру та/або помилково сплачені податкові зобов'язання, не зараховуватиметься в рахунок інших податків та зборів

Тема 5. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

1. Сутність та зміст ПДВ, його роль у податковій системі України.
2. Платники ПДВ.
3. Об'єкт оподаткування ПДВ.
4. База оподаткування ПДВ та порядок її визначення для операцій різних видів.
5. Ставки ПДВ.
6. Звільнення від ПДВ.
7. Податкові зобов'язання з ПДВ.
8. Податковий кредит. Бюджетне відшкодування ПДВ.
9. Порядок подання податкової декларації та строки сплати до бюджету.
10. Порядок оподаткування ПДВ електронних послуг від нерезидентів.

1. Сутність та зміст ПДВ, його роль у податковій системі України

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.

Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва. ПДВ включається до ціни реалізації товару і сплачується кінцевим споживачем.

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 нараховання податку він не накопичується у ціні

товару.

Завдяки цьому ПДВ одержав велике поширення у світі та стягується більш ніж у 135 країнах. Згідно директиві Ради ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», ПДВ є обов'язковим для країн-членів спільноти. 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.

На сьогодні цей податок становить вагомий частку в доходах бюджету, тому його вважають одним із стабільних та надійних джерел поповнення доходної частини бюджету. Від ПДВ надходить стільки коштів, скільки витрачається разом на всю освіту та охорону здоров'я країни. Приблизно половину ПДВ державний бюджет отримує під час розмитнення товарів. Ще половину сплачують підприємства під час подальшої торгівлі та переробки цих товарів в Україні.

Головними перевагами ПДВ стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Разом з тим податок має і багато недоліків. За своєю економічною сутністю ПДВ 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.

2. Платники ПДВ

Згідно ПКУ **платником** податку є особа, що:

- проводить господарську діяльність або планує провадити 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 ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням, крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи.

Для обрахунку загального обсягу здійснених операцій для цілей обов'язкової реєстрації платником ПДВ (досягнення 1 млн грн) враховуються також операції, здійснені через встановлений спеціальний застосунок або додаток на смартфонах, планшетах чи інших цифрових пристроях;

- ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню;

- особа-нерезидент, яка не має постійного представництва та постачає на митній території України фізичним особам, у тому числі фізичним особам - підприємцям, не зареєстрованим платниками ПДВ, електронні послуги.

Положення цього підпункту не поширюється на нерезидентів, які постачають електронні послуги безпосередньо через своє постійне представництво в Україні.

Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Електронні послуги – це послуги, які постачаються через мережу Інтернет, автоматизовано, за допомогою інформаційних технологій та переважно без втручання людини, у тому числі шляхом встановлення спеціального застосунку або додатку на смартфонах, планшетах, телевізійних приймачах чи інших цифрових пристроях.

Особа-нерезидент зобов'язана подати заяву про реєстрацію як платника ПДВ, якщо за результатами попереднього календарного року загальна сума від здійснення нею операцій з постачання фізичним особам електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, сукупно перевищує суму, еквівалентну 1 млн грн, яка обчислюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим НБУ, що діє на 01 січня відповідного року. Така заява подається до 31 березня включно відповідного календарного року, наступного за роком, у якому така особа-нерезидент досягла передбаченого у цьому пункті обсягу.

Якщо особа-нерезидент, яка не досягла передбаченого обсягу 1 млн грн, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник ПДВ, вона може подати заяву про реєстрацію як платника ПДВ не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку звітного (податкового) періоду, з якого така особа-нерезидент вважатиметься платником ПДВ.

3. Об'єкт оподаткування ПДВ

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- постачання товарів, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі;
- 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 (для юридичних осіб, ФОП і фізичних осіб). Суми такого імпорту не зазначаються в податковій декларації з ПДВ. При перевищенні здійснюється сплата ПДВ, навіть фізичними особами, що не є платниками податку. Оподатковується лише частина вартості, що перевищує

ліміт в 150 євро. Наприклад, якщо товари в посилці коштують 170 євро, то ПДВ слід буде сплатити з 20 євро.

Не є об'єктом оподаткування операції з:

- випуску (емісії), розміщення та продажу за кошти цінних паперів, що випущені в обіг суб'єктами підприємницької діяльності, НБУ, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування;

- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;

- 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, валютних цінностей (у т. ч. національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України, випуску, обігу та погашення лотерейних білетів;

- надання послуг, пов'язаних з переказом коштів, що надаються учасниками платіжних систем, інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу;

- 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;

- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

- реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб.

- постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти;

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами 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;

- ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення;

- ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня

в Україні більше ніж 24 год та яка в'їжджає в Україну не частіше одного разу протягом 72 год;

- ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 50 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 год або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 год;

- надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів та ін.

4. База оподаткування ПДВ та порядок її визначення для операцій різних видів

Базою оподаткування є договірна вартість товарів (послуг), що постачаються, але не нижче звичайної ціни, ціни придбання та залишкової вартості (щодо основних засобів).

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ 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 урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ).

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ.

У разі постачання тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни, при їх постачанні на митній території України, базою оподаткування є максимальна роздрібна ціна таких товарів без урахування податку на додану вартість.

У разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі базою оподаткування є їх **митна вартість** (для юридичних осіб або фізичних осіб - підприємців) або **фактурна вартість** (для фізичних осіб), визначені відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті.

5. Ставки ПДВ

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:

- постачання на митній території України та 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;

- постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

- постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проектів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;

- постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування.

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 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.

14 % по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції (пшениця, ячмінь, кукурудза, соєві боби, насіння свиріпи та ріпака, насіння соняшника).

6. Звільнення від ПДВ

Звільняються від оподаткування 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 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 (хрещення, укладення церковного шлюбу, похорони, молебень, панахида) та предметів культового призначення;
- 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;
- постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання;
- 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);
- постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих ЗМІ вітчизняного виробництва, підготовлення, виготовлення (друк на папері чи запис на електронному носіїві), розповсюдження книжок, у тому числі електронного контенту (крім видань еротичного характеру) та дитячих книжкових видань, вітчизняного виробництва, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови вітчизняного виробництва на митній території України
- послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом

через митну територію України, а також з постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням);

- товарів та послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України;

- операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти;

- операції із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту та першого постачання на митній території України товарів, що використовуватимуться у виробництві товарів оборонного призначення та якщо замовником таких товарів є державний замовник у сфері оборони, визначений Кабінетом Міністрів України.

Вищевикладені звільнення не поширюється на операції з підакцизними товарами.

7. Податкове зобов'язання з ПДВ

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), 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. В разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

У разі поставки товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виймання з таких торговельних апаратів 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.

На дату виникнення податкових зобов'язань (при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг) платник податку (продавець товарів/послуг) зобов'язаний в установлені терміни скласти **податкову накладну** в електронній формі, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Вона має містити:

- порядковий номер податкової накладної та дату виписування;
- повну або скорочену назву юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, - продавця товарів/послуг;
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, - покупця (отримувача) товарів/послуг;
- 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.

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 одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця. Податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, теж підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи ПКУ та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком.

Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ. Розрахунки з бюджетом у системі електронного адміністрування ПДВ здійснюються з цих рахунків. Система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер (більше 2 разів в місяць)

покупцям – платникам податку – можуть складати не пізніше останнього дня місяця зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг протягом такого місяця.

8. Податковий кредит. Бюджетне відшкодування ПДВ

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом такого періоду у зв'язку зі здійсненням операцій з:

- придбання або виготовлення товарів (в тому числі їх ввезення на територію України);
- придбання (будівництва, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України;
- 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.

Податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

У разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, яка підтверджує сплату податку.

Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти господарювання, що ввозять товари (предмети) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню згідно із законодавством, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

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.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися у господарській діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними чи не підтверджені митними деклараціями.

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму ПДВ на підставі отриманих податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної/розрахунку коригування.

Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Сума ПДВ до сплати у бюджет = Податкове зобов'язання - Податковий кредит

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, а при його відсутності –

- зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду;

- підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника податку.

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

Платники податку отримують бюджетне відшкодування в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки. Джерелом сплати бюджетного відшкодування є доходи бюджету, до якого сплачується податок.

9. Порядок подання податкової декларації та строки сплати до бюджету Звітним (податковим) періодом є **календарний місяць**. 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.

Строк подання декларації з ПДВ - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

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.

10. Порядок оподаткування ПДВ електронних послуг від нерезидентів

Оподаткування електронних послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, у разі постачання таких послуг фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, яку не зареєстровано як платника ПДВ особою-нерезидентом, яка не має постійного представництва.

В червні 2021 р. Верховна Рада ухвалила закон, що зобов'язує незареєстровані в Україні міжнародні інтернет-компанії сплачувати 20% ПДВ з доходів від продажу електронних послуг: книг, фільмів, ігор, хмарних сховищ, ПО, реклами тощо. Нова система набула чинності з початку 2022 р. і стосується рекламодавців, зареєстрованих в Україні, які розраховуються за рекламні послуги банківською картою та мають податковий статус «Фізична особа» або «Приватний підприємець», та при цьому не зареєстровані як платник ПДВ. Юридичні особи й раніше оплачували рекламні послуги з урахуванням ПДВ.

Збір охрестили «податком на Google», однак він стосується й багатьох інших компаній, чий річний обсяг операцій з надання послуг перевищує 1 млн грн: Meta (екс-Facebook), Microsoft, Amazon, Netflix тощо.

Автор закону – голова комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Данило Гетманцев. Про введення ПДВ для іноземних ІТ-компаній він говорив ще у 2016-му. У РФ ПДВ в розмірі 16,67 % для іноземних продавців цифрових послуг ввели у 2017-му. У Великобританії з 2020 року діє 2% податок на будь-який дохід, отриманий від пошукових систем, соціальних мереж та онлайн-маркетплейсів.

Внаслідок запровадження закону з 1 грудня 2021 р. для українців подорожчали усі цифрові послуги та товари Google: компанія продає тут додатки, фільми, книги та декілька платних підписок.

