

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

# ПОДАТКОВА СИСТЕМА

Навчальний посібник

За загальною редакцією  
доктора економічних наук В. Г. Баранової

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

Одеса  
ВМВ  
2014

УДК 336.22(075.8)

ББК 65.261.411я73

Б 12

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Одеського національного економічного університету  
(протокол № 9 від 24 червня 2014 року)*

**Рецензенти:**

**Ахламов А.Г.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної та фінансової політики Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентіві України;

**Осипов В.М.** – доктор економічних наук, професор, завідувач відділом соціально-економічного розвитку приморських регіонів Інституту проблем ринку і економіко-екологічних досліджень Національної академії наук України;

**Волосович С.В.** – доктор економічних наук, доцент кафедри фінансів Київського національного торговельно-економічного університету.

**Авторський колектив:**

**Баранова В.Г.** (вступ); **Богатирьова Є.М.** (п. 11.1); **Волощук В.П.** (п. 11.2 у співавторстві з Логвіновською С.І.); **Дубовик О.Ю.** (розділ 1); **Васютинська Л.А.** (розділ 2 у співавторстві зі Слатвінською М.О.); **Волохова І.С.** (розділ 8); **Волохова М.П.** (розділ 5); **Кир'язова Т.О.** (розділ 6); **Логвіновська С.І.** (п. 11.2 у співавторстві з Волощук В.П.); **Луценко І.С.** (розділ 3); **Мартинюк І.В.** (розділ 7); **Слатвінська М.О.** (розділ 2 у співавторстві з Васютинською Л.А., розділ 4, розділ 9); **Хомутенко А.В.** (розділ 10 у співавторстві з Хомутенко В.П.); **Хомутенко В.П.** (розділ 10 у співавторстві з Хомутенко А.В.)

**Податкова система:** Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.

**ISBN**

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

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

**ISBN**

© Баранова В.Г., Дубовик О.Ю.,  
Хомутенко В.П., 2014

## ЗМІСТ

<b>Передмова</b> .....	6
<b>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ</b> .....	8
1.1. Еволюція податків.....	8
1.2. Концепції розвитку теорій податків.....	16
1.3. Сутність і види податків.....	34
Тести.....	43
<b>Розділ 2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА</b> .....	47
2.1. Сутність та організація податкової системи.....	47
2.2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи.....	55
2.3. Облік платників податків.....	64
Тести.....	74
<b>Розділ 3. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ</b> .....	78
3.1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки.....	78
3.2. Стратегія і тактика податкової політики.....	88
3.3. Оцінювання ефективності податкової політики.....	93
Тести.....	102
<b>Розділ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ</b> .....	106
4.1. Поняття і функції податкового механізму.....	106
4.2. Характеристика елементів податкового механізму.....	114
Тести.....	123
<b>Розділ 5. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ</b> .....	128
5.1. Податок на додану вартість.....	131
5.2. Акцизний податок.....	141
5.3. Мито.....	149
Тести.....	156
<b>Розділ 6. ПРИБУТКОВІ ПОДАТКИ І ВНЕСКИ</b> .....	161
6.1. Податок на прибуток підприємств.....	162
6.2. Податок на доходи фізичних осіб.....	172

6.3. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.....	182
Тести.....	188
<b>Розділ 7. ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ ТА ПОСЛУГИ.....</b>	<b>192</b>
7.1. Плата за землю.....	192
7.2. Екологічний податок.....	201
7.3. Інші ресурсні платежі.....	208
7.3.1. Плата за користування надрами.....	208
7.3.2. Збір за спеціальне використання води.....	214
7.3.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів.....	216
Тести.....	219
<b>Розділ 8. ІНШІ ПОДАТКИ, ЗБОРИ І НЕПОДАТКОВІ ПЛАТЕЖІ.....</b>	<b>224</b>
8.1. Особливості справляння місцевих податків і зборів.....	224
8.2. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу.....	233
8.3. Неподаткові платежі в доходах бюджетів України.....	238
Тести.....	250
<b>Розділ 9. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ.....</b>	<b>254</b>
9.1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності.....	254
9.2. Фіксований сільськогосподарський податок.....	268
9.3. Інші спеціальні режими.....	276
Тести.....	281
<b>Розділ 10. ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....</b>	<b>285</b>
10.1. Теоретичні аспекти податкової оптимізації та ухилення від сплати податків.....	285
10.2. Способи ухилення від сплати податків в Україні.....	291
10.3. Методи визначення та класифікація податкових ризиків, пов'язаних із ухиленням від сплати податків.....	296
10.4. Фінансово-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків.....	301
Тести.....	308

<b>Розділ 11. ДЕЯКІ ПИТАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ.....</b>	<b>312</b>
11.1. Податкове навантаження.....	312
11.2. Організаційно-законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування.....	319
Тести.....	328
<b>Список використаної літератури.....</b>	<b>331</b>

## ПЕРЕДМОВА

Дисципліна «Податкова система» є обов'язковою (нормативною) для вивчення студентами, які навчаються за програмою підготовки на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр з напрямку підготовки «Фінанси і кредит» галузі знань «Економіка і підприємництво».

Становлення і розвиток податкової системи України на кожному етапі відбиває ті завдання та намагання, які визначаються державною та економічною політикою з урахуванням трансформаційних процесів. Податкову систему можна розглядати як елемент фінансової системи держави, а також як інструмент реалізації фінансової (податкової) політики. У такому контексті вивчення функціонування податкової системи, її складових стає важливим для розуміння всієї фінансової системи держави.

Програма дисципліни спрямована на вивчення принципів, які покладені у концептуальну платформу побудови податкової системи держави, визначення сутності та організації функціонування податкової системи, що становить засади її ефективного функціонування, дозволяє з'ясувати роль та значення у фінансовій системі держави.

Вивчення дисципліни «Податкова система» передбачає гармонічне поєднання теоретичних знань та практично орієнтованих навичок, що дозволяє усвідомити, яким чином забезпечується через бюджет та цільові фонди певний перерозподіл доходів, і водночас обмежується, виходячи з необхідності забезпечення достатніх стимулів для продуктивної діяльності найбільш активних членів суспільства та недопущення формування утриманської ідеології окремих верств населення.

Головною метою навчального посібника є формування у студентів розуміння того, що ефективною та надійною може бути тільки та податкова система, яка побудована з дотриманням усіх вимог та принципів і яка врівноважує інтереси держави і платників, однаково враховуючи їх потреби та можливості. Тільки така податкова система може забезпечити державу надійними і достатніми доходами, цілеспрямовано впливаючи на діяльність кожного платника і соціально-економічний розвиток суспільства загалом.

Завдання вивчення дисципліни «Податкова система» полягає в теоретичній і практичній підготовці студентів з основ правильного

розуміння закономірностей у сфері податкових відносин. Дослідження еволюції податкової системи базується на історичному та діалектичному підходах, застосуванні системного аналізу та синтезу. В основу викладання курсу покладено теорії фінансів, податків та інші, що розроблені зарубіжними та вітчизняними науковцями.

Вивчення дисципліни «Податкова система» базується на знанні таких економічних дисциплін як економічна теорія, макро- і мікроекономіка, фінанси, гроші і кредит, статистика.

Навчальний посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які вивчають курс «Податкова система». В посібнику розглядаються питання еволюції податків, їх сутності та видів, організації податкової системи та обліку платників, стратегії і тактики податкової політики та її ефективність, податковий механізм, непрямі та прибуткові податки, плата за землю, екологічний податок, інші ресурсні платежі та інші податки і збори, спеціальні податкові режими. Особливої уваги приділено питанням податкової оптимізації та ухилянню від сплати податків. Наводяться методичні підходи до визначення податкового навантаження, організаційно-законодавчого забезпечення усунення подвійного оподаткування. До кожної теми додаються питання для обговорення та самоперевірки і тести. Список рекомендованої літератури наданий наприкінці навчального посібника.

Автори вважають за необхідне висловити глибоку подяку рецензентам за цінні зауваження і побажання, а також вдячність колегам за підтримку.

## **Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ**

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

### **1.1. Еволюція податків**

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

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

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

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



## Підходи науковців до періодизації становлення та розвитку податків

Дослідники	Періоди розвитку податків	Характеристика періодів
Селігман Е. [71]	I етап	Переважання ідеї дару
	II етап	Проведення паралелі між податком і проханням держави про підтримку
	III етап	Закріплення ідеї допомоги, що надається державі
	IV етап	Поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій громадянин відмовляється від коштів в інтересах суспільного блага
	V етап	Домінування ідеї обов'язку сплати податку
	VI етап	Поява ідеї примусу з боку держави
	VII етап	Виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника
Хайнрайх Х. [143]	I стадія	Домінування неподаткових доходів держави. З податкових платежів переважачими є традиційні натуральні прямі податки
	II стадія	На перший план виходять непрямі податки, особливо мито на зовнішню торгівлю
	III стадія	Слабка роль традиційних прямих податків
	IV стадія	Головна роль належить внутрішнім акцизам та податку на продаж, які витіснили мито
	V стадія	Основою податкових систем стають прямі податки на особисті доходи і прибутки корпорацій

Продовження таблиці 1.1

Масгрейв Р. [95]	рання стадія	Головним елементом податкової системи виступає поземельний податок. Набувають поширення окремі акцизи та фіскальні монополії. З'являється податок на заробітну плату. Найбільш ефективним стає митне оподаткування зовнішньої торгівлі
	пізня стадія	Значне розширення об'єктів оподаткування, вдосконалення його форм та методів. Зростання впливу на бюджетно-податкову систему економічних, соціально-політичних, ідеологічних факторів. Прибуткове оподаткування будується під впливом вимог принципу рівності з урахуванням подальшої централізації функцій державного управління. Ідея податкової справедливості поширюється і на сферу непрямих податків.
Янжул І. І. [158]	I етап: стародавній світ – початок середньовіччя	Нерозвиненість та випадковий характер податків. Переважання неподаткових доходів.
	II етап: XVI – XVIII ст.	Податки починають виступати в якості постійного джерела фінансування доходів держави. Поява великої кількості нових податків. Основна роль відводиться непрямыми податкам.
	III етап: XIX ст. – наші часи	Податки перетворюються на основне джерело державних доходів. Виникають більш зрілі та удосконалені форми оподаткування. Формуються податкові системи, які включають відносно невелику кількість найбільш ефективних у фінансовому і соціальному відношенні податків.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1.2. Концепції розвитку теорій податків

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

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

Еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. Можна виділити сім етапів формування уявлень про природу оподаткування. Спочатку панівною була ідея дару. В середні століття індивідуум робить подарунок уряду. На другій стадії уряд смиренно благає або просив народ про підтримку. На третій стадії ми зустрічаємося з ідеєю допомоги, що надається державі. На четвертій стадії з'являється ідея про жертву, принесену індивідуумом в інтересах держави. Він тепер відмовляється від будь-чого в інтересах суспільного блага. На п'ятій стадії у платника з'являється почуття обов'язку. Лише на шостій стадії зустрічаємо ідею примусу з боку держави. На сьомій стадії ми бачимо ідею певної частки чи окладу, встановлених або обчислених урядом поза всякою залежністю від волі платника [6].

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

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

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



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

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

Теорії податків мають розгалужену структуру (рис. 1.1).

### *Загальні теорії податків*

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

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

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

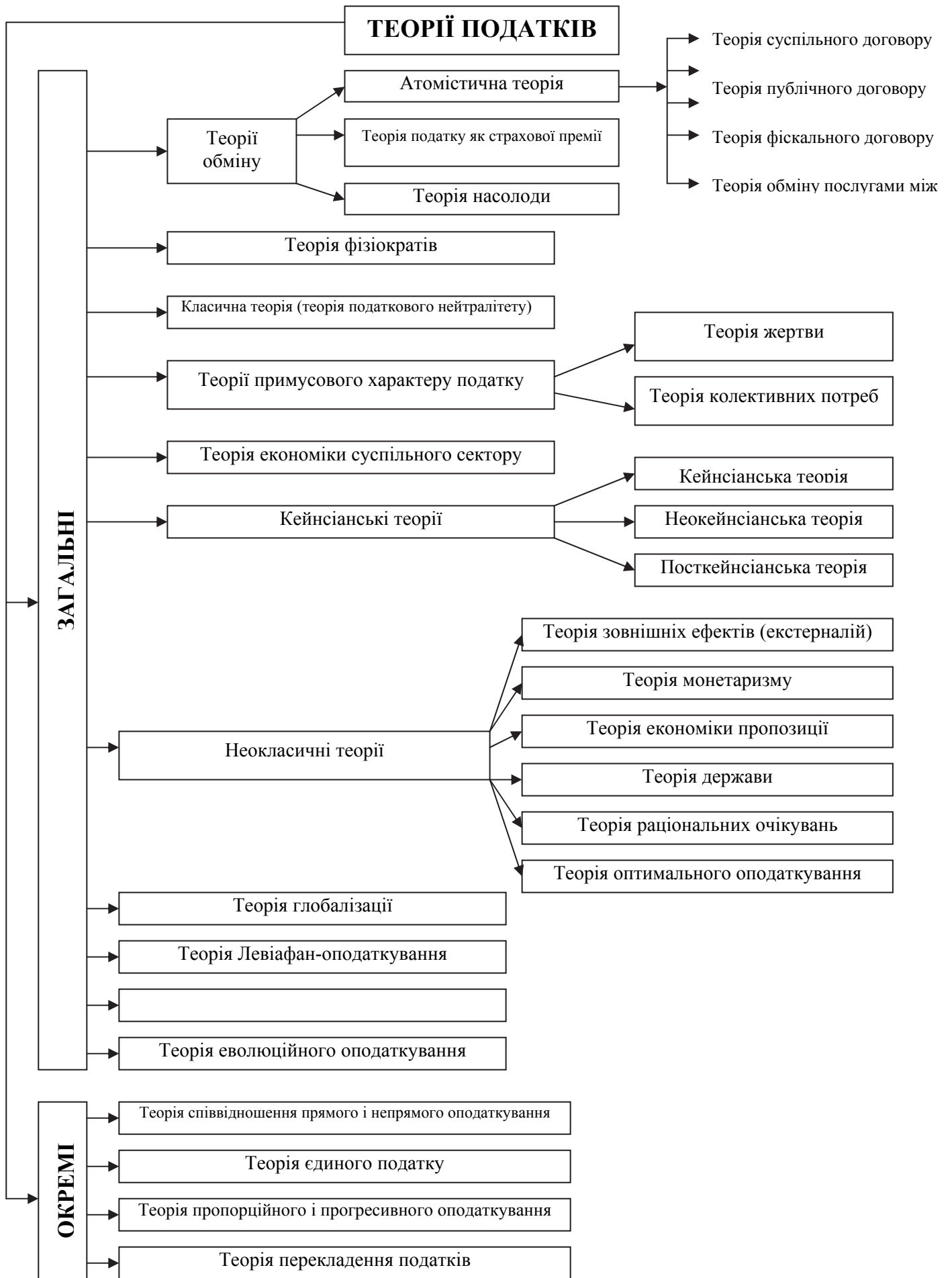


Рис. 1.1. Теорії податків

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В. Петті зроблена спроба систематизувати всі податки і збори. Він досліджував, яким чином можна послабити причини невдоволення платників сплатою податків: «як би не був великий податок, але, якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає через нього якого-небудь багатства. Найбільше дратує людей обкладання їх більш високим податком, ніж їх сусідів. Люди приходять в обурення при думці, що зібрані гроші будуть розтрачені на звеселяння, чудові видовища, тріумфальні арки і т. ін.» [109].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Подальший розвиток одержали принципи оподаткування А. Сміта, які А. Вагнером були доповнені принципами достатності обкладання (з точки зору задоволення суспільних потреб); еластичності; належного вибору джерела оподаткування; правильної комбінації різних податків у таку систему, яка б рахувалася з наслідками й умовами їх перекладання; загальності оподаткування [165].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



- справедливість: податкова система повинна бути справедливою у відповідному підході до окремих індивідуумів [2].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- запровадити податкові пільги щодо реінвестування капіталу;

- зменшити оподаткування доходів від власності (рендитів і дивідендів). Це, з одного боку, підвищує схильність населення до заощаджень, збільшує пропозицію позикового капіталу і зменшує рівень позикового процента. А з іншого - забезпечує зростання зовнішніх інвестиційних ресурсів корпорацій шляхом збільшення ринкової вартості їх активів [50].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- вподобання індивідів, технологія і структура ринку є постійними величинами;
- при прогнозуванні очікуваних доходів бюджету, використовуючи обмежену кількість податкових інструментів, враховуються тільки ті податки, які залежать від величини одержаного платником доходу;

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

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

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

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

*Теорія Левіафан-оподаткування* була заснована австралійським економістом Дж. Бреннаном і американським економістом Дж. Б'юкененом у 1977 р. Держава-Левіафан, яка не має жодних обмежень, основною своєю метою ставить наповнення бюджету за рахунок податків. Платники податків намагаються протидіяти державі

і обмежують потенціал збору доходів. Вирішити цю проблему держава може за допомогою обмеження розміру податкової бази або введення прогресивної ставки оподаткування. Однак, за результатами досліджень, прогресивні податкові ставки породжують більш високий надлишковий податковий тягар, ніж пропорційні. І навіть зібраний від даної бази дохід при пропорційному податку менше ніж той, який міг би бути зібраний з тієї ж бази при ідеально регресивній структурі ставки оподаткування [159]. Таким чином, обмеження податкової бази та податкової ставки повинні бути такими, щоб, задовольняючи інтереси держави, дозволити профінансувати якийсь приблизно ефективний набір суспільних благ і послуг.