Тема 6. АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК

1. Акцизний податок: суть та значення в податковій системі держави.
2. Платники акцизного податку.
3. Об'єкти оподаткування акцизним податком.
4. База оподаткування та ставки податку.
5. Порядок обчислення та сплати акцизного податку.

1. Акцизний податок: суть та значення в податковій системі держави

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 на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). 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 непрямими 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 ПДВ та акцизний податок, можна визначити їх загальні та відмінні особливості (табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика ПДВ 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

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 замітники 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.

2. Платники акцизного податку

Платниками акцизного податку є:

- особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

- особа – суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

- фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

- особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом;

- 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 звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

- особа – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

- виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її на ринку електричної енергії.

- особа, постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий;

- особа – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок.

Реєстрація у контролюючих органах як платника податку суб'єкта господарювання, постійного представництва, які здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Особи – суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів. Особи, які здійснюватимуть реалізацію пального або спирту етилового, підлягають обов'язковій реєстрації за місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб – підприємців.

ДПС веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового.

3. Об'єкти оподаткування акцизним податком

Об'єктами оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом;
- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів;
- постачання електричної енергії;
- переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль.

Не підлягають оподаткуванню операції з підакцизними товарами:

- експорт підакцизних товарів за межі митної території України;
- реалізація електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками або з відновлюваних джерел енергії;
- передача для власного споживання в межах одного підприємства електричної енергії.

Операції, які звільняються від оподаткування акцизним податком:

- реалізація легкових автомобілів для 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 на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв консульських установ іноземних держав;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митних режимах: транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави;

У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання.

- безоплатної передачі у володіння і користування Збройним Силам України та іншим військовим формуванням, утвореним відповідно до законів України, органам Служби безпеки України, органам внутрішніх справ конфіскованих транспортних засобів, визнаних безхазяйними; транспортних засобів, що за правом успадкування перейшли у власність держави.

У разі реалізації на митній території України транспортних засобів, операції

з безоплатної передачі яких звільняються від оподаткування, податок сплачується особами, які реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження такі транспортні засоби, не пізніше дати такої реалізації одночасно із сплатою ПДВ за ставками, що діяли на момент безоплатної передачі таких підакцизних транспортних засобів.

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення;
- реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів. Ця норма не поширюється на операції з ввезення пального;
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинами безмитної торгівлі;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги тощо.

4. База оподаткування та ставки податку

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 гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них – встановлені в євро.

На тютюнові вироби ставки податку встановлено двох видів: у твердих сумах з одиниці реалізованого товару та у процентах з обороту реалізації товару, за якими акцизне оподаткування здійснюється одночасно.

Базою оподаткування у разі обчислення податку із застосуванням **адвалорних ставок** є:

- вартість реалізованого товару, 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 з урахуванням ПДВ та акцизного податку;
- вартість реалізованої виробленої виробником електричної енергії, обчислена на підставі цін, що склалися на ринку електричної енергії в звітному періоді без урахування ПДВ та акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ, 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, базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Податок справляється з таких товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну.

Сигарети з фільтром та без фільтра, цигарки. Ставка податку 12 %.

При визначенні суми акцизного податку на сигарети, застосовується **мінімальне податкове зобов'язання** у гривнях. Для сигарет без фільтра, цигарок, сигарети з фільтром воно становить 3019,85 грн за 1000 штук, для рідин, що використовуються в електронних сигаретах 10000 грн за 1 літр.

з 1 січня 2023 року збільшуються на 20 % специфічні ставки акцизного податку та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів. Передбачено поступове підвищення ставок з 2021 до 2025 року (кожний рік на 20 %).

Такі зміни спрямовані до наближення ставок, встановлених законодавством України, до ставок, визначених у положеннях Директиви ЄС 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року щодо структури та ставок акцизів на тютюнові вироби та підвищують ціну на підакцизну продукцію.

Пальне. Ставки встановлюються у твердих сумах з одиниці реалізованого товару у євро за 1000 літрів (паливо і бензини 213,50 євро за 1000 л).

Моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія, оподатковуються за ставками, що залежать від об'єму циліндрів двигуна, залежать від того, чи транспортний засіб новий чи вже використовувався. Ставки визначаються в євро за 1 куб. см. об'єму циліндру двигуна. Ставки податку для транспортних засобів, що використовувалися понад 8 років застосовуються з коефіцієнтом 50.

Автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей, включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони, оподатковуються за ставкою, що для відповідного транспортного засобу визначається за формулою:

Ставка = Ставка базова x К двигун x К вік,

де Ставка базова – ставка податку в євро за 1 штуку транспортного засобу, що диференційовано залежно від типу двигуна;

К вік – коефіцієнт, що дорівнює кількості повних календарних років авто (для транспортних засобів, що використовувалися понад п'ятнадцять повних календарних років, коефіцієнт дорівнює 15).

Електрична енергія. Ставки податку (адвалорна) – 3,2 %.

Для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових заміників тютюну, реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, ставка податку становить 5 %.

5. Порядок обчислення та сплати акцизного податку

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення.

Особливості обчислення податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками. Встановлення **максимальних роздрібних цін на підакцизні товари** здійснюється виробником або імпортером шляхом декларування таких цін. Акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів не включається до максимальної роздрібною ціни.

Продаж суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, не може здійснюватися за цінами, вищими за максимальні роздрібні ціни, збільшені на суму акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизних товарів.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари, встановлені виробником або імпортером, подається до ДПС. Встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари повинні наноситися на споживчу упаковку таких товарів разом з датою їх виробництва.

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.

Платники податку зобов'язані забезпечити маркування товарів марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (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.

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 % об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового до 8,5 % 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.

Не підлягають маркуванню:

- алкогольні напої і тютюнові вироби, які постачаються для реалізації магазинам безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками;

- алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі.

Продаж (передача) придбаних марок акцизного податку покупцем марок іншим особам забороняється.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Декларація з акцизного податку подається платником податку з підакцизних товарів, 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 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.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку, контролюючі органи вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію). Вилучені в дохід держави (конфісковані) спирт етиловий, алкогольні напої та тютюнові вироби підлягають знищенню.

Платник податку при ввезенні на митну територію України пального або спирту етилового, з якого сплачено акцизний податок зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та зареєструвати її в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Статтею 229 ПКУ передбачено умови отримання пального за нульовою ставкою акцизного податку та його ввезення на митну територію України без сплати такого податку виробником, що використовує пальне як сировину в хімічній та нафтохімічній промисловості. На таких же умовах оподатковується спирт етиловий. Ставка – 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту із:

- спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусле та вермутів;

- спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів, крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів;

- біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива;

- спирту етилового, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання.

Строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками

для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати 90 календарних днів, а підприємствами первинного виноробства, виробниками вермутів та виробниками лікарських засобів – 180 календарних днів.

Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження факту цільового використання спирту етилового для виробництва продукції, та пального, поданого векселедержателю у формі електронного документа відповідно до законодавства.

Плата за марки акцизного податку зараховується до державного бюджету.

З 1 січня 2023 року акцизний податок у розмірі 5% сплачують виробники та імпортери тютюнових виробів (до того це робили продавці роздрібною торгівлі тютюнових виробів), виходячи з обсягів продукції реалізованої до 1 січня 2023 року.

Тема 7. МИТО

1. Зміст та види мита.
2. Платники, об'єкт та база оподаткування митом.
3. Ставки мита.
4. Звільнення від оподаткування митом (податкові пільги).
5. Порядок нарахування та сплати мита до бюджету.

1. Зміст та види мита

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. Мито нараховується митним органом України відповідно ставок Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті.

Митна вартість товарів – це ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України. Митна вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначається декларантом.

При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у гривню за курсом НБУ, який застосовується для розрахунків за зовнішньоекономічними операціями і діє на день подання митної декларації.

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. Його ставки є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності та територіального розташування.

Митні платежі:

- а) мито;
- б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- в) ПДВ із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Згідно з Митним кодексом в Україні застосовуються такі види мита:

1) **ввізне мито** – встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;

2) **вивізне мито** – встановлюється 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»;

4) особливі види мита: **спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.**

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.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» 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» у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

2. Платники, об'єкт та база оподаткування митом

Згідно Митному кодексу України (МКУ) **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 вантажних відправленнях, несупроводжуваному багажі.

Об'єктами оподаткування митом є товари:

- митна вартість яких перевищує еквівалент **150 євро**, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України;

- товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до ст. 243 МКУ.

Товари (за винятком підакцизних), що переміщуються (пересилаються) на адресу одного одержувача (юридичної або фізичної особи) від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях, в одному вантажі від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях, якщо їх сумарна фактурна вартість не перевищує еквівалент **150 євро**, не є об'єктом оподаткування митними платежами. Якщо їх сумарна фактурна вартість перевищує еквівалент 150 євро, оподатковуються митом та податком на додану вартість.

Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, – митна вартість товарів;

2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, – кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

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.

3. Ставки мита

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.

Забороняється знижувати ставки ввізного мита для окремих осіб і за окремими контрактами.

4. Звільнення від оподаткування митом (податкові пільги)

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, що ввозяться в Україну або вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які відповідно до міжнародних договорів 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;
 - 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;
 - 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;
 - архівні документи, придбані з метою внесення їх до Національного архівного фонду;
 - фармацевтична продукція, сполуки, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні, 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;
 - технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі.

На період дії воєнного стану Кабінет Міністрів України має право визнавати окремі категорії товарів, у тому числі підакцизні, гуманітарною допомогою без здійснення процедури визнання таких товарів гуманітарною допомогою у кожному конкретному випадку.

5. Порядок нарахування та сплати мита до бюджету

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, або у разі неможливості перевірки її обчислення митні органи України визначають митну вартість на основі ціни на ідентичні товари, подібні товари, що діють у провідних країнах – експортерах зазначених товарів та інших предметів.

Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів та затверджується законом про Митний тариф України.

В УКТ ЗЕД товари систематизовано за розділами, групами, товарними позиціями, товарними підпозиціями, найменування і цифрові коди яких уніфіковано з Гармонізованою системою опису та кодування товарів.