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

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

*Теорія глобалізації* (кінець ХХ – ХХІ ст.). На сучасному етапі розвитку економіки стає все складніше здійснювати ефективне оподаткування, оскільки фактори виробництва, насамперед капітал, набувають величезну мобільність і можливості переливу. Видатний американський економіст Віто Танзі називає вісім «фіскальних термітів», що роз'їдають основи податкової системи країни: (1) електронна комерція, (2) електронні гроші, (3) внутрішньокорпоративна торгівля, (4) офшорні фінансові центри, (5) деривативи і хеджеві фонди, (6) нездатність оподатковувати фінансовий капітал, (7) зростаюча зарубіжна діяльність індивідів, включаючи інвестування заощаджень за кордон, покупки за кордоном [163].

Для усунення цих проблем В. Танзі запропонував ввести спеціальні податки (наприклад, податки Тобіна) на іноземні трансакції та застосовувати інші аналогічні заходи. Дж. Тобін, американський економіст, лауреат Нобелівської премії 1981 р., запропонував встановити податок на рівні 0,1-0,25 % від суми всіх короткострокових фінансових операцій, включаючи обмін валюти. Це дозволило б різко обмежити транскордонні валютні спекуляції,

зробивши велику частину з них невиконаними, і зменшити їх шкоду, особливо для країн, що розвиваються. Але цей податок буде ефективним тільки при умові застосування в усіх країнах, оскільки в іншому випадку валютна торгівля переміститься в країни і регіони, де цей податок не введений.

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

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

- податки та збори на використання міжнародних ресурсів, таких, як океанічне рибальство, добування на материковому шельфі, освоєння морських, повітряних просторів і відкритого космосу, використання електромагнітного поля;
- податки та збори на діяльність, що забруднює і руйнує навколишнє середовище;
- податок на військові витрати і торгівлю зброєю;
- більш уніфіковані податки у відношенні угод в рамках світової торгівлі;
- уніфікований податок на міжнародні операції з обміну валютою [161].

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

У своїй роботі «Чи потрібна світовій спільноті всесвітня податкова організація» В. Танзі навіть ставить питання про можливість створення спеціальної всесвітньої податкової організації, яка розробляла б подібні питання і контролювала б виконання прийнятих рішень [163].

### *Окремі теорії податків*

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

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

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

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

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

*Теорія пропорційного і прогресивного оподаткування.* Розбіжність у поглядах науковців різних часів і соціальних груп на пропорційне і прогресивне оподаткування можна пояснити різним сенсом, який вони вкладали у зміст поняття платоспроможності. Представники пропорційного обкладання під платоспроможністю розуміли дохід і майно платника податку, прихильники прогресивного оподаткування - таку здатність сплати, яка порівнюється, з одного



боку, з доходом і майновим станом, а з іншого - з позбавленням і жертвою, і яка повинна бути однаковою для всіх платників.

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

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

*Теорія перекладення податків* з'явилась у XVII ст. Формуючи ціну реалізації товару, продавець закладає в неї всі податки, які перекладаються на покупця в результаті процесу обміну. Покупець – носій податку – і буде нести весь тягар оподаткування. «Людина, на яку формально поширюється дія положення про оподаткування, і людина, яка сплачує цей податок, - зовсім не обов'язково одна й та ж особа» [2].

У кінці XIX ст. американський економіст Е. Селігмен вказав на два різновиди цієї теорії: перекладення з продавця на покупця (як правило, це відбувається при непрямому оподаткуванні) і перекладення з покупця на продавця (непрямі податки у разі, коли ціна на будь-який товар занадто велика із-за високих ставок податків, що істотно обмежує попит на цей товар).

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

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

### 1.3. Сутність і види податків

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

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

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

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

Згідно з Податковим кодексом України *податок* – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [117].

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

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

- законність – право на встановлення і введення податків має тільки держава;
- імперативність (обов'язковість) – відповідність категоричним розпорядженням, що містяться у нормах податкового права, незалежно від розсуду суб'єкта оподаткування;
- податки вносяться до бюджету;
- податок – це відчуження частини власності суб'єктів на користь держави;
- нецільовий характер – податки не мають цільового призначення;
- безоплатність (безеквівалентність) – держава не зобов'язана надати платнику будь-який еквівалент внесеному платежу;

- однобічний характер встановлення – податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави;
- безповоротність – податок надходить в бюджет та залишається там для фінансування потреб держави. Однак платники податків, згідно Податковому кодексу України, мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, на податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб, на повернення надміру сплачених сум податку в бюджет;
- регулярність внесення - податок вноситься в бюджет періодично, у чітко встановлені законодавством строки, на відміну від інших податкових платежів, які характеризуються разовим внесенням при визначених умовах;
- грошова форма внесення в бюджет.

Необхідно розмежовувати такі категорії як «податок», «внесок», «збір» і «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. Наприклад, збір за спеціальне використання води сплачується в Україні за використання води для господарських потреб.

У Податковому кодексі України категорії «збір», «плата» і «внесок» об'єднуються в єдине поняття «збір». Під збором (платою, внеском) тут розуміється обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [117].

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

органами за вчинення ними дій і видачу документів, що мають юридичне значення.

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

Податок як комплексна економіко-правова категорія характеризується сукупністю певних взаємодіючих складових (елементів). Згідно з Податковим кодексом України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі *елементи* [117, ст. 7]:

- платники податку – фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [117, п. 15.1];
- об'єкт оподаткування – предмет, що підлягає обкладенню, а саме майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [117, ст. 22];
- база оподаткування – конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування [117, ст. 23];
- ставка податку – розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування [117, ст. 25];
- 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 [117, ст. 33];
- податкові пільги – звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав [117, п. 30.1];
- строк та порядок сплати податку. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений

[117, ст. 31]. Порядок сплати податків та зборів визначено у грошовій (готівковій або безготівковій) формі [117, ст. 35];

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

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

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

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

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

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

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

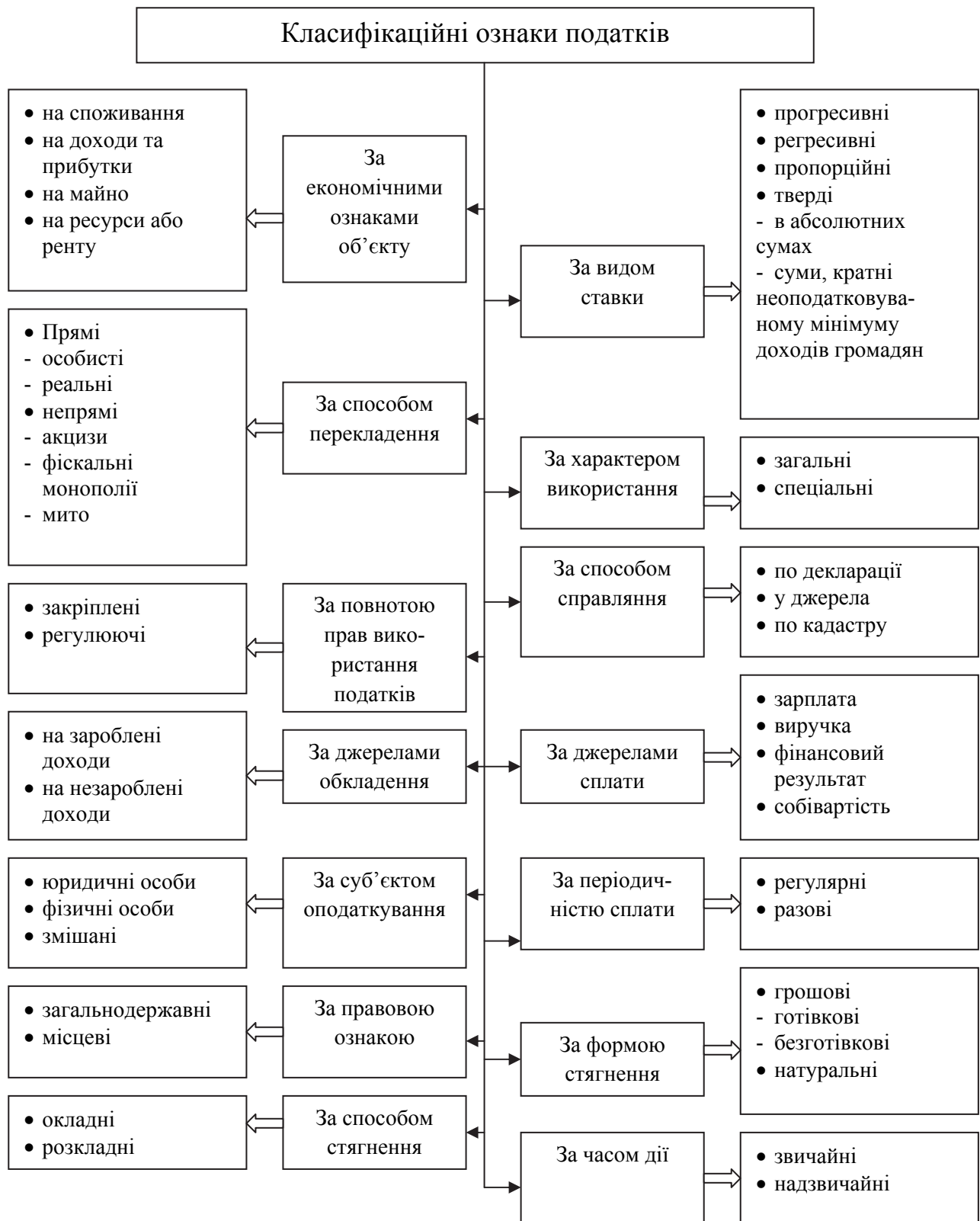


Рис. 1.2. Класифікація податків

*За економічними ознаками об'єкту:*

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

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

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

- податки на ресурси або ренту - платежі за користування державними природними ресурсами, які, зокрема, виконують функцію перерозподілу природно-ресурсної ренти (екологічний податок).

*За формою стягнення:*

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

- натуральні – податки, які сплачуються в бюджет у натуральній формі (при введенні в Україні фіксованого сільськогосподарського податку платники мали право на вибір форми його сплати: в грошовій формі та/або в натуральній формі - поставки сільськогосподарської продукції. Однак це право вже скасовано).

*За способом перекладення:*

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

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 (плата за землю; податок на майно, відмінне від земельної ділянки).

- 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. 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.

Фіскальна монополія – це прибуток держави від реалізації монополізованих державою товарів.

*За повнотою прав використання податків:*

- закріплені – податки, які повністю або частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (єдиний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки);
- регулюючі – податки, які можуть надходити до різних бюджетів (екологічний податок, податок на прибуток підприємств).

*За джерелами обкладення:*

- на зароблені доходи – податки, які стягуються із доходів, зарплати і гонорарів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);
- на незароблені доходи – податки, які стягуються з дивідендів, відсотків по внесках, приросту вартості нерухомості та цінних паперів, ренти із земель і будинків, матеріальної допомоги.

*За суб'єктом оподаткування:*

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

*За правовою ознакою:*

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



*За способом стягнення:*

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

*За видом ставки:*

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

*За характером використання:*

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

*За способом справляння:*

- по декларації – податки, які сплачуються після отримання доходу особою, яка отримала цей дохід (податок на прибуток підприємств);
- у джерела – податки, які утримуються податковим агентом і сплачуються платником податку до отримання доходу (податок на доходи фізичних осіб);
- по кадастру – податки, які утримуються з об'єктів, диференційованих на групи за певною ознакою, і не залежать від прибутковості об'єкта (плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортного засобу).

*За джерелами сплати:*

- зарплата – податки, які сплачують із заробітної плати (податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок);
- виручка – податки, які сплачуються з виручки від реалізації продукції (єдиний податок);

- фінансовий результат – податки, які сплачуються з фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання (податок на прибуток підприємств);
- собівартість – податки, які відносяться на собівартість виготовленої продукції (плата за землю, єдиний соціальний внесок з суб'єкта господарювання).

*За періодичністю сплати:*

- регулярні - податки, сплата яких має регулярний характер у встановлені законом терміни (ПДВ, податок на прибуток підприємств).
- разові - податки, сплата яких не має регулярного характеру, а здійснюється при настанні певної події або вчиненні певної дії (збір за першу реєстрацію транспортного засобу, державне мито).

*За часом дії:*

- звичайні - це постійно діючі податки (акцизний податок, плата за користування надрами);
- надзвичайні – податки, які вводяться на якийсь час, через надзвичайні умови (збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення проіснував з 1997 по 1998 рр.).

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

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Які критерії лежать в основі періодизації становлення та розвитку податків?
2. Чому на другому етапі еволюції оподаткування кількість податків була надто великою?
3. Чим зумовлено перетворення податків на основне джерело доходів бюджету на третьому етапі їх еволюції?
4. Які риси притаманні сучасним податковим системам країн світу?
5. Охарактеризуйте історичні етапи становлення та розвитку служби контролю за оподаткуванням.
6. З чим пов'язано виникнення податкової теорії жертви і теорії колективних потреб?

7. Хто із вчених обґрунтував необхідність державного втручання в економіку, і які виникають можливості податків у регулюванні економіки?
8. В чому принципова різниця між кейнсіанською, некейнсіанською і посткейнсіанською теоріями?
9. Чому кейнсіанська теорія виступає протилежністю класицизму?
10. Які проблеми вирішує теорія оптимального оподаткування?
11. В чому полягає комплексний характер податку?
12. Які основні ознаки характеризують категорію «податок»?
13. У чому полягає сутність фіскальної та регулюючої функцій податку?
14. Який характер може мати податкове регулювання і в чому це проявляється?
15. Що обумовило необхідність класифікації податків за певними ознаками?

## Тести

*1. У рабовласницькому ладі податки стягувалися:*

- а) у вигляді оброку;
- б) грошима;
- в) у вигляді трудових повинностей;
- г) участю у суспільних заходах

*2. Другий етап еволюції оподаткування характеризується:*

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

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

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

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

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

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

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

6. *До теорій обміну відносяться:*

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

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

- а) А. Вагнер;
- б) Дж. Стігліц;
- в) А. Пігу;
- г) Дж. Мак-Куллох

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

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

9. *До неокласичної теорії можна віднести:*

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

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

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

*11. Податок – це:*

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

*12. Реалізація фіскальної функції податків пов'язана з:*

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

*13. Назвіть функції, які виконують податки:*

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

*14. За характером використання податки поділяються на:*

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

*15. За правовою ознакою податки поділяються на:*

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

## Розділ 2. ПОДАТКОВА СИСТЕМА

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

### 2.1. Сутність та організація податкової системи

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

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

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

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

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

Вони викладені у чотирьох основних правилах:  
справедливості - яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;  
визначеності - час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;  
зручності - кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;  
економії (раціональності) - будь-який податок повинен стягуватися таким чином, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

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

Вихідними принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство України, а отже і принципами побудови податкової системи, які визначені Податковим кодексом України, є [117, п. 4.1 ст. 4]:

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

Цей принцип базується на Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [62, ст. 67].

Конституцією закріплено принципівий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формально юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій з переміщення товарів через митний кордон України) та законах з питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві



важливі настанови: загальність оподаткування базується на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке породжує зустрічні права й обов'язки учасників, та подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків і зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені й закріплені відповідно до чіткої процедурної форми.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Закріплення принципу нейтральності оподаткування спрямоване на уникнення впливу податків і зборів на конкурентоспроможність

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

9. Стабільність. Принцип стабільності полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки.

Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного періоду. Цей принцип передбачає стабільність на двох рівнях: платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здатностям і коштам; податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені 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 мінятися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі. Здається, що стабільність повинна стосуватися основних ознак податку, а гнучкість – додаткових.

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

Цей принцип передбачає необхідність так встановлювати строки сплати податків і зборів, щоб забезпечити рівномірне надходження

коштів до бюджетів та фінансування бюджетних видатків протягом усього бюджетного року.

Принцип рівномірності та зручності сплати часто визначається в спеціальній літературі як принцип нейтральності оподаткування. Відповідно до нього кожний платник податків без яких-небудь виключень зобов'язаний платити законно встановлені податки й збори. Законність встановлення податків та зборів обумовлює і безпосередню зручність сплати таких податків і зборів. Не всі податки та збори можна розрахувати найбільш зручним для платника способом. Багато із них вимагають спеціальних знань. Але, безумовно, щоб здійснювалось це в зручній і зрозумілій формі для платника.

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

Значення принципу наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі важко переоцінити. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язки платника податків по сплаті податку не встановлені. Податковим кодексом України вперше в чинному податковому законодавстві України закріплено вкрай необхідний припис щодо обов'язкової наявності ряду елементів, на підставі яких можна вважати той чи інший платіж сформованим у такій формі, що породжує податковий обов'язок платника.

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

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

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

До загальнодержавних належать такі податки та збори [117, п. 9.1 ст. 9]:

податок на прибуток підприємств;

податок на доходи фізичних осіб;

податок на додану вартість;

акцизний податок;

збір за першу реєстрацію транспортного засобу;

екологічний податок;

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

рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;

плата за користування надрами;

плата за землю;

збір за користування радіочастотним ресурсом України;

збір за спеціальне використання води;

збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

фіксований сільськогосподарський податок;

збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

мити;

збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

*Місцеві податки та збори* [117, п. 10.1 ст. 10]

До місцевих податків належать:

податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

збір за місця для паркування транспортних засобів;

туристичний збір.

Більш детально вони будуть розглядатися у наступних розділах.

## **2.2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи**

Запорукою ефективного функціонування податкової системи є належним чином сформована інституційна основа. Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, виступає орган виконавчої влади та податкового контролю – Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів). Його було створено наприкінці 2012 року Указом Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України [139]. На Міндоходів також покладено функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Крім того, Президент України видав Указ «Про Міністерство доходів і зборів України», яким затверджено положення про новоутворене міністерство [140]. Зокрема визначено, що Міндоходів є правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України, які реорганізуються, і здійснює повноваження безпосередньо та через територіальні органи.

До територіальних органів Міндоходів України належать його територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції.

Міндоходів України очолює Міністр, який призначається на посаду за поданням Прем'єр-міністра України і звільняється з посади Президентом України.

Багато науковців пропонують розглядати систему податкових органів у вузькому та широкому розумінні.

Податкові органи у вузькому розумінні представлено податковими інспекціями, податковою міліцією. Вони здійснюють

контроль тільки за надходженням в бюджети податків і зборів. Податкові органи в широкому розумінні контролюють надходження до бюджетів усіх відрахувань, які законодавець включає до системи оподаткування як сукупність податків і зборів.

Міністерство доходів і зборів України з кінця 2012 до травня 2014 року було центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовувалася і координувалася Кабінетом Міністрів України. З 21 травня 2014 року Постановою Кабміну № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» Міністерство доходів і зборів реорганізовано у Державну фіскальну службу.

Центральний орган виконавчої влади вирішує наступні питання:

- забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики;

- забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Стосовно *функцій, які виконують податкові органи*, науковцями виокремлюються наступні групи: контрольні, фіскальні, організаційні, обліково-реєстраційні, інформаційно-аналітичні, нормотворчі, роз'яснювально-консультаційні.

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

Фіскальні функції полягають в обчисленні платником суми податкового зобов'язання, яку він вказує в декларації, та сплаті податку в строки, визначені законодавством. Фіскальна функція – це функція збирання грошових коштів з фізичних та юридичних осіб для



формування ресурсів держави. Для її реалізації податкові органи можуть застосовувати примусові засоби виконання податкових зобов'язань, до яких належить податкова застава й адміністративний арешт.

До організаційних функцій слід віднести такі напрями діяльності, як здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів доходів і зборів; робота зі створення інформаційної системи робочих місць та інших засобів автоматизації й комп'ютеризації робіт; здійснення діяльності з управління об'єктами державної власності, що належить до сфери управління. Виконання організаційних функцій повинно створювати комфортний клімат для діяльності працівників податкових інспекцій, підтримки надійних зв'язків з підконтрольними об'єктами та успішного виконання усіх інших функцій податкової системи України.

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

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

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

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

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

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

здійснення адміністрування податків, зборів, платежів;

контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів;

здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

реєстрація та облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

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

формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;

здійснення ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом;

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

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

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

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

організація роботи з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства;

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

прогнозування, аналіз надходження податків, зборів, платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних

показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, розробка пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

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

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

організацію інформаційно-аналітичного забезпечення та автоматизації процесів адміністрування;

надання послуг електронного цифрового підпису та інші функції.

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

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

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

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

проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків, у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

отримувати від нотаріусів за письмовим запитом інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом спадкування;

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

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

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

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

звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство.

З метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження, можливість представляти суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування. Враховуючи те, що інтереси держави у відносинах оподаткування регулюються

імперативними засобами та забезпечуються обов'язком виконання владних наказів, участь таких посадових осіб у відносинах з платниками вимагає виваженості та упорядкування. Одним із засобів цього є встановлення відповідальності за невиконання, неналежне виконання обов'язків або зловживання наданими посадовим особам контролюючих органів владними повноваженнями.

*Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів:*

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.3. Облік платників податків

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Податковим номером платника податків є:

ідентифікаційний код Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (далі - ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб - резидентів та нерезидентів);

реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті;

реєстраційний номер платника податків, який присвоюється податковими органами (управителям майна, інвесторам та ін.).

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

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

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

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

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

*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» [34]. В основу Порядку обліку платників покладений принцип взаємодії податкових органів і державних реєстраторів.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей податковими органами. Довідка про взяття на облік за формою № 4 – ОПП надається наступного робочого дня з дня взяття на облік за основним місцем обліку і є єдиним документом, який підтверджує взяття платника на облік.

Для взяття на облік платником подається: заява за формою №1-ОПП, виписка або витяг з Єдиного державного реєстру, якщо заявником є юридична особа, яка включається до Єдиного державного реєстру, копія свідоцтва про державну реєстрацію та копія документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПУО.

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

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

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

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

податків, шляхом подання заяви у порядку, визначеному центральним органом державної податкової служби.

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

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

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

Державний реєстр фізичних осіб - платників податків – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

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

До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є: громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні;

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

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

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

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

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

інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;

місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність;

види діяльності;

громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, - для іноземців;

системи оподаткування із зазначенням періодів їх дії.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *Облік самозайнятих осіб*

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

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

Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця здійснюється після її державної реєстрації, згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» [34], органом державної податкової служби за місцем її державної реєстрації на підставі:

відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця;

відповідного повідомлення державного реєстратора про судові рішення щодо відміни державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

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

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

наявність обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;

коли документи подані за неналежним місцем обліку;

коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;

коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа;

неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

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



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

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

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

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

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

## Питання для обговорення та самоконтролю

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

## Тести

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

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

*2. У Податковому кодексі України закріплено:*

- а) дев'ять принципів побудови податкової системи;
- б) десять принципів побудови податкової системи;
- в) одинадцять принципів побудови податкової системи;
- г) дванадцять принципів побудови податкової системи

*3. Принцип нейтральності податкової системи – це:*

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

*4. Принцип соціальної справедливості – це:*

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

*5. До місцевих податків та зборів належать:*

- а) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- б) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- в) податок на додану вартість;
- г) плата за землю

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

- а) єдиний податок;
- б) туристичний збір;
- в) фіксований сільськогосподарський податок;
- г) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

*7. Міністерство доходів і зборів було створено у ... році:*

- а) 2010;
- б) 2011;
- в) 2012;
- г) 2013

8. *Консультації податковими органами надаються на:*

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

9. *Реєстрації чи взяттю на облік в податкових органах підлягають:*

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

10. *Порядок визначення податкового номера встановлюється:*

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

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

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

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

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

13. *Податковою адресою фізичної особи - платника податків визнається:*

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

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

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

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

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

## **Розділ 3. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ**

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

### **3.1. Сутність податкової політики в системі державного регулювання економіки**

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

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

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

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

- соціальний захист населення;

- вирішення екологічних проблем.

До основних напрямків державного регулювання відносять:

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

*Державне регулювання економіки* – це діяльність держави щодо створення правових, економічних і соціальних передумов, необхідних для функціонування економічного механізму відповідно до цілей й пріоритетів державної економічної політики.

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

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

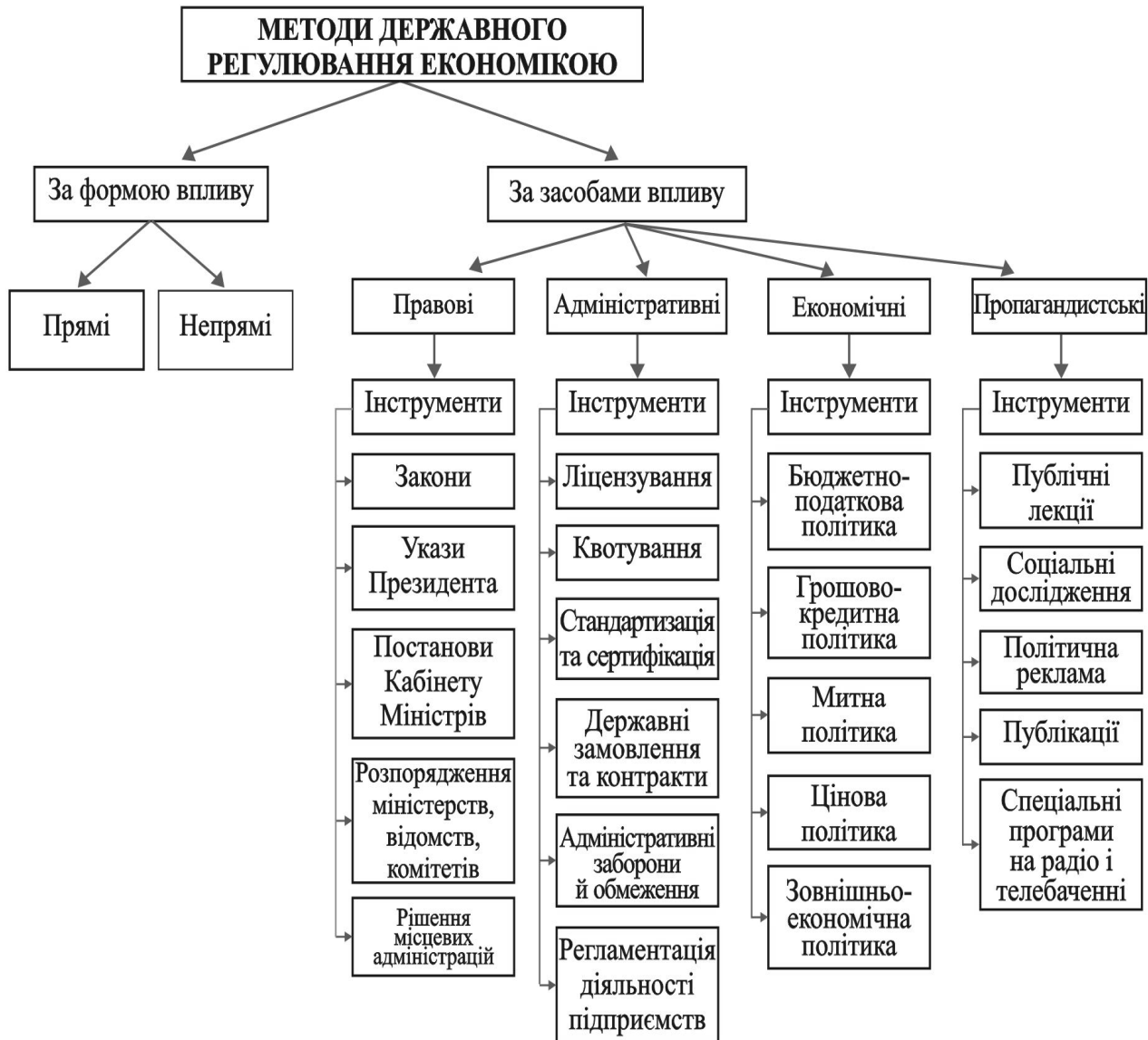


Рис. 3.1. Методи та інструменти державного регулювання економіки

*Методи прямого впливу* безпосередньо діють на функціонування суб'єктів ринку. Наприклад, нормативно-правові акти, державна підтримка макроекономічних планів та цільових комплексних програм, державні контракти та державні замовлення, субсидії,

субвенції, дотації, прямі витрати уряду, стандарти, ліцензії квоти, ліміти, установлення фіксованих цін та валютних курсів.

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

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

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

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

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

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

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

*Податкову політику* розглядають як систему дій та заходів держави з метою розвитку національної економіки з урахуванням



впливу світових тенденцій і внутрішньої кон'юнктури, яка втілюється через механізм оподаткування.

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

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

Таблиця 3.1

Цілі та завдання податкової політики

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

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

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

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

- зменшення або збільшення податкового навантаження на платників податків;

- регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку і термінів сплати податків;

- регулювання співвідношення прямого і непрямого оподаткування;

- заміна одних способів і форм оподаткування іншими, введення нових або скасування існуючих податків;

- введення або скасування податкових пільг, преференцій, вирахувань, знижок та вилучень з податкової бази;

- регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків і ступеня їх прогресії;

- регулювання видів податкових правопорушень та розміру відповідальності за їх вчинення.

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

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

Інструменти податкової політики класифікують за видами та елементами податків.

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

Додаткові елементи податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему реалізації податкової політики, забезпечуючи логічних і раціональний режим його

закріплення. Отже, додатковими елементами податку є порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Таким чином, основними інструментами податкової політики є:

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

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

Таблиця 3.2

Класифікація видів податкової політики

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид податкової політики
1	Залежно від впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни	1) політика максимальних податків 2) політика економічного розвитку 3) політика виважених податків
2	Залежно від гнучкості реагування податкової політики на зміну економічної кон'юнктури	1) дискреційна (регульована) 2) недискреційна (автоматична або політика вбудованих стабілізаторів)
3	Залежно від рівня контролю над економічною ситуацією в країні	1) стабілізаційна 2) 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. Політика збалансування інтересів при проведенні податкових маніпуляцій вимагає високої фіскальної техніки і виваженої податкової етики платників податків із одночасним системним контролем зі сторони держави за процесом оподаткування.

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

## 2. За функціональною ознакою.

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

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

3. Залежно від напрямів антициклічного управління економікою.

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

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

Формування сучасної податкової політики здійснюється з урахуванням певних принципів<sup>1</sup>, які наведемо на рис. 3.2.