З метою застосування законодавства України з питань митної справи запроваджуються такі **митні режими**:

- 1) імпорт (випуск для вільного обігу);
- 2) реімпорт – товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів.
- 3) експорт (остаточне вивезення);
- 4) реекспорт – товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
- 5) транзит; 6) тимчасове ввезення; 7) тимчасове вивезення; 8) митний склад; 9) вільна митна зона; 10) безмитна торгівля; 11) переробка на митній території, 12) переробка за межами митної території; 13) знищення або руйнування; 14) відмова на користь держави.

Залежно від наявності перевізника, відправника, одержувача, а також договору на перевезення товари переміщуються у:

- 1) вантажних відправленнях;
- 2) супроводжуваному багажі;
- 3) несупроводжуваному багажі;
- 4) ручній поклажі;
- 5) міжнародних поштових відправленнях;
- 6) міжнародних експрес-відправленнях.

Підакцизні товари, переміщення (пересилання) яких через митний кордон

України не заборонено законом, незалежно від вартості оподатковуються митом.

Товари, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро, не підлягають письмовому декларуванню при вивезенні (пересиланні) їх громадянами за межі митної території України.

Товари (за винятком підакцизних), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, що ввозяться громадянами на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення, та товари (крім підакцизних), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, що ввозяться громадянами на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України, не підлягають письмовому декларуванню.

Норма цієї статті застосовується у разі, якщо особа, яка ввозить товари на митну територію України, в'їжджає в Україну не частіше одного разу протягом однієї доби. У разі якщо товари ввозяться на митну територію України особою, яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом однієї доби, такі товари підлягають письмовому декларуванню та оподатковуються ввізним митом за ставкою 10 % і ПДВ.

Товари (крім підакцизних), що ввозяться громадянами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі, сумарна фактурна вартість та/або загальна вага яких перевищують обмеження, але загальна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 10000 євро, підлягають письмовому декларуванню та оподатковуються ввізним митом за ставкою 10 % і ПДВ в частині, що перевищує еквівалент 1000 євро (при ввезенні товарів на митну територію України через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення) та еквівалент 500 євро або вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг (при ввезенні через інші пункти пропуску через державний кордон України).

Товари (крім підакцизних), що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових, міжнародних експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, але не перевищує еквівалент 10000 євро підлягають письмовому декларуванню та оподатковуються ввізним митом за ставкою 10 % та податком на додану вартість.

Товари (крім підакцизних), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 10000 євро, що пересилаються на митну територію України в міжнародних поштових відправленнях, міжнародних експрес-відправленнях, у ручній поклажі, супроводжуваному та несупроводжуваному багажі, а також товари (крім підакцизних), незалежно від їх фактурної вартості, що переміщуються на митну територію України у вантажних відправленнях, підлягають декларуванню та митному оформленню з поданням митної декларації, передбаченої законодавством України для підприємств, а також дозволів (ліцензій), сертифікатів відповідності та оподатковуються ввізним

митом за повними ставками Митного тарифу України і ПДВ.

Громадяни, які досягли 18-річного віку, можуть ввозити алкогольні напої та тютюнові вироби на митну територію України в ручній поклажі або супроводжуваному багажі без сплати митних платежів та без письмового декларування у таких кількостях із розрахунку на одну особу:

1) 200 сигарет або 50 сигар чи 250 грамів тютюну, або ці вироби в наборі загальною вагою, що не перевищує 250 грамів;

2) 5 літрів пива, 2 літри вина, 1 літр міцних (із вмістом спирту більш як 22%) алкогольних напоїв.

Алкогольні напої та тютюнові вироби незалежно від їх кількості не звільняються від оподаткування митними платежами, якщо особа, яка ввозить їх на митну територію України, була відсутня в Україні менш ніж 24 години.

За порушення митних правил можуть бути накладені такі адміністративні стягнення: 1) попередження; 2) штраф; 3) конфіскація товарів.

Тема 8. ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК

1. Сутність та значення екологічного оподаткування.

2. Елементи екологічного податку: платники, об'єкт та база оподаткування, ставки.

3. Порядок обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати.

4. Особливості розподілу екологічного податку між бюджетами в Україні.

1. Суть та значення екологічного оподаткування

Екологічні податки у світовій практиці оподаткування – це будь-які обов'язкові платежі, база стягнення яких має відношення до екології (енергоносії, відходи, викиди, природні ресурси і т. д.).

Директорат по податках і митних зборах Європейської комісії класифікує екологічні податки на сім груп за сферами використання:

- енергетичні податки (на моторне паливо, на енергетичне паливо, на електроенергію);

- транспортні податки (податки на пройдені кілометри, щорічний податок з власників, акцизи при купівлі автомобіля) ;

- плата за забруднення (викиди забруднюючих речовин в атмосферу і водні басейни) ;

- плата за розміщення відходів на звалищах та їх переробку;

- податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін (руйнування озонового шару);

- податок на шумовий вплив;

- плата за використання природних ресурсів.

Відповідно до підпункту 14.1.57 статті 14 Податкового кодексу України, **екологічний податок** – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу

утворених радіоактивних відходів та радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Екологічне оподаткування найповніше забезпечує реалізацію принципу «забруднювач платить» та є одним із найважливіших стимулів до раціонального природокористування. Економічна сутність екологічного податку полягає в тому, що забруднювач зобов'язаний компенсувати економічні збитки від негативного екологічного впливу на здоров'я людей, об'єкти житлово-комунального господарства, довкілля. Екологічний податок покликаний зробити не вигідним для підприємств і організацій неекономічне витрачання природних ресурсів і пошкодження навколишнього природного середовища.

Основна ідея впровадження екологічних податків полягала в тому, щоб перенести податкове навантаження з праці, як основного фактора виробництва, на використання природних ресурсів, виробництво екологічно шкідливих товарів і видів діяльності.

У країнах – членах ЄС екологічні податки інтенсивно використовують не лише як дієвий інструмент перерозподілу фінансових коштів на користь екологічних програм, направлених на розв'язання поточних проблем збереження якості довкілля, а і як засіб економічного стимулювання товаровиробників до активної інвестиційно-інноваційної природоохоронної та ресурсозберігаючої діяльності. Адже для того, щоб зменшити екологічні платежі до бюджету, суб'єкт господарювання повинен зменшити рівень забруднення довкілля, спричинений його господарською діяльністю, що неможливо без інвестування в ресурсозберігаючі, безвідходні технології, основні засоби природоохоронного призначення тощо.

2. Елементи екологічного податку: платники, об'єкт та база оподаткування, ставки

Відповідно до ст. 240.1. Податкового кодексу України **платниками екологічного податку** є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську діяльність, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи і організації, постійні представництва нерезидентів, під час провадження діяльності яких на території України здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях суб'єктів господарювання;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

До стаціонарних джерел забруднення відносяться підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в

атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Податковим кодексом України передбачено випадки, в яких **суб'єкти не є платниками екологічного податку:**

1) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) – суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- уклали договір щодо повернення відпрацьованого 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.

Не є платниками податку за викиди двоокису вуглецю суб'єкти, якими здійснюються такі викиди в обсязі не більше 500 тонн за рік.

Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Перелік та обсяги викидів забруднюючих речовин визначаються на підставі інвентаризації, яку здійснюють спеціалізовані організації, відповідні підрозділи підприємств, які мають певний досвід роботи, технічне обладнання та перебувають на обліку в Мінприроди.

Ставки екологічного податку диференційовані за:

- викидами в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;

- скидами забруднюючих речовин у водні об'єкти;

- розміщення відходів;

- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад

установлений особливими умовами ліцензії строк.

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення визначені в залежності від видів забруднюючих речовин та класів небезпечності (табл. 1.). Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпечності та орієнтовно безпечний рівень впливу, ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності.

Ставка податку за викиди двоокису вуглецю становить 30 гривень за 1 тонну (було 0,41 грн.).

Таблиця 1

Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення

<i>Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення</i>	
Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, грн./т
Азоту оксиди	2574,43
Аміак	482,84
Ангідрид сірчистий	2574,43
Ацетон	965,67
Бенз(о)пірен	3 277 278,63
Бутилацетат	579,84
Ванадію п'ятиокис	9656,78
Водень хлористий	96,99
Вуглецю окис	96,99
Вуглеводні	145,50
Газоподібні фтористі сполуки	6373,91
Тверді речовини	96,99
Кадмію сполуки	20 376,22
Марганець та його сполуки	20 376,22
Нікель та його сполуки	103 816,62
Озон	2574,43
Ртуть та її сполуки	109 127,84
Свинець та його сполуки	109 127,84
Сірководень	8273,63
Сірковуглець	5376,59
Спирт н-бутиловий	2574,43
Стирол	18 799,08
Фенол	11 685,10
Формальдегід	6373,91
Хром та його сполуки	69 113,38
<i>Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 ПКУ та на які встановлено клас небезпечності</i>	
Клас небезпечності	Ставка податку, грн./т
I	18 413,24
II	4216,92
III	628,32
IV	145,50
Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 ПКУ та на які не	

встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів	
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), мг на 1 м³	Ставка податку, грн./т
Менше ніж 0,0001	775097,25
0,0001 - 0,001 (включно)	66410,35
Понад 0,001 - 0,01 (включно)	9173,92
Понад 0,01 - 0,1 (включно)	2574,43
Понад 0,1	96,99

Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти диференційовані залежно від виду забруднюючої речовини та її гранично допустимої концентрації або орієнтовнобезпечного рівня впливу (див. табл. 2). За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, наведеної у пункті 245.2 ПКУ (п. 245.3 ПКУ).

За скиди забруднюючих речовин у ставки та озера ставки податку збільшуються у 1,5 раза.