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

---

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

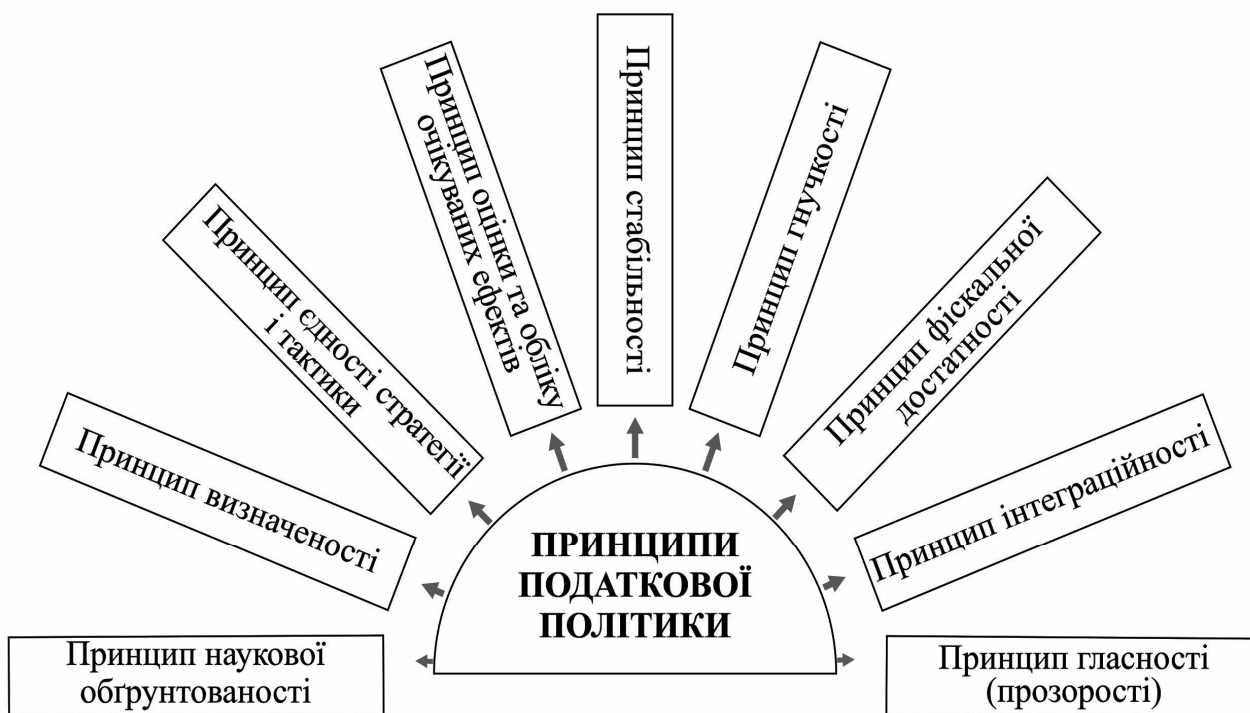


Рис. 3.2. Принципи формування державної податкової політики

1. *Принцип наукової обґрунтованості* означає, що сучасна податкова політика має бути науково обґрунтованою і вивіреною. Її формуванням обов'язково повинні займатися професіонали з різних предметних областей (економісти, юристи, соціологи, філософи). Невід'ємним елементом наукової обґрунтованості має бути її ретельна наукова експертиза.

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

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

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

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.

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

### 3.2. Стратегія і тактика податкової політики

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

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

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

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

*Суб'єктом* економічної стратегії може виступати держава, фірма, кооперація, міжнародна організація та ін. *Об'єктом* економічної стратегії є наявні у розпорядженні суб'єкта або потенційно доступні відтворювальні ресурси, на які він спроможний здійснювати прямий чи опосередкований вплив.

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

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

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



Завдання стратегії податкової політики виявляються у довгострокових цілях податкової політики.

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

Вже у 30-ті роки того ж століття економічна дійсність змусила заперечити умови повної свободи індивідів. Усе менше застосовувався такий принцип: «Найкраще регулюванням займається та держава, яка менш за все займається регулюванням». Починаючи з цього періоду часу, країни з ринковою економікою стали запроваджувати державне регулювання, яке було започатковано кейнсіанською школою. За напрямком визначеної доктрини ринкова економіка не здатна підтримувати стійку рівновагу протягом тривалого періоду, неспроможна на автоматичне регулювання, і тому стимулювання економічного розвитку та його регулювання необхідно здійснювати шляхом державного втручання в економіку за допомогою притаманних їй інструментів. Одним із інструментів була податкова політика, яка істотно впливала на економічні процеси держави. Стратегія податкової політики відповідно до стратегічних завдань економічної концепції була спрямована на антикризовий та антиінфляційний розвиток. Сутність цієї стратегії зводилася до того, щоб оподаткування та інші фінансові важелі пристосовувати до економічного циклу: при пожвавленні та підйомі виробництва – посилювати оподаткування, штучно стримувати попит та зменшувати державні витрати, а у часи кризи – збільшувати обсяг попиту через зменшення податків та зростання державних видатків. Тому, у 1933 році уряд США під керівництвом Ф. Рузвельта розробив та реалізував у практику теоретичну кейнсіанську концепцію. Крім того, кейнсіанські ідеї у 50-70-х роках ХХ ст. мали великий вплив на податкову політику західних країн, які, у свою чергу, у державному

регулюванні наполегливо використовували податкові інструменти для залучення коштів до бюджету та перерозподілу національного доходу. Такі положення використовувалися в законодавчій практиці членів ЄС у 50-ті роки ХХ ст. З того часу в податковому законодавстві закріплюється не тільки фіскальна, а й регулююча роль податків у державному регулюванні економіки.

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

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

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

Іншим напрямком неокласичної теорії була школа монетаризму, яка почала свій розвиток у 50-ті рр. ХХ ст. у США, але широко

почала застосовуватися у 70-ті рр. того ж століття урядом Великобританії, США та частково Німеччини. Зазначена економічна концепція зводила роль податкової політики тільки до одного з методів зменшення грошової маси. Крім того, враховуючи погляди економістів даної школи, податкова політика повинна застосовуватися тільки на довгострокову стабілізацію, тому що інакше стагфляція буде неминучою.

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

У 80-90-х роках ХХ ст. стратегія податкової політики ґрунтується на сучасних економічних концепціях, які беруть свій початок у наукових працях представників монетарного посткейнсіанства, теорії неокласичного синтезу з окремими елементами інституціоналізму. Однак прихильники цієї теорії вже менше приділяють уваги застосуванню інструментів податкової політики, тобто політика стабільності передбачає відсутність різких реакцій на кожне циклічне відхилення в економіці, що є найкращим варіантом скорочення самих коливань у довгостроковому періоді, а також обмеження втручання держави у вільну ринкову систему.

Ураховуючи важливість дії податкової політики в державному регулюванні економіки країни, основні стратегічні цілі, як правило, знаходять своє відображення у законодавчих актах держави. Наприклад, стратегічні завдання податкової політики України до 2007 року не мали чіткого законодавчого визначення. Уперше стратегія податкової політики до 2015 року була законодавчо закріплена тільки у 2007 році в урядовій Концепції реформування податкової системи, хоча перша спроба розробити довгострокову стратегію податкової політики була покладена ще у 2006 році при розгляді проекту «Стратегії податкової реформи». Зміна стратегії відбулась у 2009 році з прийняттям урядової програми «Подолання впливу світової фінансової-економічної кризи та поступальний розвиток».

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

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

- створення конкурентоспроможної національної економіки;

- інтегрування національної податкової системи в міжнародні податкові відносини.

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

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

- поетапне зниження податкового навантаження на платників податків;

- легалізація тіньового сектору;

- активізація інвестиційних процесів в економіці;

- підвищення регулюючого потенціалу системи оподаткування на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій;

- стимулювання зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах;

- зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);

- адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС;

- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства.

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

*Тактика податкової політики* – це форма реалізації стратегії податкової політики, комплекс адаптивних заходів впливу суб'єкта на перебіг конкретних економічних процесів з метою надання їм ознак, визначених завданнями податкової стратегії. Наприклад, для створення конкурентоспроможної національної економіки та

активізації інвестиційних процесів в Україні з 2013 року надають пільги з податку на прибуток для суб'єктів господарювання, які реалізують проекти в пріоритетних галузях економіки. Зокрема, отриманий ними прибуток оподатковується за такими ставками:

- з 01.01.2013 р. по 31.12.2017 р. – 0 %;
- з 01.01.2018 р. по 31.12.2022 р. – 8 %;
- з 01.01.2023 р. – 16 %.

Проте, така пільга з податку на прибуток запроваджується для суб'єктів господарювання, які планують реконструкцію та модернізацію виробництва на суму від 0,5 до 3 млн. євро, а також при досягненні двох інших критеріїв:

- створення нових робочих місць у кількості від 25 до 150 осіб;
- рівень середньої заробітної плати повинен перевищувати у 2,5 рази встановлену мінімальну заробітну плату.

У разі виконання наведених умов суб'єкти господарювання, крім отримання пільг з податку на прибуток, мають право й на застосування методу прискореної амортизації основних засобів.

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

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

### **3.3. Оцінювання ефективності податкової політики**

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

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

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

Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування, але й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним ростом. Таке розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дозволяє не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, але й дати їм якісну оцінку.

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

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

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

## Діагностичний тест визначення податкової ефективності

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

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

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

Фіскальна ефективність податкової політики оцінюється за такими кількісними показниками:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. *Коефіцієнт якості сплати податків (Кясп)*. Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень без



урахування надходжень від штрафних санкцій та надходжень у негрошовій формі (ПНф) до запланованих (ПНз).

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

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

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

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

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

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

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

Також показниками ефективності податкової політики за фіскальним напрямком може бути:

- обсяг фінансових ресурсів, що спрямовуються на обслуговування державного боргу;
- рівень бюджетної заборгованості внаслідок наявної несплати податкових зобов'язань;

- рівень простроченої заборгованості бюджетних установ через їхнє недофінансування.

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

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

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

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

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

$$Кевпп = \frac{\sum ПН_{пі}}{\sum ОПП_{пі}} \quad (3.9)$$

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

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

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

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

Нормативне значення коефіцієнту використання податкових пільг підприємствами з інвестиціями, коефіцієнту інвестиційної віддачі податкових пільг підприємств з інвестиціями та коефіцієнту виробничої віддачі інвестицій підприємств з інвестиціями становить більше «1». Якщо, під час проведення регулятивних дій податкової політики, значення вищезазначених коефіцієнтів буде менше «1», то це негативно характеризує податкову політику і свідчить про необхідність внесення коректив щодо реалізації завдань податкової політики з активізації інвестиційних процесів в економіці.

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

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

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

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

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

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

$$Квк = \frac{Тр.к.смп.а}{Тр.к.смп.з} \quad (3.13)$$

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Останні чотири показники ефективності податкової політики за регулюючим напрямком показують наскільки ефективно реалізується

завдання податкової політики щодо стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва з метою зростання обсягів реалізації продукції, зниження безробіття та підвищення зайнятості в країні.

Також показниками ефективності податкової політики за регулюючим напрямком є:

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

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

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

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

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

## Тести

*1. Економічні методи державного регулювання передбачають:*

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

*2. Податкова політика – це:*

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

*3. Назвіть цілі податкової політики:*

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

*4. Завданнями податкової політики є:*

- а) забезпечення стабільного обмінного курсу грошової одиниці;
- б) забезпечення формування доходної частини бюджету;
- в) забезпечення потреб внутрішнього ринку;
- г) забезпечення захисту економічних інтересів держави

*5. Інструментами податкової політики є:*

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

*6. Політика максимальних податків характеризується:*

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

*7. Принципами формування сучасної податкової політики є:*

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

*8. Політика економічного розвитку характеризується:*

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

*9. Стратегія податкової політики – це:*

- а) цілісна система дій суб'єкта у сфері оподаткування, спрямованих на реалізацію мети, завдань та пріоритетів його економічного відтворення з урахуванням комплексу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників, розрахована на довгостроковий період часу;

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

*10. Тактика податкової політики – це:*

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

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

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

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

- а) відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету;



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

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

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

*14. Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень розраховується як:*

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

*15. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень розраховується як:*

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

## Розділ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ

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

### 4.1. Поняття і функції податкового механізму

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

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

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

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

соціально-економічний розвиток регіонів та стимулювати якісну модернізацію економіки.

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

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

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

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

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

З позиції функціонального змісту визначення податкового механізму можна сформулювати наступним чином. Податковий механізм – це комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, які регламентуються особливими законодавчо-правовими нормами держави, і визначають встановлення, оцінку

планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин (податкове планування), прийняття науково обґрунтованих заходів поточного втручання в хід виконання бюджетів країни як стимулюючого характеру (податкове регулювання) і санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства (податковий контроль).

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

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

на забезпечення державних доходів, задоволення суспільних потреб і слугують регуляторами економічного розвитку. Організаційно-економічний аспект податкових відносин виступає у формі податкових органів держави та податкових інститутів, які забезпечують перерозподіл доходів та узгодження інтересів держави і платників податків.

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

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

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

Податковий механізм одночасно виступає як сукупність об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового забезпечення існування держави через податки, а також як сфера свідомого податкового регулювання економічного розвитку.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Податковий механізм створення передумов економічного зростання реалізується через вплив податків на поведінку суб'єктів економіки, а отже – на хід економічних процесів. Послідовна логіка механізму впливу податку на економічну динаміку полягає в об'єктивній реакції платників на податки, внаслідок чого

проявляються ефекти доходу та заміщення, ціновий ефект та ефект ухилення від сплати податків. На макрорівні ці ефекти призводять до зміни структурних пропорцій та динаміки економічного розвитку. Оскільки через податки відбуваються перерозподіл доходів і зміна пропорцій у комбінації приватних благ на користь суспільних, які надаються державою, то важливою функцією податкового механізму виступає узгодження інтересів платників податків і інтересів держави через встановлення форм і методів оподаткування, через дію формальних інститутів оподаткування.

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

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

У процесі дослідження інструментів, які пропонуються теорією та використовуються на практиці управління фінансовими ресурсами, встановлено, що на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів впливають держава і платник податків. Їх взаємодія здійснюється в процесі функціонування податкового механізму - складової частини фінансового механізму, що є інструментом реалізації податкової політики на макро- та мікроекономічному рівнях (рис. 4.1).

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

- Суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт.

- Об'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні – сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів



платника податків. Хоча ці об'єкти тісно пов'язані між собою, і простежується опосередкований взаємовплив.

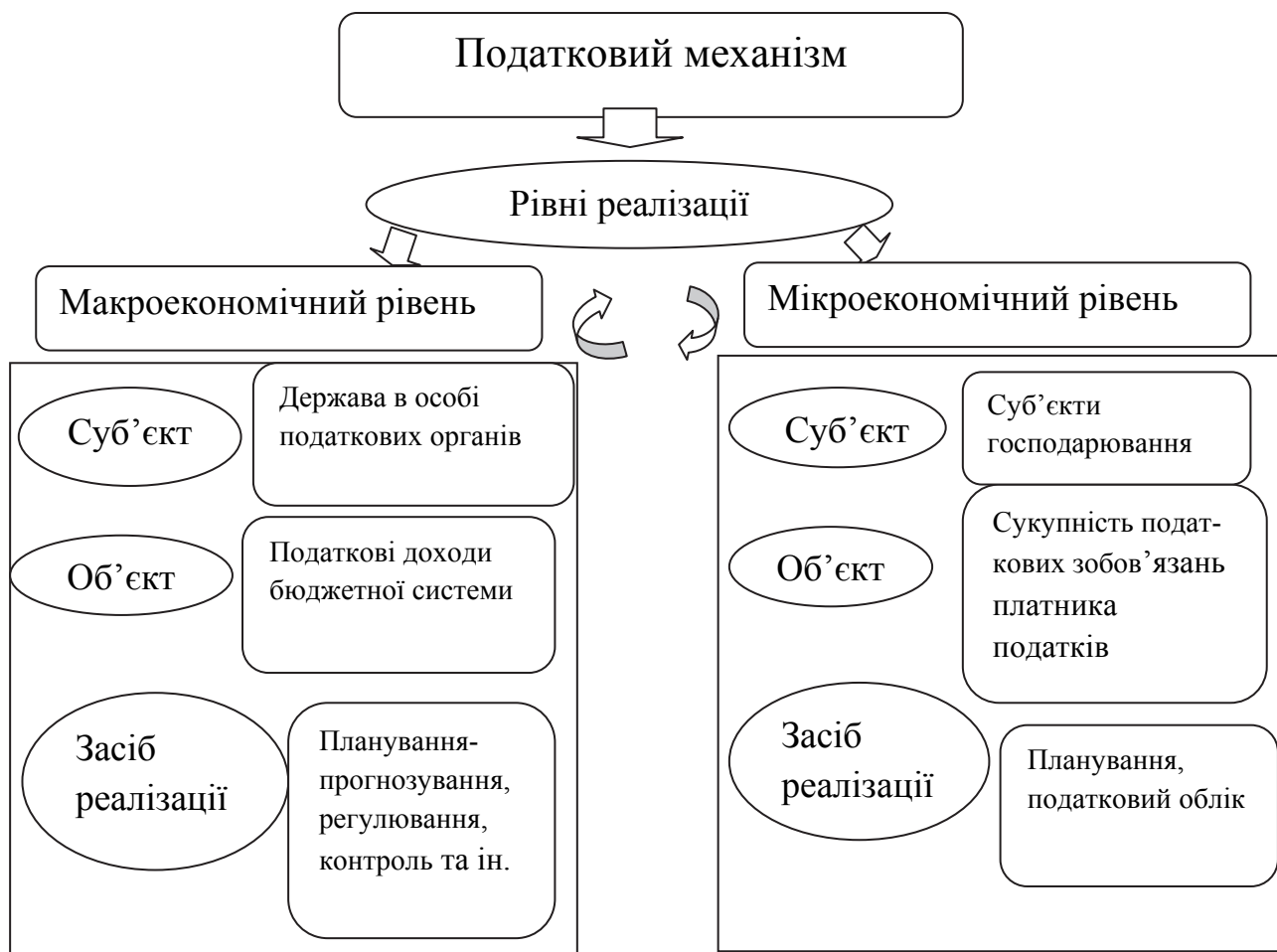


Рис. 4.1. Складові податкового механізму

Крім того, якщо розглядати податковий механізм в рамках досягнення визначених, конкретних цілей податкової політики, то у більшості випадків такі цілі є суперечливими: для господарюючих суб'єктів – це зниження чи мінімізація податкових платежів, а для держави – підвищення податкових надходжень.

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

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

## 4.2. Характеристика елементів податкового механізму

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

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

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

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

Грамотне, правильне управлінське рішення в сфері оподаткування як на рівні держави, так і на рівні підприємства, може прийматися лише на базі достатньої, своєчасної і достовірної податкової інформації. Її основою є дані обліково-статистичної звітності, тобто дані бухгалтерського обліку, статистична інформація, звітність як платників, так і податкових органів, а також державних органів влади (фінансових органів та ін.).

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

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

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

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

Залежно від періоду розрізняють планування:

- оперативне (передбачає складання планів на короткі проміжки часу, орієнтованих на максимальну деталізацію в намічені раніше плани робіт та їх графіків);
- поточне (один фінансовий рік);
- довгострокове;
- стратегічне (являє собою довгострокове планування досягнення поставлених стратегічних цілей, тобто планування податкових потоків на тривалу перспективу на основі стратегічних параметрів податкової політики).

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

За сферами податкового планування розрізняють наступні види:

- бюджетно-податкове планування;
- корпоративне та особисте податкове планування.

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

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

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

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

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

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

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

Оснoву податкового регулювання становить система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

Його метою є зрівноваження громадських, корпоративних та особистих економічних інтересів.

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

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

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

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

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

- податкові санкції (штрафи, пені, донарахування податків та ін.).

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

До складу методів державного податкового регулювання входять:

- Інвестиційний податковий кредит (вид цільового податкового кредиту для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності).
- Податкові канікули (повне звільнення від сплати податків на певний період часу).

- Податкова амністія (звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій).
- Податкові відрахування (виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку).
- Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, які широко застосовуються у всьому світі, та інші.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1) дотримання інтересів держави та економічних контрагентів;
- 2) доступність результатів податкового контролю для їх аналізу з боку державних податкових та митних адміністрацій та банків;



3) аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоку грошових коштів.

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

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

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

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

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

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

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

Методами податкового контролю є:

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

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

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

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

14. Назвіть законодавчо-нормативні документи, якими регулюється сфера оподаткування.

15. Які види планування розрізняють в залежності від періоду дії?

## Тести

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

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

2. *Функція управління – це:*

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

3. *Суть функції консультування полягає в:*

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

- в) організації діяльності податкових органів у реєстрації платників податків і контролю за їх фінансово-господарською діяльністю, в організації діяльності податкових і правоохоронних органів з виявлення та припинення порушень податкового законодавства;
- г) організації діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків

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

- а) суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт;
- б) суб'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні – сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів платника податків;
- в) об'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт;
- г) об'єктом управління на макрорівні є господарюючий суб'єкт

*5. До елементів податкового механізму відносять:*

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

*6. Під податковою інформацією розуміють:*

- а) відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються, для отримання повної і достовірної інформації;
- б) сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні

для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування;

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

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

#### *7. Податковий облік – це:*

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

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

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

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

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

а) економічна обґрунтованість;

б) фінансова забезпеченість;

в) дисбаланс інтересів;

г) правова обґрунтованість

*9. До найбільш типових форм податкових пільг належать:*

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

*10. Основні завдання внутрішнього податкового контролю полягають у:*

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

*11. Податкове регулювання – це:*

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

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

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

*13. Податкова амністія – це:*

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

*14. Податкові канікули – це:*

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

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

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

## Розділ 5. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ

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

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

Функціонування непрямих податків зумовлює низку проблем, пов'язаних з адмініструванням даної форми оподаткування. Від вирішення проблеми формування ефективного механізму справляння непрямих податків залежить не лише стабільність формування дохідної частини державного бюджету, а й сталість розвитку окремих галузей народного господарства.

Непрямі податки – це податки на товари і послуги, що встановлюються як надбавка до цін на товари або тарифи на послуги і не залежать від доходів платників податків, включаються виробниками (продавцями) в ціну товару і потім надходять державі.

У відпускну ціну продукції підприємств виробничої сфери можуть бути включені два непрямі податки: акцизний податок та податок на додану вартість (ПДВ). Ціна реалізації споживачам імпортованих товарів може включати три види непрямих податків: ввізне мито, акцизний податок, ПДВ.

В основному непрямі податки виконують фіскальну функцію, тобто забезпечують формування доходів бюджету держави [7, с. 50]. Але слід пам'ятати і про виконання ними регулюючої функції. Так, при вмілому використанні непрямі податки можуть бути дієвим фінансовим інструментом регулювання економіки.

Що стосується ПДВ, який стягується в Україні, то він більш ефективний у фіскальному аспекті завдяки широкій базі оподаткування, кількості платників та кількості операцій, що оподатковуються. Не слід забувати і про регулюючу функцію податку



на додану вартість. Щоб підвищити ступінь ділової активності економіки, треба послабити податковий прес. Якщо зменшити основну ставку податку та ввести одну-дві пільгові (крім нульової, що вже існує), то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету. До того ж через послаблення тиску ПДВ зростуть доходи населення та сукупний попит.

Покупці (споживачі) товарів (робіт, послуг), у ціну яких можуть входити вказані податки, є реальними платниками непрямих податків. Однак формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою й споживачем цього товару. Отже, платниками можуть бути: фізичні особи (населення та суб'єкти господарської діяльності) та юридичні особи (організації, установи). При цьому сплату непрямих податків до бюджету здійснюють суб'єкти господарювання.

За сферою застосування непрямі податки поділяються на універсальні та специфічні (рис. 5.1). Універсальними є непрямі податки, що справляються з усіх товарів і послуг, окрім тих, які звільнено від оподаткування. Універсальним непрямим податком в українській податковій системі є податок на додану вартість. У світовій практиці роль універсальних непрямих податків виконують також податок з обороту і податок з продажу.

Специфічними є непрямі податки, що справляються лише з тих товарів і послуг, перелік яких визначено законодавством. Специфічними непрямими податками в податковій системі України є акцизний податок і мито.

За механізмом стягнення непрямі податки поділяються на одностадійні і багатостадійні. Одностадійними є непрямі податки, що одноразово стягуються на певному етапі товарообігу. Такими непрямими податками в Україні є акцизний податок і мито. Багатостадійними є непрямі податки, що підлягають стягненню на кожному етапі товарообігу - податок на додану вартість.

За наявністю кумулятивного (каскадного) ефекту непрямі податки поділяють таким чином:

1. Кумулятивні (каскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких передбачає повторне оподаткування товарів і послуг на всіх стадіях їх обігу.

Класифікаційна ознака	Види непрямих податків
Економічна природа податку	Акцизи
Сфера застосування податку	Мита
Механізм стягнення податку	Універсальні
Кумулятивність податку	Специфічні
	Одностадійні
	Багатостадійні
	Каскадні
	Некаскадні

Рис. 5.1. Класифікація непрямих податків [16, с. 64]

2. Некумулятивні (некаскадні) - непрямі податки, механізм стягнення яких виключає можливість повторного оподаткування товарів і послуг, забезпечуючи однакові податкові надходження за однаковими товарами і послугами незалежно від кількості етапів їх обігу на шляху від виробника до споживача.

За економічною природою непрямі податки поділяються на акцизи та мита [103, с. 97]. *Акцизи* – це непрямі податки на операції з реалізації товарів і послуг, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни їх реалізації (податок на додану вартість і акцизний податок).

*Мита* – це непрямі податки на операції з переміщення товарів через митний кордон держави, які встановлюються у вигляді надбавки на митну вартість цих товарів. В податковій системі України розрізняють вивізні і ввізні мито.

Порівняльна характеристика непрямих податків України надана у таблиці 5.1.

## Порівняльна характеристика непрямих податків України [102, с. 97]

Види непрямих податків	Характеристика податку			
	Економічна природа податку	Сфера застосування податку	Механізм стягнення податку	Наявність кумулятивного ефекту
Податок на додану вартість	Акциз	Універсальний	Багатостадійний	Некумулятивний
Акцизний податок	Акциз	Специфічний	Одностадійний	Некумулятивний
Мито	Мито	Специфічний	Одностадійний	Некумулятивний

### 5.1. Податок на додану вартість

Податок на додану вартість відноситься до групи непрямих податків, є однією з форм універсальних акцизів, якій включається до ціни товарів (робіт, послуг), стягується неодноразово, на кожному етапі проходження товарів.

На сьогодні цей податок становить вагому частку в доходах бюджету, тому його вважають одним із стабільних та надійних джерел поповнення доходної частини бюджету.

Головними перевагами стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Разом з тим податок має і багато недоліків (табл. 5.2).

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим.

Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів,

використаних у процесі її виробництва. Сьогодні ПДВ застосовують понад 135 країн світу.

Таблиця 5.2

Переваги та недоліки оподаткування  
податком на додану вартість

Переваги	Недоліки
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком, і обороти з експорту оподатковуються за „0” ставкою.	має складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робот чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукоємні виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію при застосуванні високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

В Україні цей податок запроваджено Законом від 20.12.1991 року «Про податок на додану вартість». У зв'язку з недосконалістю норм Закону з 26.12.1992 року було прийнято Декрет КМУ «Про податок на додану вартість», якій діяв до 1.07.1997 року, коли Закон України «Про податок на додану вартість» набрав чинності.

На цей час оподаткування податком на додану вартість в Україні здійснюється згідно Податковому кодексу України (ПКУ) [117].

Згідно Податковому кодексу *платниками* податку (ст. 180 ПК) є особа, що:

- проводить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням;
- зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

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

- веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

- проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

- відповідальна за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті.

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 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана *зареєструватися як платник податку* в органі ДПС за своїм місцезнаходженням (місцем проживання).

*Об'єктом оподаткування* (ст. 185 ПКУ) є операції платників податку з:

- постачання товарів, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

- ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту;

- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту;

- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів, багажу та вантажів різним транспортом (залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним)

*Не є об'єктом оподаткування* (ст. 196 ПКУ) операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування.

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

- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку Національного банку України, встановлену на день нарахування таких процентів;

- надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;

- обігу валютних цінностей (у тому числі національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнот та монет Національного банку України;

- надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу.

- торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями;

- оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади (плата за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо);

- виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

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

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями;

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

*Звільняються від оподаткування операції з постачання (ст. 197 ПКУ):*

- продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;
- послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг;
- послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;
- легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування;
- послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню;
- послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг;
- реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів;
- послуг з харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я;
- послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі) - не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат);
- релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за переліком (хрещення, укладення церковного шлюбу, похорони, молебень, панахида, предмети культового призначення та інші);
- послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами;
- благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства;
- лікарських засобів, а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

До того ж звільняються від оподаткування оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунка Державного казначейства України.

Вищевикладені звільнення не поширюється на операції з підакцизними товарами.

Податок нараховується за ставкою 20 відсотків до бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг).

За «0» ставкою оподатковуються операції з експорту товарів (послуг), а також операції з постачання товарів (послуг) (ст. 195 ПКУ):

- 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;

- підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю (магазинах безмитної торгівлі);

- з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

- що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи;

- з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;

- персоналу з обслуговування повітряних суден.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю *податкову накладну*, що має містити:

- а) порядковий номер податкової накладної;

- б) дату виписування податкової накладної;

- в) повну або скорочену назву, зазначену у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;

- г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);



д) місце розташування юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість;

е) опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та їх кількість (обсяг, об'єм);

є) повну або скорочену назву, зазначену у статутних документах покупці товарів (послуг);

ж) ціну поставки без врахування податку;

з) ставку податку та відповідну суму податку;

и) загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

В деяких випадках при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. Реєстрація податкових накладних запроваджується для платників, у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становить понад 10 тисяч гривень (з 1 січня 2012 року). Податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних [115, с. 223].

Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, є:

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

- касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

Податкова накладна виписується у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг. Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих

податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

*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 або:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої - дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

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

У разі, коли поставка товарів (робіт, послуг) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників гривні, датою збільшення валового доходу вважається дата поставки 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.

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

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з (ст. 198 ПКУ):

- придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України;

- придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

- отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.

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

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг (ст. 188 ПКУ) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін з урахуванням податків та зборів (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів);

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої

були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом.

<i>Сума ПДВ до сплати у бюджет</i>	=	<i>Податкове зобов'язання</i>	-	<i>Податковий кредит</i>
------------------------------------	---	-------------------------------	---	--------------------------

При позитивному значенні суми така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду.

При від'ємному значенні суми така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності - зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

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

Строк подання декларації з податку на додану вартість у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному місяцю - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Строк подання декларації з податку на додану вартість у випадку, коли звітний податковий період дорівнює календарному кварталу - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платники податку щомісяця в терміни, що передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), у тому числі для яких цим розділом встановлено звітний податковий період - квартал, подають органу державної податкової служби копії записів у реєстрах виданих та отриманих податкових накладних за такий період в електронному вигляді.

Звітним (податковим) періодом є календарний місяць. Звітним (податковим) періодом є календарний квартал якщо:

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

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

Платники податку, які згідно ПКУ мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток, на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року можуть вибрати квартальний податковий період.

Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

## **5.2. Акцизний податок**

Одним із видів непрямого оподаткування є акцизний податок. Він є досить важливим фінансовим інструментом регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Запроваджуючи акцизний податок на тютюнові та горілчані вироби, держава добивається обмеження їх споживання. При акцизному оподаткуванні імпорту здійснюється захист власних товаровиробників. Оподаткування предметів розкоші має на меті перерозподіл доходів між різними верствами населення. Застосування акцизного податку дає змогу вилучати частку прибутку підприємств-монополістів з виробництва окремих товарів.

Акцизний податок – це непрямий податок, який включається до ціни окремих товарів, що визначені законодавством підакцизними, з'явився в Україні разом з ПДВ і замінив податок з обороту.

Основою акцизного податку виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп, тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Акцизний податок в Україні займає друге місце по надходженнях до бюджету серед непрямих податків після ПДВ. Обидва податки являються непрямыми і мають подібні риси: суми податків не

залежать від доходів платника, джерелом їх сплати є доходи кінцевих споживачів, при імпортуванні товару зв'язані з митом та виступають інструментом регулювання зовнішньоторгової діяльності. Порівнюючи податок на додану вартість та акцизний податок, можна визначити їх загальні та відмінні особливості (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Характеристика податку на додану вартість  
та акцизного податку

<b>ПДВ</b>	<b>Акцизний податок</b>
1. Непрямий податок	1. Непрямий податок
2. Є надбавкою до ціни товару (робіт, послуг)	2. Є надбавкою до ціни товару
3. Універсальний акциз	3. Специфічний (індивідуальний) акциз
4. Стягується багаторазово на кожній стадії просування товарів (робіт, послуг)	4. Стягується одноразово
5. Оподатковуються товари, роботи, послуги	5. Оподатковуються тільки деякі товари
6. Суттєве підвищує загальний рівень цін	6. Підвищує ціни на окремі товари
7. Соціально несправедливий	7. Соціально справедливий

За своєю *економічною сутністю* акцизний податок – фінансовий інструмент перерозподілу доходів між різними верствами населення і підприємницькими структурами. Як правило, ставки акцизного податку встановлюються в твердих сумах з одиниці товару. Це дає змогу ефективніше впливати на процес виробництва та реалізації товарів.