Таблиця 2

Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти

<i>Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти</i>	
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону (п. 245.1 ПКУ)
Азот амонійний	12883,84
Органічні речовини (за показниками біохімічного споживання кисню (БСК 5))	5156,8
Завислі речовини	369,52
Нафтопродукти	75792,4
Нітрати	1108,56
Нітроти	63278,16
Сульфати	369,52
Фосфати	10297,44
Хлориди	369,52.
<i>Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли до п. 245.1 ПКУ та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу</i>	
Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 літр	Ставка податку, гривень за 1 тону (п. 245.2 ПКУ)
До 0,001 (включно)	1349948,0
Понад 0,001 - 0,1 (включно)	978777,84
Понад 0,1 - 1 (включно)	168741,52
Понад 1 - 10 (включно)	17173,04
Понад 10	3437,76

П. 37 підрозд. 5 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ встановлено, що за податковими зобов'язаннями з екоподатку, які виникли:

- з 1 січня 2022 року до 31 грудня 2022 року включно, ставки податку становлять 30% ставок, передбачених пп. 245.1 і 245.2 ПКУ;
- з 1 січня 2023 року до 31 грудня 2023 року включно, ставки податку становлять 60% ставок, передбачених пп. 245.1 і 245.2 ПКУ;
- з 1 січня 2024 року до 31 грудня 2024 року включно, ставки податку становлять 90% ставок, передбачених пп. 245.1 і 245.2 ПКУ;
- з 1 січня 2025 року, ставки податку становлять 100% ставок, передбачених пп. 245.1 і 245.2 ПКУ.

Ставки екологічного податку за розміщення відходів встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів (див. табл. 3.). За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку збільшуються у 3 рази. До ставок податку за розміщення відходів, який встановлюється в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, теж застосовується коефіцієнт 3. За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки.

Таблиця 3

Ставки податку за розміщення відходів

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Основна ставка податку, грн./т (ст. 246 ПКУ)
I	надзвичайно небезпечні	
	окремі види надзвичайно небезпечних відходів (п. 246.1 ПКУ): - обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням; - люмінесцентні лампи	1546,22 952,02 16,57
II	високонебезпечні	56,32
III	помірно небезпечні	14,12
IV	малонебезпечні	5,50
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,54
Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі (п. 246.5 ПКУ)		
Розміщення відходів		Коефіцієнт
В межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж		3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту		1

Ставка податку за утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії – експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені, становить 0,0133 грн гривні у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії. Залежно від активності радіоактивних відходів для атомних електростанцій встановлюється коригуючий коефіцієнт (див. табл. 4).

Таблиця 4

Коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів

Категорія відходів	Коефіцієнт
Високоактивні	50
Середньоактивні та низькоактивні	2

Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк залежать від категорії відходів.

Податковим кодексом України не передбачено застосування підвищених ставок за викиди, здійснені понад установлені в дозволі ліміти. Однак діяльність підприємств, що порушує встановлені умови та вимоги, може бути обмежена, тимчасово заборонена або призупинена органами Мінприроди. Крім того, підприємству, яке порушило природоохоронне законодавство, доведеться відшкодувати збиток, заподіяний навколишньому середовищу неправомірними діями.

За неправильне застосування ставки, встановленої Податковим кодексом України, яке призвело до заниження податкового зобов'язання з екологічного податку, Державна податкова служба накладає на підприємство штрафні санкції.

3. Порядок обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати

Податковий (звітний) період для екологічного податку дорівнює календарному кварталу. Якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та забруднення різними видами забруднюючих речовин, то такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та за кожним видом забруднюючої речовини.

Платники податку складають Податкову декларацію екологічного податку і подають її упродовж 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Невід'ємною частиною Податкової декларації екологічного податку є додатки, кожен з яких забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування – викиди в атмосферне повітря, скиди у водні об'єкти та інші. При відсутності у платника певного виду об'єкта оподаткування тип додатка, у якому обчислюється податкове зобов'язання для такого об'єкта оподаткування, до Декларації не додається.

При здійсненні суб'єктом господарювання викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скидів забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах Податкова декларація подається за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально

відведених для цього місць чи об'єктів. Коли об'єктом оподаткування є утворення радіоактивних відходів чи їх тимчасове зберігання понад установлені особливими умовами ліцензії строк, то Податкова декларація подається по місцю перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

4. Особливості розподілу екологічного податку між бюджетами в Україні

Чинним екологічним законодавством України встановлено безпосередній зв'язок між виконанням природоохоронних заходів і джерелами їх фінансування, серед яких вагоме місце належить саме екологічному податку. Екологічний податок формує основні джерела надходжень до Державного та місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища.

Особливості розподілу екологічного податку по вертикалі та горизонталі бюджетної системи регулює Бюджетний кодекс України. По вертикалі – частки екологічного податку закріплюються за Державним та місцевими бюджетами, по горизонталі – екологічні платежі розподіляються між загальним та спеціальним фондом відповідного бюджету. Від того, в який бюджет і в який його фонд спрямовується податок, залежить, які заходи фінансуватимуться за рахунок податкових надходжень, – загальнодержавного або місцевого значення, чи будуть взагалі податкові надходження спрямовані на фінансування природоохоронних заходів чи розподілятимуться між державними або місцевими органами влади для покриття інших витрат.

З початку 2018 р. до загального фонду державного бюджету надходить 45 % екологічного податку, 55 % – до спеціального фонду місцевих бюджетів, що призвело до подальшого зменшення фінансування природоохоронних заходів на місцях.

Ця бюджетна новація позбавила Державний фонд охорони навколишнього природного середовища основного джерела – екологічного податку, адже фонд діє у складі спеціального фонду державного бюджету, а податок зараховується до загального, що не має цільового використання. Щодо місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища, то їх є дуже багато, але кошти від екологічного податку, які вони акумулюють, є мізерними, що не дозволяє реалізувати масштабні екологічні проєкти.

Екологічний податок, сплачений за утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів у повному обсязі спрямовують до державного бюджету.

Екологічне оподаткування в Україні, незважаючи на свою економічну сутність з позиції джерела фінансування природоохоронних заходів, має характер податкових надходжень і фактично є способом збільшення коштів у доходній частині Державного бюджету, при цьому майже не покриваючи витрати держави на охорону та відтворення навколишнього природного середовища.

Основна проблема полягає не лише в тому, що екологічний податок не забезпечує достатню кількість надходжень до бюджету, а в тому, що його спрямовують не тільки на фінансування природоохоронних заходів, а й на інші

цілі, на першочергові потреби держави.

Тема 9. РЕНТНА ПЛАТА

1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин.

2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України.

4. Рентна плата за спеціальне використання води.

5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

7. Порядок подання Податкової декларації з рентної плати та строки сплати рентної плати.

1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Природно-ресурсна рента – це категорія рентного доходу, який виникає у результаті господарської діяльності, пов'язаної з використанням у суспільному виробництві природних ресурсів як засобів виробництва (кількість ресурсів обмежена, вони можуть характеризуватися вичерпністю чи відновлюваністю). Цей рентний дохід розподіляється між власником природного ресурсу – державою (її органами) чи будь-яким суб'єктом, на основі права власності у якого перебуває природний ресурс, та користувачем цього ресурсу – суб'єктом господарювання, котрий використовує природні ресурси.

Податкова складова природно-ресурсної ренти визначається як плата (збір), що обчислюється у залежності від обсягів використаного природного ресурсу і отриманої товарної продукції.

Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів є основним інструментом фіскального регулювання природокористування. Склад рентної плати регламентується ст. 251.1 Податкового кодексу України і представлений шістьма її видами:

– рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин;

– рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

– рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України;

– рентна плата за спеціальне використання води;

– рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;

– рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Об'єкти рентної плати регламентуються значною кількістю законодавчих документів, оскільки ці ресурси є важливими для соціально-економічного розвитку країни та забезпечення її безпеки: Земельний кодекс України, Водний

кодекс України, Кодекс України про надра, Лісовий кодекс України, Закон України «Про радіочастотний ресурс України», Закон України «Про ринок природного газу» тощо.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є 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 з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою).

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин для цілей оподаткування здійснюють окремий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр є 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.

До **об'єкта оподаткування** рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин **не належать**:

–не включені до Державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до 2 м, і прісні підземні води до 20 м;

–видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

–корисні копалини, видобуті з надр під час створення, використання, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

–дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються у державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються під час розробки родовищ корисних копалин або під час будівництва та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб;

–обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, у частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території тощо.

Базою оподаткування рентною платою 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 гірничого підприємства).

Обсяг (кількість) видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається платником рентної плати самостійно у журналі обліку видобутих корисних копалин.

Нормами Бюджетного кодексу України з 2019 р. змінено розмежування рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату):

- до загального фонду державного бюджету – 70 % рентної плати;
- до загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів – 25 % рентної плати;
- до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів ОТГ, міст районного значення, сільських, селищних бюджетів – 5 % рентної плати.

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 господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:

- зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- вироснування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- провадження інших видів господарської діяльності.

Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, військові частини, заклади, установи і організації Збройних Сил України та інші військові формування, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більше ніж 20 м, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Не є платниками рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.

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 встановлюються за видами радіозв'язку та діапазону радіочастот у гривнях за 1 МГц смуги радіочастот.

4. Рентна плата за спеціальне використання води

Платниками рентної плати за спеціальне використання води є:

- первинні водокористувачі – суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів;
- суб'єкти господарювання незалежно від форми власності, 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.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води 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.

Рентна плата за спеціальне використання води не справляється:

– за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;

– за воду, що використовується для протипожежних потреб;

– за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;

– за воду, що забирається науково-дослідними установами;

– за морську воду, крім води з лиманів;

– за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);

– за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів;

– для потреб гідроенергетики – з гідроакумулюючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;

– для потреб водного транспорту – з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у таких розмірах:

- за спеціальне використання поверхневих вод – диференційовано у гривнях за 100 м³ залежно від басейнів річок, включаючи притоки всіх порядків;

- за спеціальне використання підземних вод – у гривнях за 100 м³ диференційовано залежно від регіону (область, район, місто);

- для потреб гідроенергетики – у гривнях за 10 тис. м³ води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;

- для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю:

- для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – у гривнях за 1 тоннаж-добу експлуатації;

- для пасажирського флоту, що експлуатується, – у гривнях за 1 місце-добу експлуатації;

- для потреб рибництва:

- в грн за 10 тис. м³ поверхневої води; в грн за 10 тис. м³ підземної води;

- за воду, що входить виключно до складу напоїв:

- в гривнях за 1 м³ поверхневої води;

- в гривнях за 1 м³ підземної води;

- за шахтну, кар'єрну та дренажну воду – у гривнях за 100 м³ води.