Високі ставки акцизного податку зумовлюють зростання тіньової економіки, ухилення від оподаткування та появу великої кількості неякісної фальсифікованої продукції.

Сьогодні до складу підакцизних товарів відносяться:

1. Тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну.
2. Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво.
3. Транспортні засоби (автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли).
4. Нафтопродукти, скраплений газ.

Також оподатковуються операції з цінними паперами.

Оподаткування акцизним податком в Україні здійснюється згідно Податковому кодексу України.

*Платниками* акцизного податку є:

- особа (юридична або фізична), яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- особа (юридична або фізична), яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- особа, яка здійснює операції конфіскованими, безхазяйними підакцизними товарами, які за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
- замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

*Об'єктами оподаткування* (ст. 213 ПКУ) є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації конфіскованих та інших підакцизних товарів (продукції), які перейшли у власність держави;
- операції з реалізації або передачі підакцизних товарів (продукції), які були звільненні від сплати податку.

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

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;
- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення.

У разі обчислення податку із застосування специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру, ваги, об'єму, кількості товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Відносно оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються наступні ставки:

- адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції));
- специфічні (у твердих сумах з одиниці товару);
- одночасно адвалорні та специфічні (оподатковуються тютюнові вироби).

Специфічні ставки застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пива і встановлені в національній грошовій одиниці – гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них, встановлені в іноземній грошовій одиниці – євро.

По операціям з відчуження цінних паперів та операціям з деривативами ставки акцизного податку встановлюються у відсотках від суми операції.

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

Визначені в євро ставки податку перераховуються в національну валюту за офіційним курсом НБУ, що діяв:

- на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація – для підакцизних товарів (продукції), які вироблені на митній території України;
- на дату подання до органів державної митної служби митної декларації для митного оформлення – для імпортованих підакцизних товарів (продукції).

*Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата*



їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках.

При ввезенні на митну територію України товарів, що підлягають обкладенню акцизним податком, податок обчислюється:

1. Із застосуванням специфічних ставок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у валюті України за формулою:

$$C_a = H \times A, \quad (5.1)$$

де  $C_a$  – сума акцизного податку,

$H$  – кількість товару у фізичних одиницях виміру,

$A$  – ставка акцизного податку;

У разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті, за формулою:

$$C_a = H \times A \times K_v, \quad (5.2)$$

де  $K_v$  – валютний (обмінний) курс Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

Базою оподаткування у цьому випадку є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

2. Із застосуванням адвалорних ставок за такою формулою:

$$C_{aA} = B \times A, \quad (5.3)$$

де  $C_{aA}$  – сума акцизного податку за адвалорною ставкою;

$B$  - вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;

$A$  – адвалорна ставка акцизного податку.

Вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку розраховується за формулою:

$$B = (MPЦ - ПДВ) * K, \quad (5.4)$$

де МРЦ – максимальна роздрібна ціна;

ПДВ – сума податку на додану вартість у складі МРЦ;

К – кількість ввезеного товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

Базою оподаткування в такому випадку є вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

3. *Із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку.* У цьому випадку базою оподаткування є база, визначена окремо для обчислення суми податку за адвалорними та специфічними ставками.

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорні та специфічні ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою за видами товару за кожною максимальною роздрібною ціною, за формулою:

$$\text{ПЗ} = \text{CaA} + \text{Ca}, \quad (5.5)$$

де ПЗ – податкове зобов'язання з акцизного податку.

При визначенні суми акцизного податку на сигарети, застосовується мінімальне податкове зобов'язання у гривнях.

Суми податкового зобов'язання на сигарети одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за двома ставками та мінімального податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення за формулами:

$$\text{якщо } (\text{CaA} + \text{Ca}) < (\text{мПЗ} \times \text{К} : 1000), \text{ то } \text{ПЗ} = \text{мПЗ} \times \text{К} : 1000 \quad (5.6)$$

$$\text{якщо } (\text{CaA} + \text{Ca}) > (\text{мПЗ} \times \text{К} : 1000), \text{ то } \text{ПЗ} = \text{CaA} + \text{Ca} \quad (5.7)$$

де мПЗ – мінімальне податкове зобов'язання, встановлене законодавством на 1000 штук товару.

*Марки акцизного податку* – спеціальний знак, яким маркуються алкогольні напої та тютюнові вироби. Їх наявність на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів.

У разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну

територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час 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.

Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються відповідно до положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором.

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється.

Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер та позначення про суму сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції, місяць і рік випуску марки.

Кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

*Не підлягають оподаткуванню (ст. 213 ПКУ) операції з:*

- вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України, якщо їх вивезення (експортування) засвідчене належно оформленою митною декларацією;

- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

*Звільняються від оподаткування (ст. 213 ПКУ) операції з:*

- реалізації легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів центрального органу виконавчої влади з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав;
- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- реалізації підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови пред'явлення органу державної митної служби ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів);
- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених законом;
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;
- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Декларацію з акцизного податку подається платником податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортером алкогольних напоїв та тютюнових виробів *щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду* органу податкової служби за місцем реєстрації.

*Строки сплати акцизного податку наступні:*

- виробники підакцизних товарів перераховують суму акцизного податку на протязі 10 днів після кінця граничного строку подання декларації;
- акцизний податок з алкогольних напоїв сплачується при придбанні акцизних марок;
- виробниками тютюнових виробів акцизний податок сплачується при придбанні марок акцизного податку, на суму розраховану з урахуванням мінімального акцизного зобов'язання;
- акцизний податок з ввезених підакцизних податків сплачується у день заповнення митної декларації.

### 5.3. Мито

*Мито* - це загальнодержавний податок, установлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Митне оподаткування – один із напрямків митної політики держави, спосіб митного регулювання. Становлення і розвиток митної справи в Україні здійснюється в напрямку уніфікації із загальноприйнятими в міжнародній практиці нормами і стандартами.

Загальне керівництво митною справою в Україні здійснюють:

- 1) Верховна Рада України – визначає основні напрямки митної політики, структуру системи органів державного регулювання митної справи, встановлює ставки мита, спеціальні митні зони та митні режими на території держави тощо.
- 2) Кабінет Міністрів України – забезпечує здійснення митної політики відповідно до законів, встановлює розміри митних зборів, проводить переговори та укладає міжнародні договори України тощо.

Безпосереднє керівництво митною справою здійснює Державна митна служба України.

Переміщення товарів через митницю України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, яке передбачає обов'язкове декларування товару та сплату мита і митних платежів. Декларування здійснюється шляхом заповнення митних декларацій або валютних декларацій.

Митні збори і митні платежі – це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.

*Митний тариф України* – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок увізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. В основу товарної класифікаційної схеми Митного тарифу України (товарна номенклатура) покладено Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів.

*Єдиний митний тариф України* – це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території. Отже, єдиний митний тариф України встановлює на єдиній митній території України порядок обкладення митом предметів, що ввозяться на митну територію України або вивозяться із цієї території. Його ставки є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності і територіального розташування, за винятком випадків, передбачених законами України та її міжнародними договорами. Єдиний митний тариф затверджується Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України.

Згідно з діючим законодавством, а саме Митним кодексом [89], в Україні застосовуються такі види мита:

- 1) *ввізне мито* – встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;
- 2) *вивізне мито* – встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;
- 3) *сезонне мито* - встановлюється на окремі товари законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита. Нараховується за ставками, встановленими Законом України "Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції";

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

Вказані види мита встановлюються на підставі рішень Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, прийнятих відповідно до законів України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту", "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту", "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну" [35, 37, 38].

*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" [37] 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" [38] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Згідно Митному кодексу України (МКУ) (ст. 276) *платником мита* є особа:

- яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України;
- на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;
- яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами;

*Об'єктами оподаткування митом* (ст. 277 МКУ) є товари:

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

- що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;
- транспортні засоби, що реалізуються відповідно до МК.

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 доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом доходів і зборів.

В Україні застосовуються такі ставки мита:

1) адвалорна – встановлюється у відсотках до бази оподаткування;

2) специфічна - встановлюється у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;

3) комбінована, що поєднує адвалорну та специфічну ставку мита.

Єдиний митний тариф України передбачає *три види ставок*, які відрізняються розмірами:

*1. Преференційні ставки* використовуються:

- до товарів, які походять із країн, що входять разом з Україною в митні союзи;

- при встановленні спеціального преференційного митного режиму відповідно до міжнародних договорів;

- до товарів, які походять з країн, що розвиваються (крім продукції тваринництва, харчової промисловості, продуктів рослинного походження).

*2. Пільгові ставки* використовуються до товарів, які походять:

- з країн, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрії, Великобританії, Італії, Німеччини, Франції та ін.);

- з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, за якими застосовуються преференційні ставки).

*3. Повні (загальні) ставки* застосовуються до інших товарів і предметів.

Від сплати мита звільняються:

- транспортні засоби комерційного призначення, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення товарів та/або пасажирів;

- предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями суден,



- які ведуть морський промисел, а також продукція їх промислу, що ввозиться на митну територію України;
- валюта України, іноземна валюта, цінні папери та банківські метали;
  - товари, право власності на які набувається державою у випадках, передбачених МКУ та іншими законами України;
  - товари, що ввозяться в Україну або вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і законів України користуються правом ввезення в Україну та вивезення з України таких товарів зі звільненням від сплати мита;
  - товари, що ввозяться на митну територію України в рамках міжнародної технічної допомоги відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;
  - товари, що походять з іншої території, за які було сплачено мито при первісному ввезенні на митну територію України, тимчасово, у тому числі з метою ремонту, вивозилися за її межі та знову ввозяться на митну територію України;
  - товари, що походять з митної території України, за які було сплачено мито при первісному вивезенні за межі цієї території, тимчасово ввозилися на цю територію та знову вивозяться за її межі;
  - документи та видання, які надсилаються в рамках міжнародного обміну до освітніх, наукових або культурних закладів, у тому числі бібліотек. Перелік цих закладів визначається Кабінетом Міністрів України;
  - на період виконання робіт щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему - товари (сировина, матеріали, устаткування та обладнання), що надходять в Україну в рамках міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації, перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС;
  - товари, включаючи продукцію, обладнання, устаткування, транспортні засоби та інші речі майнового характеру, призначені для виконання угоди про розподіл продукції, а також продукція, видобута у виключній (морській) економічній зоні України, що ввозяться на митну територію України при виконанні угоди про розподіл продукції, а

також товари (крім майна та матеріальних цінностей, вартість яких була відшкодована інвестору компенсаційною продукцією і які перейшли у власність держави) та видобута продукція, що вивозяться інвестором з України відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції" та угоди про розподіл продукції;

- архівні документи, придбані з метою внесення їх до Національного архівного фонду;

- фармацевтична продукція, сполуки, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні та класифікуються за товарними групами 28, 29, 30 УКТ ЗЕД, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

- устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаюче обладнання і матеріали, засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріали для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії за умови, що ці товари застосовуються платником податків для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні. Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД встановлюється Кабінетом Міністрів України;

- техніка, устаткування, майно і матеріали, що ввозяться на митну територію України та вивозяться за межі цієї території, призначені для власного використання розвідувальними органами України;

- матеріали, устаткування та комплектуючі, що використовуються для виробництва відновлюваних джерелах енергії;

- засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;

- технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі і т. ін.

Мито нараховується митним органом України відповідно до положень Митного кодексу і ставок Єдиного митного тарифу України, чинних на день подання митної декларації, і сплачується як у валюті України, так і в іноземній валюті, яку купує Національний банк України.

При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом Національного банку України, який застосовується для розрахунків за зовнішньоекономічними операціями і діє на день подання митної

декларації. Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, - підприємствам зв'язку.

*Митна вартість товарів* - це ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунку-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;
- комісійні та брокерські;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів та інших предметів і яка повинна бути оплачена імпортером (експортером) прямо чи побічно як умова їх ввезення (вивезення).

При явній невідповідності заявленої митної вартості товарів та інших предметів вартості, або у разі неможливості перевірки її обчислення митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі ціни на ідентичні товари та інші предмети, ціни на подібні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах - експортерах зазначених товарів та інших предметів.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Вкажіть розподіл непрямих податків відносно сфери застосування.
2. Визначте соціально-економічну сутність ПДВ.
3. Які переваги та недоліки має ПДВ?
4. Які операції не є об'єктом оподаткування ПДВ?
5. Які обов'язкові реквізити має містити податкова накладна з ПДВ?
6. Вкажіть призначення акцизного оподаткування.
7. Що є об'єктом оподаткування акцизним податком?
8. Що є базою оподаткування акцизним податком?
9. Що є датою виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку?
10. Розкрийте механізм обчислення акцизного податку за адвалорними ставками.
11. Дайте визначення мита.
12. Що таке митна вартість?

13. У яких випадках використовуються преференційні ставки мита?
14. Які види мита застосовуються в Україні?
15. Які операції звільняються від сплати мита?

## Тести

### *1. Платником ПДВ є:*

- а) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- б) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- в) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- г) будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України

### *2. Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з:*

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- б) ввозу на митну територію України товарів в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами;
- в) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави

### *3. За нульовою ставкою ПДВ оподатковуються операції з:*

- а) експорту товарів (супутніх послуг), якщо їх експорт підтверджений митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства;
- б) передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг;
- в) надання послуг із страхування;
- г) надання послуг з інкасації

*4. Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:*

- а) постачання товарі (послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю;
- б) обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси;
- в) міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- г) постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню

*5. Звільняються від оподаткування ПДВ операції з:*

- а) постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;
- б) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;
- в) постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, що використовуються для навігаційної діяльності;
- г) постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами

*6. Марка акцизного податку - це спеціальний знак, яким маркуються:*

- а) алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, спирт етиловий;
- б) алкогольні напої та тютюнові вироби;
- в) алкогольні напої, пиво, паливно-мастильні матеріали;
- г) алкогольні напої, тютюнові вироби, транспортні засоби

*7. Для визначення сум акцизного податку застосовують такі види ставок:*

- а) пропорційні, прогресивні, регресивні;
- б) адвалорні;
- в) специфічні, адвалорні, змішані (адвалорні та специфічні одночасно)

8. *Вкажіть операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування акцизним податком:*

- а) реалізація підакцизних товарів (продукції), крім нафтопродуктів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції);
- б) реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів шляхом продажу, обміну їх на інші товари, безплатної передачі або з частковою оплатою їх;
- в) придбання імпортованих товарів за іноземну валюту або в порядку обміну чи безкоштовної передачі;
- г) реалізація товарів для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації для виробництва підакцизних товарів), а також для своїх працівників

9. *У разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:*

- а) величина підакцизного товару (продукції), визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках;
- б) договірна або контрактна вартість реалізованого підакцизного товару (продукції);
- в) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;
- г) вартість реалізованого підакцизного товару (продукції), виробленого на митній території України з урахуванням ПДВ та акцизного податку

10. *Не підлягають маркуванню марками акцизного податку:*

- а) алкогольні напої і тютюнові вироби, які імпортуються в Україну;
- б) алкогольні напої і тютюнові вироби, які виробляються на митній території України;
- в) алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;
- г) алкогольні напої із вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць

*11. Мито – це:*

- а) загальнодержавний податок, установлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;
- б) місцевий податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;
- в) загальнодержавний прямий податок, встановлений Податковим кодексом України та Митним кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України

*12. Базою оподаткування митом товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, є:*

- а) митна вартість товарів;
- б) кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру.
- в) митна вартість товарів, яка перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України

*13. Платниками мита є:*

- а) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених цим Кодексом;
- б) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- в) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства

*14. Адвалорна ставка мита передбачає, що мито:*

- а) встановлено у відсотках до бази оподаткування;
- б) встановлено у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування;
- в) поєднує встановлення мита у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування та у відсотках до бази оподаткування

*15. Компенсаційне мито встановлюється на товари у разі:*

- а) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом критичного імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;
- б) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;
- в) ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику



## Розділ 6. ПРИБУТКОВІ ПОДАТКИ І ВНЕСКИ

*Основні терміни і поняття:* податок на прибуток, резидент, нерезидент, доходи, витрати, амортизація, податок на доходи фізичних осіб, податкова знижка, податкова соціальна пільга, єдиний соціальний внесок

Серед різних видів прямих податків – майнових, ресурсних, промислових – прибуткові податки відіграють найбільш важливу роль. Особливістю прибуткового оподаткування є пряма залежність розміру податків від розміру отриманого прибутку (доходу). Прибуткові податки поділяються на два види – податок на прибуток підприємств, який сплачують юридичні особи, і податок на доходи фізичних осіб – відповідно сплачується фізичними особами. Це обумовлено різними умовами стягнення податків. Економічна природа доходів юридичних і фізичних осіб однакова – додана вартість, однак їх цільове використання зовсім різне. Доходи підприємства мають продуктивний характер і направляються на розвиток виробництва, тоді як доходи громадян йдуть, в основному, на споживання та заощадження.

Прибуткове оподаткування використовують як інструмент регулювання розвитку виробництва, споживання, заощаджень, стимулювання економічної активності, а також як фіскальний інструмент наповнення бюджету країни. Для того, щоб найбільш повно реалізувати фіскальний потенціал прибуткових податків та створити з них стабільне джерело доходів бюджету, потрібні достатньо високий рівень економічного розвитку країни та ефективна система адміністрування податків.

Прибуткові податки відповідають принципу соціальної справедливості в оподаткуванні, тому що більший податковий тягар несуть ті члени суспільства, які мають більш високі доходи. Вони еластичні відносно ВВП. Але основним їх недоліком є складний механізм нарахування та справляння, що призводить до появи можливостей ухилення від оподаткування.

## 6.1. Податок на прибуток підприємств

Податок на прибуток займає важливе місце в системі прямого оподаткування, оскільки його розмір безпосередньо залежить від результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Матеріальна сторона податку на прибуток виражається у формуванні національного доходу держави у грошовій формі, а суспільний зміст його полягає у тому, що він, як складова податкової системи, виступає специфічною формою реалізації виробничих відносин. Податки підприємств зменшують їх обігові кошти, фонд оплати труда, можливості інвестування нерозподіленого прибутку у розвиток виробництва тощо.

Використання податку на прибуток підприємств як зручного інструмента державного регулювання економічних процесів здійснюється через вибір напряму розподілу прибутку, організаційно-правової форми ведення бізнесу, виду господарської діяльності, методів фінансування інвестицій, розподіл і перерозподіл ВВП, стимулювання сфер діяльності, інвестицій і інновацій тощо.

Цей податок має досить широку соціальну підтримку внаслідок того, що дає можливість державі коректувати розподіл прибутків, виходячи з критерію справедливості. У підприємства оподатковується не первинний капітал, а його приріст, тобто прибуток, що не перешкоджає подальшому розвитку бізнесу та не підриває основи соціального добробуту.

В Україні оподаткування прибутку підприємств регламентовано розділом III Податкового кодексу України (ПКУ) [117]. За Кодексом податок на прибуток має виконувати виключно регулятивно-стимулюючу функцію, для того, щоб не стримувати розвиток виробництва. Податковий облік максимально наближений до бухгалтерського – визнання та класифікація доходів і витрат здійснюється за принципом нарахування та відповідності доходів та витрат. Удосконалена амортизаційна політика. Проведено реформування оподаткування фінансового сектора економіки. Прийнято заходи щодо запобігання відтоку капіталів за кордон, упередження схем мінімізації оподаткування. Посилено стимулювання інвестицій у людський капітал, підприємницької активності господарчих структур.

Платниками податку є резиденти та нерезиденти України.  
*Резидентами є:*

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет (пп. 14.1.213 ПКУ).

Визначення *нерезидентів* міститься у пп. 14.1.122 ПКУ – це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні.

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний комплекс податкових обов'язків і прав. Отже, *платниками податку на прибуток з числа резидентів* є:

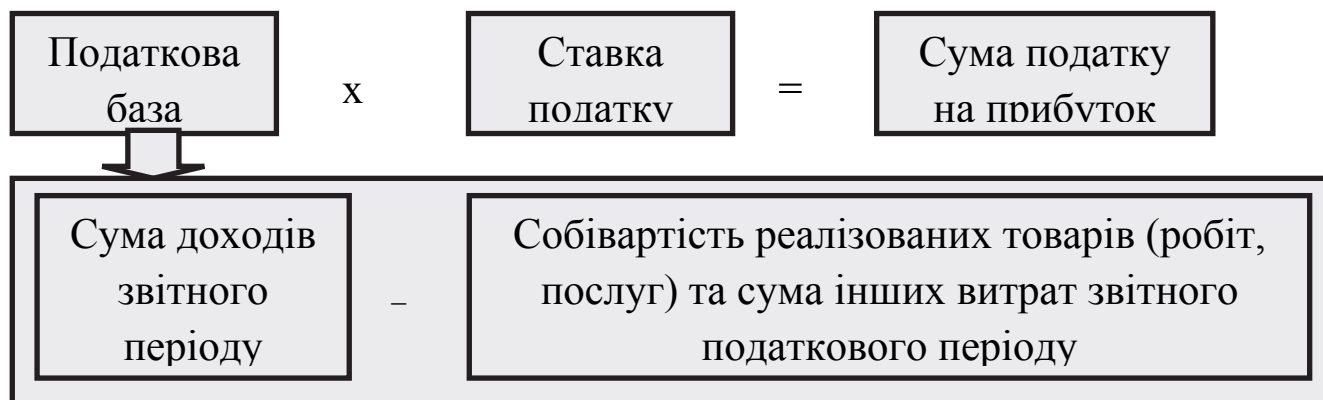
- суб'єкти господарювання-юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;
- управління залізниці, яке отримує прибуток від основної діяльності залізничного транспорту;
- підприємства залізничного транспорту та їх структурні підрозділи, які отримують прибуток від неосновної діяльності залізничного транспорту;
- неприбуткові установи та організації у разі отримання прибутку від неосновної діяльності;
- відокремлені підрозділи платників податку (п. 133.1 ПКУ).

*Платниками податку з числа нерезидентів* є:

- юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські

функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників (п. 133.2 ПКУ).

Податок на прибуток обчислюється наступним чином:



Об'єктом оподаткування резидента визнається прибуток (П), який отримується платником податку як на території України, так за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду (Д) на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (Ср) та суму інших витрат звітного податкового періоду (Він) (ст. 134 ПКУ):

$$П = Д - С_r - В_{ін} \quad (6.1)$$

Об'єктом оподаткування нерезидента є дохід (прибуток) з джерелом походження з України.

Зупинимось на визначенні та розрахунку складових об'єкта оподаткування.

Під *доходом* слід розуміти загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами (пп. 14.1.56 ПКУ).

Перелік доходів, які включаються у розрахунок об'єкта оподаткування, містяться у ст. 135 ПКУ, а тих, що не приймають участь у таких розрахунках, - у ст. 136.

*Оподатковані доходи* класифіковані на:

а) доходи від операційної діяльності:

- дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- дохід банківських установ

б) інші доходи:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів;
- доходи від операцій оренди/лізингу;

- суми неустойки (штрафу та/або пені), фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку, суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості тощо.

До доходів, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування, належать:

- сума попередньої оплати та авансів;
- суми ПДВ, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- суми отриманого платником податку емісійного доходу тощо.

Дата виникнення доходів визначається за методом нарахувань. Так, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, дохід від надання послуг (виконання робіт) – за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Дати визнання інших доходів визначені у ст. 137 ПКУ.

Іншою складовою оподатковуваного прибутку підприємства є витрати, які складаються з собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інших витрат звітного податкового періоду. У визначенні витрат присутній обов'язковий їх зв'язок з господарською діяльністю платника, а також визначений результат їх здійснення – зменшення економічних вигод або збільшення зобов'язань платника.

*Витрати* – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (пп. 14.1.27 ПКУ).

*Витрати, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування*, класифіковані на:

а) витрати операційної діяльності:

- собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг);

- витрати банківських установ

б) інші витрати.

Розглянемо більш детально *витрати операційної діяльності*. ПКУ містить дві рекомендації стосовно визначення складових собівартості в залежності від того, придбані чи виготовлені товари.

Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу (п. 138.6 ПКУ).

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме (п. 138.8 ПКУ):

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів (виконанням робіт, наданням послуг);
- загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг);
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Дата визнання витрат, формуючих собівартість, визначається за правилом нарахування і відповідності доходів і витрат. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів (виконаних робіт, наданих послуг) (п. 138.4 ПКУ).

До *інших витрат* відносяться (п. 138.10 ПКУ):

- адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати (амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів; суми коштів, внесені до страхових резервів; суми нарахованих податків та зборів тощо);
- фінансові витрати (витрати на нарахування процентів; витрати, пов'язані із запозиченнями і т. ін.);

- інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів (виконанням робіт, наданням послуг).

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ПКУ).

Є витрати, які не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку. До них належать (ст. 139 ПКУ):

- витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності;
- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;
- витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів, які підлягають амортизації;
- суми податку на прибуток; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання; податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів;
- дивіденди;
- витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами тощо.

Частина витрат у ПКУ визначена як *витрати подвійного призначення*. Тобто до витрат суб'єкта господарювання можуть відноситися певні витрати тільки за умови їх обмеження або відповідності певним умовам. Головною умовою, яка надає право платнику податку включати такі витрати до складу витрат, є те, що вони мають бути безпосередньо пов'язані з веденням господарської діяльності.

До витрат подвійного призначення відносяться (ст. 140 ПКУ):

- витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, а також продуктами спеціального харчування. Не можуть бути включені до витрат витрати на придбання продуктів спеціального харчування, якщо такі продукти не включено до переліку, що встановлюється Кабінетом Міністрів України. Це стосується й інших витрат, здійснених платником податку на придбання матеріальних активів, що не потрапляють за видами або галуззю до зазначеного переліку;
- витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації. До складу витрат у

повному обов'язі належать витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних і навіть у закордонних навчальних закладах. Головною умовою у даному разі є те, що наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності;

- будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку;
- витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку, в межах фактичних витрат особи, яка відряджена, на проїзд, оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат. Сума добових (за нормами ПКУ) складає: у межах території України – не більше 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, для відряджень за кордон – не більше 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року із розрахунку на добу. Не дозволяється включати до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів і т. ін.

Особливою статтею формування витрат платника податку є нарахування амортизації. *Амортизація* - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) (пп. 14.1.3 ПКУ).

Згідно з пп. 14.1.138 ПКУ підлягають амортизації основні засоби та інші необоротні активи – матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в



експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Також амортизуються і нематеріальні активи.

Всі основні засоби і необоротні активи з метою податкового обліку розділені на 16 груп. При цьому кожній класифікаційній групі присвоєно мінімально допустимий строк корисного використання (залежно від групи становить 5 – 20 років). Нематеріальні активи підлягають класифікації за 6 групами (ст. 145 ПКУ).

Облік основних засобів необхідно вести за кожним об'єктом. Нараховувати амортизацію потрібно щомісяця, окремо щодо кожного об'єкта основних засобів.

Амортизація нараховується за п'ятьма методами:

– прямолінійним, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

– за методом зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації;

– за методом прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 «Машини та обладнання» та 5 «Транспортні засоби»;

– кумулятивним, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт обчислюється діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на кількість років його корисного використання;

– виробничим, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Більшість суб'єктів господарювання, які мають право на пільги з податку на прибуток (звільнення від оподаткування), правила їх оподаткування визначені у ст. 154 та у розділу XX ПКУ (п. 15-21). Так, звільняється від оподаткування:

- прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг;
- прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів;
- прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості (тимчасово, строком до 2021 року) тощо.

Прибуток суб'єктів господарювання оподатковується за різними ставками в залежності від виду діяльності, резидентського статусу платника. 18 % - це основна ставка до об'єкта оподаткування у 2014 році. Інші ставки можна умовно поділити на групи (табл. 6.1).

Строки подачі декларації з податку на прибуток (п. 49.18 ПКУ) і сплати податку в бюджет (ст. 57 ПКУ) різні по різних платниках у залежності від групи, до якої віднесено підприємство (установа), та суми доходу за останній календарний рік.

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.

Платники податку на прибуток (крім новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, неприбуткових установ та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний податковий період не перевищують 10 мільйонів гривень) щомісяця сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду, у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній податковий рік без подання податкової декларації.

## Ставки податку на прибуток

Ставка податку, %	Об'єкт оподаткування
0	<p>Прибуток, одержаний платниками, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, та які відповідають одному із таких критеріїв:</p> <p>а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;</p> <p>б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;</p> <p>в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб (п. 154.6 ПКУ)</p> <p>Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів (п. 160.6 ПКУ, абзац 2, 4)</p> <p>Прибуток від страхової діяльності з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення (пп. 151.2.2 ПКУ)</p>
4	Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів (п. 160.6 ПКУ, абзац 3)
6	Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту (п. 160.5 ПКУ)
10	Прибуток за операціями з цінними паперами та деривативами (п. 151.4 ПКУ)
12	Суми, що перераховуються страховиками у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (п. 160.6 ПКУ, абзац 5)
15	Отриманий нерезидентом дохід з джерелом його походження з України від провадження господарської діяльності (п. 160.2 ПКУ)
20	Суми виплат резидентом на користь нерезидента за виробництво та/або розповсюдження реклами про такого резидента (п. 160.7 ПКУ)

Платники податку, які зареєстровані протягом звітного року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному році без подання податкової декларації за звітні періоди (календарний квартал, півріччя та дев'ять місяців) та не сплачують авансового внеску.

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний період не перевищують 10 мільйонів гривень, та неприбуткові установи сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний рік, і не сплачують авансових внесків.

Платник податку, який за підсумками минулого звітного року не отримав прибутку або отримав збиток, не мав базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного року та за звітний рік для нарахування та сплати податкових зобов'язань.

Строк подачі річної податкової декларації – протягом 60 календарних днів після закінчення року, квартальної – протягом 40 календарних днів після закінчення кварталу.

## **6.2. Податок на доходи фізичних осіб**

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – одне з основних джерел доходів бюджету держави, яке використовується для регулювання доходів і накопичень різних соціальних груп населення. Він має економічну, фінансову, політичну і соціальну характеристики. З економічної позиції ПДФО – це відчуження частини власності платника на користь держави, з фінансової – засіб для наповнення місцевих бюджетів. Політичний бік цього податку стосується узгодження інтересів різних верств суспільства. Соціальна значимість ПДФО полягає в тому, що він зачіпає інтереси всього економічно активного населення країни, згладжуючи ступінь нерівності в доходах, впливає на рівень заощаджень населення, обсяг, динаміку і структуру внутрішнього попиту, якість життя, демографічні та інші показники соціальної сфери.

Через ПДФО реалізується зв'язок громадян-платників з державою (в особі податкових органів) і місцевими органами

самоврядування. Сплачуючи ПДФО, фізичні особи стають причетними до формування доходів бюджету, що дає їм підставу для контролю за ефективним використанням державних ресурсів.

У сучасних умовах поряд з фіскальною особливу увагу держава приділяє регулюючій функції ПДФО, бо вона чинить серйозний вплив на рівень і структуру доходів населення, його платоспроможний попит. Значущість ПДФО обумовлена тим, що він:

- безпосередньо зачіпає інтереси всіх без винятку верств економічно активного населення країни;
- один з основних податків, який дозволяє в максимальному ступені реалізувати основні принципи оподаткування: справедливість і рівномірність розподілу податкового тягаря;
- дозволяє змінювати розмір кінцевих доходів населення без зміни відповідності між результатами праці та її оплатою;
- впливає на структуру кінцевих доходів населення, а отже, і на структуру потреб населення;
- дозволяє обкладати доходи, які отримуються з різних джерел.