Обчислюється рентна плата виходячи з таких показників:

- фактичні обсяги використаної води (підземної, поверхневої);
- ліміти використання води;
- ставки рентної плати;
- коефіцієнти.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показами вимірювальних приладів. Платники рентної плати подають контролюючим органам одночасно з податковими деклараціями копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі. За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування зі встановленими у ньому лімітами використання води, рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі, до яких віднесено суб'єктів, що здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового чи тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

- деревина, заготовлена у порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:
 - щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (санітарні рубки);
 - з розчищення лісових ділянок у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин тощо);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у гривнях за 1 щільний кубічний метр деревини та поділені на дві великі групи:

1) ставки, які встановлені Податковим кодексом України і застосовуються при:

- заготівлі деревини у порядку рубок головного користування;

- під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей;

- під час проведення заходів з розчищення лісових ділянок у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

2) ставки, які встановлюються місцевими органами самоврядування (обласними, Київською та Севастопольською міськими радами) і застосовуються при заготівлі другорядних лісових матеріалів, здійсненні побічних лісових користувань та використанні корисних властивостей лісів.

Перша група ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за такими принципами:

- окремо за заготівлю деревини основних лісових порід та за заготівлю деревини неосновних лісових порід;

- залежно від таких критеріїв:

- найменування лісової породи;

- розподіл лісів за поясами;

- вид деревини: ділова (без кори) або дров'яна (з корою), до якої належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні);

- розмір деревини: велика, середня, дрібна (рис. 1).

Критерії		
Розподіл лісів за поясами		
Перший пояс: усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області	Другий пояс: ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області	
Розмір деревини		
<i>Принцип визначення:</i> діаметр відрізків стовбура (у верхньому перетині без кори)		
Велика деревина: від 25 см і більше	Середня деревина: від 13 до 24 см	Дрібна деревина: від 3 до 12 см
Вид деревини		
Ставки за ділову деревину усіх лісових порід встановлені без кори	Ставки за дров'яну деревину встановлені для липи без урахування кори, а для решти лісових порід – з корою	
Особливі умови		
На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 % установлених ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.	За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40 %, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, – 20 % ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.	На деревину, заготовлену під час вибіркового рубки головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 %, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркової санітарної рубки, вибіркової лісовідновної рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) – на 50 %.

Рис. 1. Умови визначення ставок рентної плати за спеціальне

використання лісових ресурсів

Особливістю даного виду рентної плати є те, що її сума обчислюється не лісокористувачами, а суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи (територіальні органи Державного агентства лісових ресурсів), і зазначається у таких дозволах.

6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Платниками рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування вантажу трубопроводами України.

Об'єкт оподаткування рентною платою:

- для нафти та нафтопродуктів – їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому періоді;
- для аміаку – сума добутоків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

Ставки оподаткування:

- 0,56 дол США за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;
- 0,56 дол США за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;
- 2,4 дол США за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 км відстані відповідних маршрутів його транспортування.

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт. Сума податкових зобов'язань з рентної плати обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування на ставку оподаткування з урахованням коригуючого коефіцієнта.

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.

7. Порядок подання Податкової декларації з рентної плати та строки сплати рентної плати

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати. При цьому податковий період дорівнює:

- календарному місяцю – для рентної плати за:

- користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, етану, пропану, бутану;
- користування радіочастотним ресурсом України;
- транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;
- календарному кварталу – для рентної плати за:
 - користування надрами для видобування інших корисних копалин;
 - спеціальне використання лісових та водних ресурсів;
 - користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Невід'ємною частиною Податкової декларації з рентної плати є 16 додатків, 11 з яких представлені Розрахунками конкретного виду рентної плати, 2 – містять коди видів ресурсів, 3 – містять переліки видів ресурсів. Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування. У випадку, коли платник за звітний період одночасно є платником декількох видів рентних платежів, податкова декларація подається одна, але з відповідними додатками до неї.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати, визначена у податковій декларації за податковий період, сплачується платником до бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такої податкової декларації.

За фактами невнесення, несвоєчасного внесення платником рентної плати сум податкових зобов'язань або невиконання платником податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, які відбуваються протягом шести місяців, порушується питання зупинення дії відповідного спеціального дозволу.

Тема 10. МІСЦЕВІ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

1. Порядок нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні.
2. Порядок нарахування та сплати транспортного податку.
3. Туристичний збір.
4. Збір за місця для паркування транспортних засобів.

1. Механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Місцеві податки: єдиний податок і податок на майно.

Місцеві збори: туристичний збір, збір за місця для паркування транспортних засобів.

Податок на майно в Україні складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю.

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної

ділянки є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:

а) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. Не є об'єктом оподаткування:

- 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 державного чи місцевого бюджету і є неприбутковими;

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення;

- будівлі дитячих будинків сімейного типу;

- гуртожитки;

- житлова нерухомість непридатна для проживання, в тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади;

- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

- будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств.

- об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім

об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

- будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

- об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей;

- об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паролімпійської підготовки;

- об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей 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, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, 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.

Пільги зі сплати податку. 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 м²**;

- б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на **120 м²**;

- в) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на **180 м²**;

Сільські, селищні, міські ради встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, та можуть збільшувати граничну межу житлової нерухомості. Таке зменшення надається один раз за кожний податковий рік.

Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають інформацію щодо ставок та наданих пільг юридичним та/або фізичним особам відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта нерухомості.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, для фізичних осіб не надаються, якщо:

- 1) площа об'єкта/об'єктів оподаткування перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі;

- 2) об'єкти оподаткування використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, використовуються у підприємницькій діяльності).

Ставки податку для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад залежно від місця розташування (зональності) та типу нерухомості у розмірі, що не перевищує **1,5 % розміру мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на 1 січня звітного року, за 1 м² бази оподаткування.

За наявності у фізичної особи квартири площею більше 300 м² і будинку, площею більше 500 м², сума податку, розрахована з урахуванням неоподаткованого мінімуму площі (60 м² для квартир, 120 м² для будинків, 180 м² для будинків і квартир разом) збільшується на 25 тис. грн. на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частки). Тобто якщо квартира більше 300 кв. м, будинок більше 500 кв. м.

Податковий період для податку на нерухоме майно дорівнює **календарному року**. Податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня звітного податкового року.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до відповідного бюджету.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку 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.

2. Порядок нарахування та сплати транспортного податку

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні легкові автомобілі.

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 звітного року. Ставку транспортного податку в розрахунку на календарний рік встановлено у розмірі 25 тис. грн. за кожен легковий автомобіль. У разі досягнення автомобілем п'ятирічного віку протягом звітного року, податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років. Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету.

Порядок розрахунків з транспортного податку відрізняється залежно від категорії платників податку, а саме платник податку є фізичною особою чи юридичною особою.

Фізичним особам обчислення транспортного податку здійснюється контролюючим органом. Він надсилає (вручає) **податкове повідомлення-рішення** про сплату транспортного податку за місцем реєстрації фізичної особи до 1 липня звітного року. У випадку, коли фізична особа протягом року придбаває об'єкт оподаткування, то податок сплачується починаючи з місяця, у якому виникло право власності на такий об'єкт.

Фізичні особи – платники транспортного податку мають право звернутися з письмовою заявою до державної податкової інспекції за місцем своєї реєстрації для проведення звірки даних щодо: а) об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку; б) розміру ставки податку; в) нарахованої суми податку.

Фізичні особи сплачують транспортний податок – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Юридичні особи – платники транспортного податку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації податкову декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Юридичні особи сплачують транспортний податок авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

3. Туристичний збір

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 тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

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 або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) особи з інвалідністю, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю (не більше одного супроводжувачого);

г) ветерани війни;

г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками 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;
- ж) взяті на облік як внутрішньо переміщені особи, які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі) у розмірі до 0,5 % – для внутрішнього туризму та до 5 % – для в'їзного туризму від розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення. **до 33,5 грн.** (для внутрішнього туризму) і **до 335 грн.** (для в'їзного туризму).

Базою справляння збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі).

Справляння збору може здійснюватися з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі):

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Податкові агенти сплачують збір за своїм місцезнаходженням щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк та відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, або авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного на підставі рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ.

4. Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи, їх філії, фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ організують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, кількість місць для паркування, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ про встановлення збору.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка

відведена для безоплатного паркування транспортних засобів осіб з інвалідністю.

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % МЗП, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, 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.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Тема 11. ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ

1. Економічна сутність земельного оподаткування та його значення.
2. Земельний податок: платники, об'єкт, база оподаткування та податкові ставки.
3. Пільги щодо сплати земельного податку.
4. Порядок обчислення і сплати земельного податку.
5. Орендна плата: ставки, порядок обчислення та сплати.
6. Індиксація нормативної грошової оцінки земель.

1. Економічна сутність земельного оподаткування та його значення

Оподаткування землі набуло вагомого значення для місцевого самоврядування у ролі одного з найбільших джерел доходів місцевих бюджетів. Плата за землю в Україні є другим за обсягом джерелом доходів місцевих бюджетів після податку на доходи фізичних осіб і має стабільну тенденцію до зростання.

Земельні відносини в Україні регулює Земельний кодекс від 25 жовтня 2001 р. № 768-III, а земельне оподаткування – Податковий кодекс України від 4 грудня 2010 р. № 2755-VI. Підпунктом 14.1.147 ст. 14 Податкового кодексу встановлено, що **плата за землю** – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Земельний податок і орендна плата за землю є місцевими податками.

Після внесення платежів, які до 2015 р. позначалися терміном «плата за

землю» (орендна плата і земельний податок), до місцевих податків, ця назва офіційно не вживається, однак її використання зумовлене необхідністю приведення даних у зіставні умови. Крім того, платежі у бюджетній класифікації лишилися ті ж (земельний податок з фізичних осіб, земельний податок з юридичних осіб, орендна плата з фізичних та юридичних осіб), скасували лише їх об'єднуючу назву – «плата за землю».

Плата за землю, на противагу прибутковим податкам, зокрема іншому вагомому джерелу, – податку на доходи фізичних осіб, має значні переваги як у фіскальному, так і у регулюючому аспектах:

1) майже не існує можливості ухилення від сплати податку, оскільки земельну ділянку неможливо приховати;

2) крім грошової оцінки, об'єкт оподаткування має фізичний вимір, що спрощує його облік і визначення суми податкового зобов'язання;

3) при сплаті податку за землю забезпечується стимулювання власників землі та землекористувачів до більш ефективної праці та продуктивнішого використання землі, оскільки розмір цього платежу залежить тільки від розміру земельної ділянки, якою володіє його платник, а не від ефективності її використання;

4) ставки плати за землю визначаються за стабільною кадастровою оцінкою земель залежно від її категорії, угідь, груп ґрунтів і переглядаються лише у разі зміни цін та інших причин.

До недоліків цього податку варто зарахувати те, що надходження від нього є негнучкими, тобто його сума не залежить від доходів, які отримують платники. Це, своєю чергою, при збільшенні загального обсягу доходів у країні залишає бюджет без додаткових надходжень. З іншої сторони, в умовах кризового падіння виробництва він може спричинити банкрутство платників, які переживають скрутне становище. Крім того, стягнення цього податку вимагає досить кропіткої роботи з оцінки земельних ресурсів країни.

2. Земельний податок: платники, об'єкт, база оподаткування та податкові ставки

Платниками плати за землю є:

Платники земельного податку:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);

- землекористувачі, яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності на правах постійного користування;

Платники орендної плати - землекористувачі (орендарі) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди.

Постійні землекористувачі – це ті, які мають безстрокове право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності. Згідно ст. 92 Земельного кодексу такого права набувають:

– підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної форм власності;

– громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання),

установи та організації;

– релігійні організації України виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності;

– публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування;

– вищі навчальні заклади незалежно від форми власності;

– співвласники багатоквартирного будинку для обслуговування такого будинку та забезпечення задоволення житлових, соціальних і побутових потреб власників (співвласників) та наймачів (орендарів) квартир та нежитлових приміщень, розташованих у багатоквартирному будинку.

Об'єктами оподаткування платою за землю є:

Об'єкти оподаткування земельним податком:

- земельні ділянки, які перебувають у власності;

- земельні частки (паї), які перебувають у власності;

- земельні ділянки державної та комунальної власності, які перебувають у володінні на праві постійного користування;

Об'єкти оподаткування орендною платою - земельні ділянки державної та комунальної власності, надані в користування на умовах оренди.

Не всі земельні ділянки, які перебувають у власності чи у постійному користуванні, оподатковуються земельним податком. Не є об'єктами оподаткування земельним податком:

– сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій внаслідок Чорнобильської катастрофи і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь;

– землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

– земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць;

– землі автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками тощо;

– 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.

Податок за лісові землі складається із земельного податку, визначеного на загальних підставах, та рентної плати.

База оподаткування по-різному визначається для земельних ділянок, залежно від того, чи було проведено їх нормативну грошову оцінку (НГО).

Також у залежності від цього застосовуються ставки земельного податку, що схематично зображено на рис. 1.



Рис. 1. База оподаткування і ставки земельного податку

Податковим Кодексом України встановлено порогові значення ставок земельного податку, а конкретні значення податку встановлюються рішенням органів місцевої влади. Органи місцевого самоврядування 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 фізичним особам. Рішення щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін.

Плата за землю за земельні ділянки, надані гірничодобувним підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин, справляється у розмірі 25 % від нарахованої суми податку.

Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). У разі, якщо сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення плати

за землю та її ставок, плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

4. Пільги щодо сплати земельного податку

Податковий кодекс України у ст. 281 і ст. 282 встановлює перелік окремих категорій фізичних і юридичних осіб, які звільняються від сплати земельного податку (табл. 1).

Таблиця 1

Особи, які мають пільги із сплати земельного податку

Фізичні особи	Юридичні особи
Інваліди першої і другої групи	Санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів
Фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років	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 за основним місцем роботи становить не менше 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників і фонд оплати праці яких становить не менше 25 % від суми загальних витрат на оплату праці
Пенсіонери (за віком)	
Ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	
Фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	Бази олімпійської та паралімпійської підготовки затвердженим Кабінетом Міністрів України переліком
Платники єдиного податку четвертої групи – власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи	Дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади, незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів
	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 до Реєстру неприбуткових установ та організацій.
	Державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, ДЮСШ, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських

фізкультурно-спортивних товариств, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди.
--

Згідно з п. 281.2 Податкового кодексу фізичні особи, які належать до перелічених категорій платників, можуть отримати пільгу із сплати земельного податку лише у межах встановленого ліміту площі земельної ділянки (табл. 2).

Таблиця

Граничні норми використання пільг зі сплати земельного податку фізичними особами

Пільгове використання земельної ділянки	Пільгова площа земельної ділянки, га
Для ведення особистого селянського господарства	2
Для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка):	
➤ у селах;	0,25
➤ в селищах;	0,15
➤ в містах	0,10
Для індивідуального дачного будівництва	0,10
Для будівництва індивідуальних гаражів	0,01
Для ведення садівництва	0,12

Пільга зі сплати земельного податку для фізичних осіб надається на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм. Для того, щоб скористатися пільгою, необхідно своєчасно повідомити контролюючий орган за місцезнаходженням земельної ділянки про право на пільгу. Це повідомлення має включати заяву про надання пільги, а також документ, який підтверджує право на пільгу.

Документами, які посвідчують право фізичної особи на пільгу, можуть бути посвідчення інваліда першої або другої групи, пенсійне посвідчення (за віком), посвідчення батьків багатодітної сім'ї (які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років), посвідчення «Учасник ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС», посвідчення «Потерпілий від Чорнобильської катастрофи», посвідчення «Учасник бойових дій», посвідчення «Інвалід війни», посвідчення «Учасник війни» тощо.

Якщо платники земельного податку, які користуються пільгами, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, земельний податок за такі земельні ділянки сплачуються на загальних підставах, крім бюджетних установ у разі надання ними будівель, споруд у тимчасове користування іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

5. Порядок обчислення і сплати земельного податку

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Податковим періодом для плати за землю (земельного податку і орендної плати) є календарний рік. Юридичні особи і фізичні особи-підприємці звітують щодо плати за землю щорічно або щомісячно. Такі платники самостійно обчислюють суму податку щорічно станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки декларацію на поточний рік. У декларації річна сума земельного податку розбивається рівними частинами за місяцями. При поданні першої декларації разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової грошової оцінки. Якщо платник подав таку декларацію, то він може не подавати щомісячні декларації. Подання звітної податкової декларації щомісяця проводиться протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним і звільняє платників від подання річної звітної податкової декларації плати за землю. Якщо платник звітував за річною податковою декларацією, земельний податок він сплачує щомісячно рівними частинами протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця.

Суму земельного податку фізичним особам нараховує контролюючий орган. Він зазначає цю суму у спеціальному податковому повідомленні-рішенні, яке надсилає платнику до 1 липня поточного року. Фізичні особи сплачують податок упродовж 60 днів із дня вручення податкового повідомлення-рішення.

6. Орендна плата: ставки, порядок обчислення та сплати

Мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні тривалий час сприяв розвитку ринку оренди.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки, а **об'єктом оподаткування** – земельна ділянка, надана в оренду.

Порядок оренди земель державної та комунальної власності відрізняється від оренди приватних земель.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки між орендодавцем (власником) і орендарем, оформлений та зареєстрований відповідно до законодавства. Договір оренди земель державної і комунальної власності укладається за типовою формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

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.

Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди, але річна сума платежу:

- не може бути меншою за розмір земельного податку:
 - для земельних ділянок, НГО яких проведено, – у розмірі не більше 3 % їх НГО, для земель загального користування – не більше 1 % їх НГО, для

сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1 % їх НГО;

– для земельних ділянок, НГО яких не проведено, – у розмірі не більше 5 % НГО одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 5 % НГО площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області;

– не може перевищувати 12 % НГО.

– може перевищувати граничний розмір орендної плати у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

– для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку.

– для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, не може перевищувати 0,1 % НГО.

Законом «Про оренду землі» передбачена можливість передачі земельних ділянок у суборенду за згодою орендаря, якщо це передбачено договором оренди. Після спливу строку договору оренди земельної ділянки колишній користувач має переважне право на його поновлення, а також її викупу у разі продажу. Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Орендна плата в Україні стягується переважно у грошовій формі, але за згодою сторін розрахунки щодо орендної плати за землю можуть також здійснюватися і у натуральній формі, яка має відповідати грошовому еквіваленту вартості товарів за ринковими цінами на дату внесення орендної плати. У разі, коли земельні ділянки перебувають у державній або комунальній власності, розрахунки щодо орендної плати здійснюються виключно у грошовій формі.

Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» від 12 лютого 2015 р. № 191 визначено, що строк оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства не може бути меншим 7 років та не може перевищувати 50 років.

Введення мінімального строку оренди у законодавстві України насамперед спрямоване на раціональне використання земель сільськогосподарського призначення шляхом створення довгострокових відносин між орендарем і орендодавцем, що дає можливість для залучення інвестицій і планування застосування ефективної сівозміни.

Укладення договору оренди земельної ділянки із земель державної або комунальної власності здійснюється на підставі рішення відповідного органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування - орендодавця, або за результатами земельних аукціонів, переможцем яких є особа, котра запропонувала найвищу орендну плату. Такі аукціони проводяться за місцем знаходження земельних ділянок, а участь у них можуть взяти всі бажаючі.

7. Індиксація нормативної грошової оцінки земель

Для визначення розміру земельного податку та орендної плати

використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Щорічна індексація грошової оцінки земель здійснюється з метою врахування постійної зміни вартості земельних ділянок.

Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру 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:

$$K_i = I : 100 \quad (1),$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

Значне зростання податкового навантаження, що відбулося у зв'язку з високими темпами інфляції, спричинило внесення змін до Податкового кодексу, згідно з якими, якщо індекс споживчих цін перевищує 115 %, то з метою розрахунку коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, такий індекс застосовується зі значенням 115.

Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування Державної фіскальної служби України, власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

Індекс споживчих цін за 2017-2022 рр., який використовується для визначення коефіцієнта індексації НГО сільськогосподарських угідь застосовується зі значенням 100 %.

Коефіцієнт індексації НГО земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення НГО земель. Коефіцієнти індексації нормативно грошової оцінки земель становлять: 2013 р. – 1,0, 2014 р. – 1,249, 2015 р. – 1,433 (крім сільськогосподарських угідь) та 1,2 для сільськогосподарських угідь (рілля, перелоги, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження), 2016 р. – для сільськогосподарських угідь 1,0, для земель несільськогосподарського призначення – 1,06, 2017-2021 рр. – 1,0. НГО земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалася.

Тема 12. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

1. Єдиний податок: сутність та основні групи платників.
2. Суб'єкти, що не можуть бути платниками єдиного податку.
3. Об'єкт та база оподаткування.
4. Ставки єдиного податку.
5. Порядок обчислення і сплати єдиного податку.
6. Реєстратори розрахункових операцій.

1. Єдиний податок: сутність та основні групи платників

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 (ЄП), з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування та зареєструватися платником ЄП, якщо така особа відповідає встановленим вимогам.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі **групи платників ЄП**:

1) перша група – фізичні особи – підприємці (ФОП), 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 167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (близько 1,1 млн);

2) друга група – ФОП-и, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам ЄП 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 834 розміри МЗП на початок року (близько 5,5 млн грн).

3) третя група – ФОПи, 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 1167 розмірів МЗП (7,8 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) ФОПи, 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 0,5 га, але не більше 20 гектарів.

Під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку, розуміються такі види послуг:

- 1) виготовлення взуття за індивідуальним замовленням,
- 2) послуги з ремонту взуття;
- 3) виготовлення швейних виробів, виробів із шкіри та хутра, головних уборів за індивідуальним замовленням;
- 4) послуги з ремонту одягу та побутових текстильних, трикотажних виробів;
- 5) виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням;
- 6) послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів;
- 7) виготовлення меблів за індивідуальним замовленням, послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів;
- 8) виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням;
- 9) технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;
- 10) послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів, годинників, велосипедів тощо;
- 11) послуги з ремонту ювелірних виробів;
- 12) прокат речей особистого користування та побутових товарів;
- 13) послуги з виконання фоторобіт;
- 14) послуги перукарень, ритуальні послуги;
- 15) послуги домашньої прислуги;
- 16) послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням тощо.

2. Суб'єкти, що не можуть бути платниками єдиного податку

Не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп:

- суб'єкти господарювання (юридичні особи та ФОП), 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 підакцизних 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.

➤ ФОПи, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту тощо.

➤ ФОПи, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 га, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 400 кв. м., нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 900 кв. м.;

➤ страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

➤ суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;

➤ представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

➤ фізичні та юридичні особи - нерезиденти;

➤ платники податків, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи:

➤ суб'єкти господарювання, у яких понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

➤ суб'єкти господарювання, діяльність яких згідно з КВЕД-2010 відноситься до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці);

➤ суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, вин, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання);

➤ суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

3. Об'єкт та база оподаткування

Платники ЄП I-III груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Доходом платника єдиного податку є:

1) для ФОП – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі. При цьому до доходу не включаються отримані пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі.

До суми доходу платника ЄП включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг). До складу доходу не включаються суми податку на додану вартість.

Визначення доходу здійснюється для цілей оподаткування ЄП та для надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником ЄП та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році мають платники ЄП за умови неперевикнення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого для відповідної групи платників ЄП.

При цьому, якщо протягом календарного року платники I і II груп використали право на застосування іншої ставки ЄП у зв'язку з перевищенням обсягу доходу, встановленого для відповідної групи, право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році такі платники мають за умови неперевикнення ними протягом календарного року обсягу доходу для 3 групи - 1167 розмірів МЗП.

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.

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.

4. Ставки єдиного податку

Ставки ЄП для платників I групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працевздатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового року, **II групи – у відсотках (фіксовані ставки) до розміру МЗП**, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, **III групи – у відсотках до доходу**.

Фіксовані ставки ЄП встановлюються сільськими, селищними, міськими радами або радами ОТГ ФОП, які здійснюють господарську діяльність, з розрахунку на календарний місяць:

1) для I платників єдиного податку – у межах до 10 % розміру ПМ;

2) для II групи платників єдиного податку – у межах до 20 % МЗП.

Відсоткова ставка ЄП для платників III групи встановлюється у розмірі:

1) 3 % доходу – у разі сплати ПДВ (для суб'єкта господарювання, який зареєстрований платником ПДВ);

2) 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Ставка ЄП встановлюється для платників ЄП I-II групи (ФОПи) 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 формі;

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 III (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 ЄП I і II груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ, застосовується максимальний розмір ставки ЄП, встановлений для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Платники ЄП I групи, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу, визначений для таких платників, з наступного календарного кварталу за заявою переходять на застосування ставки ЄП, визначеної для платників II або III групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку ЄП у

розмірі 15 %. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Платники ЄП II групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників, в наступному податковому (звітному) кварталі за заявою переходять на застосування ставки ЄП, визначеної для платників ЄП III групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку ЄП у розмірі 15 %.

Платники єдиного податку III групи (ФОПи), які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників, до суми перевищення застосовують ставку ЄП у розмірі 15 %, а також зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, встановлених ПКУ.

Для платників ЄП IV 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.

Суми податків та внесків для платників єдиного податку у 2023 році складають:

ФОП I групи

ЄСВ - 1474,0 грн.

Єдиний податок - 268,4 грн.

ФОП II групи

ЄСВ - 1474,0 грн

Єдиний податок - 1340,0

ФОП III група

ЄСВ - 1474,0 грн

Єдиний податок – 5 % доходу, або 3% доходу та ПДВ.

ФОП загальної системи оподаткування

ЄСВ - 1474,0 грн

Доходи ФОП на загальній системі оподаткування, отримані протягом календарного року від господарської діяльності, оподатковуються за ставкою 18% ПДФО та 1,5% військового збору від чистого доходу, який визначається як різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та

негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю.

ЄСВ наведено у мінімальному розмірі страхового внеску, а максимальна сума страхового внеску в 2023 році складає 22110,0 грн.: максимальна величина бази нарахування ЄСВ становить 100 7500,0 грн. - 15 розмірів мінімальної заробітної плати (6700,0 x 15 x 22%). Тобто, це максимальна сума ЄСВ, яку сплачуватиме ФОП, якщо сума отриманого ним доходу складе 100 500,0 грн. в місяць та більше.

5. Порядок обчислення і сплати єдиного податку

Податковим (звітним) періодом для платників I, II та IV груп є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників ЄП III групи є календарний квартал.

Платники ЄП I і II груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники можуть здійснити сплату ЄП авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року. Платники ЄП III групи сплачують ЄП протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Платники ЄП I і II груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати ЄП протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники ЄП IV 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 %.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - четвертої групи (фізичної особи);
- 3) ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку ЄП в 3 %, а також, що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;
- 4) податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що

використовуються платниками єдиного податку I-III груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду та платниками ЄП IV групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентної плати за спеціальне використання води платниками ЄП IV групи.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником ЄП на загальних підставах відповідно до закону.

Платник ЄП виконує функції податкового агента у разі виплати доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу за місцем податкової адреси заяву не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий суб'єкт господарювання може здійснити перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року.

Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників єдиного податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками єдиного податку.

6. Реєстратори розрахункових операцій

Основним нормативно-правовим актом, що встановлює правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій, є Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. Дія його поширюється на всіх суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі.

Реєстратори розрахункових операцій (далі – РРО) та/або програмні РРО (далі – ПРРО) не застосовуються єдинниками I групи.

Реєстратор розрахункових операцій – пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з торгівлі валютними цінностями та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До реєстраторів розрахункових операцій відносяться: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, вбудований електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

Розрахунковий документ - документ встановленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, видатковий чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу товарів, надання послуг, створений в

паперовій та/або електронній формі зареєстрованим у встановленому порядку РРО або ПРРО, чи заповнений вручну.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу зобов'язані:

1) проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи РРО або через зареєстровані фіскальним сервером контролюючого органу ПРРО зі створенням у паперовій та/або електронній формі відповідних розрахункових документів. Використання програмних реєстраторів розрахункових операцій при оптовій та/або роздрібній торгівлі паливом забороняється;

2) застосовувати РРО, що включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій, та/або програмні реєстратори розрахункових операцій з додержанням встановленого порядку їх застосування;

3) щоденно створювати у паперовій та/або електронній формі РРО або ПРРО фіскальні звітні чеки у разі здійснення розрахункових операцій;

РРО та/або ПРРО не застосовуються:

1) при здійсненні торгівлі продукцією власного виробництва (крім лікарських засобів, виробів медичного призначення, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння) підприємствами, установами і організаціями усіх форм власності, крім підприємств торгівлі та громадського харчування, у разі проведення розрахунків у касах цих підприємств, установ і організацій з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею відповідних квитанцій;

2) при виконанні банківських операцій;

3) при продажу проїзних документів на залізничному та авіаційному транспорті з видачею талонів, квитанцій, квитків з нанесеними друкарським способом серією, номером, номінальною вартістю, квитків на відвідування культурно-спортивних і видовищних закладів;

4) при здійсненні фізичними особами торгівлі продуктовими або промисловими товарами (крім лікарських засобів, виробів медичного призначення, ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння) за готівкові кошти на ринках;

5) при продажу води, молока, квасу, олії та живої риби з автоцистерн, цистерн, бочок та бідонів; страв та безалкогольних напоїв у їдальнях і буфетах загальноосвітніх навчальних закладів і професійно-технічних навчальних закладів під час навчального процесу;

6) при здійсненні розрахунків за послуги у разі проведення таких розрахунків виключно за допомогою банківських систем дистанційного обслуговування та/або сервісів переказу коштів.

У разі встановлення в ході перевірки факту: проведення розрахункових операцій з використанням РРО, ПРРО на неповну суму вартості проданих товарів (наданих послуг); непроведення розрахункових операцій через РРО

та/або ПРРО; невидача (в паперовому вигляді та/або електронній формі) відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, застосовуються штрафи:

- 100% вартості проданих з цими порушеннями товарів (робіт, послуг) – за вчинене перше порушення;

- 150% – за повторно вчинене порушення протягом року.

Тема 13. ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1. Сутність податкової оптимізації та ухилення від сплати податків
2. Способи ухилення від сплати податків в Україні
3. Фінансово-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків

1. Сутність 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. 1).

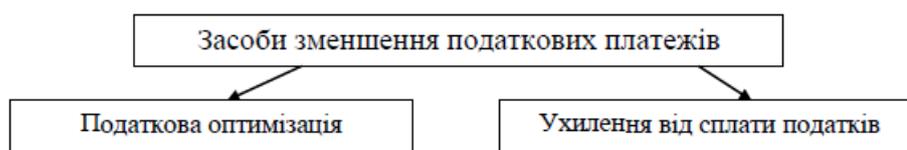


Рис. 1. Засоби зменшення податкових платежів

У податковому законодавстві немає визначення поняття «податкова оптимізація», однак на практиці його активно застосовують, коли йдеться про зменшення податкового навантаження.

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. 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. 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.

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.

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.

Ухилення від сплати податків стало своєрідним каналом нелегального збагачення та однією з причин зростання тіньового сектору економіки України.

Тіньова економіка – це господарська діяльність, яка розвивається поза державним обліком та контролем, а тому не відображається в офіційній статистиці.

Разом з тим, Міжнародний валютний фонд оцінює рівень тіньової економіки України у розмірі 45 % від ВВП країни.

Види 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.

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. 1).

Таблиця 1

Способи ухилення від сплати податків та зборів

Автор	Види способів ухилення від сплати податків та зборів
М. Андруш енко	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
О. Лук'яненко	2) часткове приховування об'єкту оподаткування: навмисне заниження обсягів товарів (робіт, послуг), вказаних у овнішньоекономічному 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. 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);
	3) зміна об'єкту оподаткування: а) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за країною походження (наприклад, імпорт товарів походженням з певних країн 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; б) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за УКТ ЗЕД із метою обкладання його меншою ставкою ввізного мита, використання «товару прикриття»; 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
Р. Ребіз ант	1) транспортування товарів об'їзними шляхами із сусідніх держав;
	2) перерваний транзит: вантаж, що ввозиться в Україну нібито з метою транзиту, з країни не виїжджає;

	3) оформлення декларації на товар під іншою назвою;
	4) давальницькі схеми: звільнення від митних зборів і платежів давальницької сировини, що дозволяє безкоштовно провозити певні товари;
	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	1) податкові гавані або офшорні зони
	2) порушення митних правил, незаконне виробництво та індустрія конвертаційних центрів
	3) зловживання спрощеною системою оподаткування

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.

Крім того, трапляються непоодинокі випадки чистої контрабанди, у тому числі нафтопродуктів, зниження 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 робить його дешевше реальної вартості; використання офшорних компаній, коли через симуляцію порушень і подальше рішення суду нібито повертають товар, хоча насправді імпортують його. 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.

До способів ухилення від сплати податку можна віднести спотворення об'єкта оподаткування через зниження 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.

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, їх переведення у вільноконвертовану валюту за певну плату, переведення безготівкових коштів у готівку; незаконне переведення готівкових коштів у безготівкові тощо.

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.

3. 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.

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.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом та іншими законами. 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. 2).

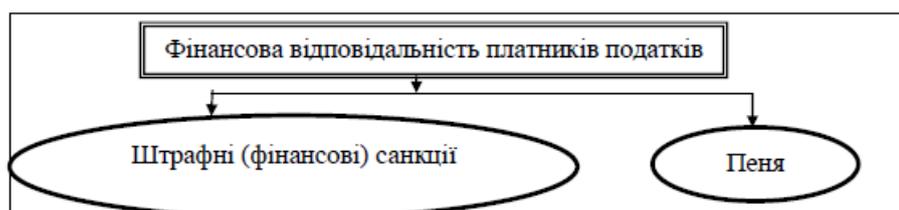


Рис. 2. Фінансова відповідальність за податкові правопорушення

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.

Пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати.

Доцільно зазначити, що крім адміністративної відповідальності за порушення законодавства про працю, яку несуть посадові особи, застосовуються фінансові санкції і до суб'єктів господарювання.

Крім того, за умисне ухилення від сплати податків, зборів, ЄСВ передбачена відповідальність статтею 212 Кримінального кодексу України. Так, відповідно до частини першої зазначеної статті – умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, яка займається підприємницькою діяльністю, 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, 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.

Тема 14. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки.
2. Види податкової політики.
3. Принципи формування податкової політики.
4. Стратегія і тактика податкової політики.
5. Оцінювання ефективності податкової політики.

1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки

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.

Методи прямого впливу безпосередньо діють на функціонування суб'єктів ринку. Наприклад, нормативно-правові акти, 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 завданням державного регулювання. До таких методів належать: рівень оподаткування та система податкових пільг; регулювання цін; процентні ставки за кредит і кредитні пільги; митне регулювання експорту і імпорту, валютні курси та умови обміну валют.

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. 1).

Таблиця 1

Цілі та завдання податкової політики

Ціль податкової політики		Завдання податкової політики
Фіскальна	забезпечення	- забезпечення формування доходної частини бюджету;
	наповнення	- забезпечення рівномірного розподілу сум податкових

	бюджетів усіх рівнів і відповідно реалізація функцій держави	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	- 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

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.

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. Таким чином, основними інструментами податкової політики є:

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

2. Види податкової політики

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

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.

3. Принципи формування податкової політики

Формування сучасної податкової політики здійснюється з урахуванням певних **принципів**:

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

2. Принцип визначеності. Податкова політика повинна бути визначена програмним документом стратегічного характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативно-правовий характер та

обов'язкову силу для органів виконавчої влади.

3. Принцип єдності стратегії і тактики. Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції (доктрини) 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 фіскальної 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 (ЄС для України).

9. Принцип гласності (прозорості). Відповідно до цього принципу як податкова політика, що реалізується, повинна бути відкритою до широкого використання та обговорення. 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.

4. Стратегія і тактика податкової політики

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

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

Основними стратегічними цілями податкової політики України 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;
- 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 активні дії, які використовуються для досягнення встановлених на стратегічному рівні цілей.

5. Оцінювання ефективності податкової політики

Складність оцінювання ефективності податкової політики полягає у визначенні оптимальної чисельності та виборі показників. 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.

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 %.

$$\text{Ркпн} = \frac{\Sigma \text{ПН}}{\Sigma \text{Доходів Зведеного бюджету}} * 100\% \quad (1)$$

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

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

$$\text{Кпок} = \frac{\Sigma \text{ПН}}{\Sigma \text{Витрат Державного бюджету}} \quad (2)$$

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.

$$\text{Квз} = \frac{\Sigma \text{ПНф}}{\Sigma \text{ПНпл}} \quad (3)$$

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. Рівень оподаткування економіки (Рое). Він розраховується як відношення суми податкових надходжень, єдиного соціального внеску а суми заборгованості за цими платежами (З) до ВВП

$$\text{Рое} = \frac{\Sigma \text{ПН} + \text{СВ} + \text{З}}{\text{ВВП} - \text{ПО}} * 100 \% \quad (4)$$

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.

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

$$R_{\text{BT}} = \frac{\text{Загальна сума податкових пільг}}{\Sigma \text{Доходів Зведеного бюджету}} * 100 \% \quad (5)$$

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

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.

$$K_{\text{епн}} = \frac{\Delta \text{ПН}}{\Delta \text{ВВП}} \quad (6)$$

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. 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
3. Бюджетний кодекс України в ред. від 29.09.2021 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 25.08.2022).
4. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» в ред. від 13 черв. 2021 р. № 7-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-93#Text> (дата звернення: 25.08.2022).
5. Зайцев О. В. Податковий менеджмент: підручник. Київ : Видавництво Ліра-К, 2016. 308 с.
6. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» в ред. від 10 черв. 2021 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 25.08.2022).
7. Крисоватий А. І. Сидорович О. Ю., Дмитрів В. І. Наукові основи фіскальної теорії: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 246 с.
8. Луцик А. І. Ткачик Ф. П. Адміністрування податків: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 282 с.
9. Матвійчук Н. М. Фінанси природокористування: навч. посіб. Луцьк: Терен, 2019. 284 с.
10. Митний кодекс України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 25.08.2022).
11. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
12. Податкова система: навчальний посібник; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
13. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.08.2022).
14. Податкова система [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
15. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посібник. К.: Кондор, 2010. 326 с.
16. 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.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
СТРУКТУРА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ	4
Тема 1. Теоретичні основи оподаткування	5
Тема 2. Податкова система та забезпечення її функціонування	11
Тема 3. Оподаткування доходів фізичних осіб	21
Тема 4. Податок на прибуток підприємств	38
Тема 5. Податок на додану вартість	49
Тема 6. Акцизний податок	60
Тема 7. Мито	68
Тема 8. Екологічний податок	74
Тема 9. Рентна плата	82
Тема 10. Місцеві податки і збори	90
Тема 11. Плата за землю	96
Тема 12. Спрощена система оподаткування	104
Тема 13. Податкова оптимізація та ухилення від сплати податків	114
Тема 15. Податкова політика в системі державного регулювання економіки..	120
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	128
ЗМІСТ	129

Навчальне електронне видання

Матвійчук Наталія Миколаївна,

ПОДАТКОВА СИСТЕМА

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Обсяг 8,15 обл.-вид. арк.