Введення ПДФО припускає, що держава має можливість, здібності і право збирати інформацію про будь-яку економічну діяльність індивіда, метою якої є одержання доходу.

В Україні порядок нарахування та сплати ПДФО регулюється розділом IV Податкового кодексу [117]. Розглянемо основні елементи цього податку.

При визначенні платника податку поєднуються принципи джерела походження доходу і принципу резидентства.

*Платниками ПДФО є (ст. 162 ПКУ):*

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- податковий агент - юридична особа або самозайнята особа, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника.

Визначення *резидента-фізичної особи* міститься у пп. 14.1.213 ПКУ. Фізична особа є резидентом, якщо має місце проживання в Україні. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні. Якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається

резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів протягом податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого нормами міжнародних угод України.

Об'єктом оподаткування ПДФО є доходи платника з різних джерел (ст. 163 ПКУ). Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Джерелом доходу є місце, в якому дохід створено, тобто в основу його визначення покладено територіальну ознаку. Джерелами походження доходу, згідно зі стандартною міжнародною класифікацією, є шість основних джерел доходу:

- трудові доходи;
- підприємницькі доходи;
- інвестиційні доходи;
- доходи від власності;
- державні соціальні трансферти;

- родинна допомога і трансферти [86].

Усі джерела доходів мають різний податковий статус, тобто різний режим оподаткування.

Базою оподаткування ПДФО визнаються конкретні вартісні характеристики певного об'єкта оподаткування. Таким чином, базою оподаткування ПДФО є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітного року (ст. 164 ПКУ).

Загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний оподатковуваний дохід складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами.

Загальний місячний оподатковуваний дохід складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом звітного податкового місяця. До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку *включаються*:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- дохід у вигляді дивідендів, виграшів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що не перевищує в рік сімнадцять прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлених законом на 1 січня звітного податкового року);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав;
- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вирокком суду незалежно від призначеної ним міри покарання тощо.

Якщо доходи платника нараховуються у будь-якій негрошовій формі, базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп), \quad (6.2)$$

де Сп - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку *не включаються* такі доходи (ст. 165 ПКУ):

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;
- кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;
- аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін;
- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди;
- кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця тощо.

Платники ПДФО мають право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року. *Податкова знижка* – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати (ст. 166 ПКУ). Таким чином, сума оподатковуваного доходу фізичної особи може бути зменшена на суму податкової знижки, що призведе до зниження суми ПДФО до сплати в бюджет.

*До витрат, які включаються до складу податкової знижки, входять:*

1. Частина суми процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом



Коефіцієнт, що враховує мінімальну площу житла для визначення податкової знижки на суму процентів за іпотечним житловим кредитом, обчислюється за формулою:

$$K = \text{МП} / \text{ФП}, \quad (6.3)$$

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

ФП - фактична загальна площа житла, що будується (придбавається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

У разі якщо цей коефіцієнт більший ніж одиниця, до податкової знижки включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

2. Сума коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні та внесеним до Реєстру неприбуткових організацій та установ, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу звітного року.

3. Сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати. Така сума не може перевищувати розміру доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, в розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року.

4. Сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків. Цей пункт набере чинності з початку податкового року, наступного за роком, в якому набере чинності Закон України про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування.

5. Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя. Але ця місячна сума для платника податку не повинна перевищувати розміру місячного

прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, а для члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення - 50 % такої суми.

6. Сума витрат платника податку на: оплату допоміжних репродуктивних технологій, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік; оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита.

7. Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біо-етанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива.

8. Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним.

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

- документальне підтвердження витрат;
- наявність у платника-резидента індивідуального ідентифікаційного номера;
- загальна сума податкової знижки не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата;
- право податкової знижки на наступні податкові роки не переноситься;
- витрати, які включаються до складу податкової знижки, мають бути понесеними у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) виключно у резидентів;
- відображення конкретних сум витрат у річній податковій декларації, яка подається до органів податкової служби за своєю податковою адресою до 1 травня наступного року.

Для пом'якшення соціальної нерівності держава надає пільги певним верствам населення. У Податковому кодексі проведено кореляцію розмірів податкових пільг та майнового рівня платників, які потребують їх, у зв'язку із здійсненням витрат на підтримання мінімально необхідного рівня життєзабезпечення та соціально-культурного розвитку.

*Податкова соціальна пільга* – сума, на яку платник ПДФО має право зменшити свій загальний місячний оподатковуваний дохід у вигляді заробітної плати від одного роботодавця (ст. 169 ПКУ).

На застосування до свого доходу податкової соціальної пільги має право кожен платник ПДФО, якщо розмір його місячної заробітної плати не перевищує суми, що дорівнює місячному прожитковому мінімуму діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Податкова соціальна пільга надається у розмірі 100, 150 і 200 % прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного податкового року. Але до 2015 року її розмір становить лише 50 % від цієї суми.

Право на 100 % пільгу мають:

- будь-який платник податку;
- платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину.

Право на 150 % пільгу мають:

- одинока мати (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
- платник, який утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;
- особи, постраждалі внаслідок Чорнобильської катастрофи, віднесені до 1 або 2 категорії;
- учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти;
- інваліди I або II групи, у тому числі з дитинства;
- особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;
- учасник бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [41].

Право на 200 % пільгу мають:

- Герої України, Герої Радянського Союзу, Герої Соціалістичної Праці або повні кавалери ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особи, нагороджені чотирма і більше медалями «За відвагу»;
- учасники бойових дій під час Другої світової війни або особи, які у той час працювали в тилу, та інваліди I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової

війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

- колишні в'язні концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особи, визнані репресованими чи реабілітованими;

- особи, які були насильно вивезені з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

- особи, які перебували на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Його розмір не повинен перевищувати суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Ставки ПДФО регламентовані статтею 167 ПКУ. Так, введено малопрогресивне оподаткування доходів фізичних осіб (табл. 6.2).

При перерахунку загального річного оподатковуваного доходу по пасивних доходах у формі процентів, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку встановлена прогресивна шкала ставок ПДФО: якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми – 15 %; якщо така база оподаткування перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімуми - 20 % до суми такого перевищення; якщо така база оподаткування перевищує 396 прожиткових мінімуми, ставка податку складатиме 25 % до суми такого перевищення.

Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) ПДФО до бюджету встановлений ст. 168 ПКУ. Податок сплачується до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок

сплачується до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Таблиця 6.2

Ставки податку на доходи фізичних осіб

Ставка податку, %	Об'єкт оподаткування
15	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати і винагороди, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами;</li> <li>- сума пенсії, отримана платником з Пенсійного фонду України чи бюджету, якщо їх розмір перевищує 10 тис. грн. на місяць – у частині такого перевищення;</li> <li>- дохід у вигляді дивідендів, виграшів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що не перевищує в рік 17 прожиткових мінімумів для працездатної особи, встановлених на 1 січня звітного року);</li> <li>- виграш у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри;</li> <li>- доходи фізичних осіб-СПД, які працюють на загальній системі оподаткування, та доходи фізичної особи, одержані від незалежної професійної діяльності;</li> <li>- дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна фізичними особами-нерезидентами;</li> <li>- об'єкт спадщини, який успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, або навпаки – який успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента</li> </ul>
17	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід, який перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;</li> <li>- дохід від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого майна фізичними особами-нерезидентами, вартість якого перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року</li> </ul>
1	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід, отриманий від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера</li> </ul>
5	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід, нарахований як процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок;</li> <li>- дохід у вигляді інвестиційного прибутку від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти;</li> <li>- дохід від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного об'єкту нерухомості;</li> <li>- дохід, отриманий від продажу протягом звітного податкового року другого та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера;</li> </ul>

	- вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого ступеня споріднення
10	- дохід у формі заробітної плати, нарахованої шахтарям, працівникам шахтобудівних підприємств, працівникам державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб
30	- дохід, нарахований як виграш чи приз (крім у державній та недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри)

Податкова декларація про майновий стан і доходи, отримані громадянами у попередньому році, подається до 1 травня року, наступного за звітним. Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до місцевих бюджетів.

### **6.3. Єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

Система загальнообов'язкового державного соціального страхування відіграє значну роль у фінансуванні соціальної сфери України. Вона спрямована на матеріальне забезпечення і підтримку непрацездатних громадян за рахунок фондів, сформованих працездатними членами суспільства.

Згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», на території країни з 1 січня 2011 року діє єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) [36]. Це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Основне його призначення - забезпечити мобілізацію коштів для реалізації права громадян на державне пенсійне і соціальне забезпечення.

ЄСВ сплачується до Пенсійного фонду України, який веде облік застрахованих осіб. Також на нього покладаються завдання аналізу та прогнозування надходження коштів від сплати ЄСВ, організації взаємодії та обміну інформацією з Державною фіскальною службою

та іншими державними органами з питань нарахування та сплати єдиного внеску.

Функція адміністрування ЄСВ покладена на Державну фіскальну службу України. Від своєчасного надходження страхових внесків значною мірою залежить ефективність вітчизняної системи соціального захисту.

Таким чином, Пенсійний фонд консолідує спільні для всіх фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування функції: облік платників ЄСВ, збір та облік страхових коштів, контроль за нарахуванням та сплатою ЄСВ, подання звітності з ЄСВ. Разом з тим фонди соціального страхування України, а саме - Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві, - продовжують свою діяльність. Зібрана сума ЄСВ акумулюється на рахунках Пенсійного фонду України, а потім вже розподіляється між вище переліченими фондами згідно встановлених пропорцій (ст. 8 Закону про ЄСВ). Введення ЄСВ замість внесків до чотирьох фондів дозволило створити умови для запобігання дублювання страховими фондами функцій, пов'язаних із формуванням страхових коштів, спростити систему звітності.

Платників ЄСВ можна поділити на декілька категорій (ст. 4 Закону про ЄСВ). До основних з них належать:

1) роботодавці - юридичні та фізичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами;

2) працівники - громадяни України, іноземці, особи без громадянства, які працюють у юридичних, фізичних осіб-підприємців або фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, на умовах трудового договору (контракту) або за цивільно-правовими договорами;

3) фізичні особи-підприємці – як ті, що працюють на загальній системі оподаткування, так і ті, які обрали спрощену систему оподаткування, в т.ч. і підприємці-пенсіонери;

4) особи, які забезпечують себе роботою самостійно - займаються незалежною професійною діяльністю, а саме науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою або викладацькою, а також медичною, юридичною практикою,

нотаріальною діяльністю, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями.

Всі підприємці, які є роботодавцями, тобто використовують найману працю на умовах трудових чи цивільно-правових договорів, повинні сплачувати ЄСВ як «за себе», так і за своїх працівників. При цьому всі роботодавці виступають по відношенню до своїх працівників страхувальниками, а всі працівники є застрахованими особами.

*База нарахування ЄСВ.* Роботодавці, згідно зі ст. 7 Закону про ЄСВ, повинні нараховувати ЄСВ (тобто сплачувати за рахунок своїх коштів) і утримувати ЄСВ (тобто за рахунок коштів працівників) з таких виплат:

- суми нарахованої заробітної плати;
- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (лікарняні), допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами;
- суми доходу (прибутку) фізичних осіб-підприємців, які працюють на загальній системі оподаткування, отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб;
- суми доходу фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, що визначаються ними самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску;
- виплат за цивільно-правовими договорами.

*Максимальна величина бази нарахування ЄСВ* визначається як максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює 17 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом.

Є види виплат, на які ЄСВ не нараховується. Їх перелік регулюється Постановою Кабінету Міністрів України № 1170 [121]. До таких виплат, здійснюваним за рахунок коштів роботодавця, відносяться:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини тощо);
- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію;
- вихідна допомога у разі припинення трудового договору;
- витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення;
- виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи тощо.



До кожного виду виплат застосовуються свої ставки (ст. 8 Закону про ЄСВ) (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Ставки єдиного соціального внеску

База оподаткування		Ставки, %		
Вид доходу	Категорія працівників	нараховується страхувальником	утримується із доходу застрахованої особи	
Фонд оплати праці / Заробітна плата	Наймані працівники на загальних підставах	Звичайні 36,76 – 49,7	3,6	
		Бюджетні 36,3		
	Працюючі інваліди	8,41	Звичайні 3,6	
			На спеціальних роботах* 6,1	
	Льотчики	45,96	6,1	
	Працівники на підприємствах УТОГ і УТОС	5,3	3,6	
	Працюючі на спеціальних роботах*		Звичайні 36,76 – 49,7	6,1
			Бюджетні 36,3	
Працівники-інваліди на підприємствах з 50 % інвалідів	5,5	3,6		
Інваліди на підприємствах УТОГ і УТОС	5,3	2,85		
Винагорода за цивільно-правовими договорами		34,7	2,6	
«Лікарняні»		33,2	2	
Допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога у зв'язку з вагітністю і пологами		33,2	2	
Дохід фізичних осіб-підприємців, самозайнятих осіб		34,7		

\* Для платників, які працюють на посадах, робота на яких зараховується до стажу, що дає право на одержання пенсії відповідно до законів України «Про державну службу», «Про прокуратуру», «Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів», «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про статус народного депутата України», «Про Національний банк України», «Про службу в органах місцевого самоврядування», Митного кодексу України, Положення про помічника-консультанта народного депутата України

Для роботодавців розмір суми внеску залежить від класу професійного ризику виробництва, до якого віднесено платника ЄСВ, з урахуванням видів його економічної діяльності. Таких класів Законом про ЄСВ передбачено 67.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює діяльність за декількома видами економічної діяльності, то під час визначення розміру єдиного внеску він відноситься до класу професійного ризику за основним видом своєї економічної діяльності.

Сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць. *Мінімальний страховий внесок* - це сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця.

Для фізичних осіб-підприємців є певні особливості щодо нарахування соціальних внесків. Мінімальна сума ЄСВ – 34,7 %. Тільки для підприємців на загальній системі оподаткування вона обчислюється від суми доходу, одержаного в результаті діяльності. А для підприємців-«спрощенців» встановлено межі розміру ЄСВ: сума виплат не повинна бути нижче мінімального страхового внеску і більше максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Таким чином, розмір внеску повністю залежить від поточного розміру мінімальної заробітної плати (прожиткового мінімуму для працездатних осіб).

Так як сума ЄСВ розподіляється за видами соціального страхування пропорційно сумі єдиного внеску, то для сплати внесків «за себе» фізична особа-підприємець може вибрати наступний розмір ставки:

- 34,7 % - це мінімальна ставка, яка включає пенсійне страхування і страхування на випадок безробіття;
- 36,6 % - за цією ставкою ЄСВ сплачують підприємці, які хочуть отримувати виплати ще й за лікарняними листками;
- 36,21 % - при сплаті за цією ставкою йде страхування від нещасного випадку на виробництві;
- 38,11 % - ця ставка включає в себе всі види загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Щоб отримати можливість на додаткові умови страхування, фізичні особи-підприємці мають укласти з Пенсійним фондом України договір на добровільне страхування.

Підприємці-пенсіонери, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, можуть бути платниками ЄСВ виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Однак за найманих працівників такі підприємці сплачують соціальний внесок на загальних підставах.

Періодом, за який платники ЄСВ подають звітність до органу Міністерства доходів, є календарний місяць, крім фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, для яких звітним періодом є календарний рік.

Фізичні особи - підприємці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний рік, до 10 лютого наступного року. Фізичні особи - підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, та члени сімей таких осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, сплачують єдиний внесок, нарахований за календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок. Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно - займаються незалежною професійною діяльністю, зобов'язані сплачувати ЄСВ, нарахований за календарний рік, до 1 травня наступного року.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Чим обумовлений розподіл прямих податків на два види: податок на прибуток і податок на доходи фізичних осіб?
2. В чому полягають сутність і призначення податку на прибуток?
3. Які платники податку на прибуток відносяться до резидентів та нерезидентів?
4. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток у платника-резидента?
5. На які групи поділяються доходи та витрати платника податку на прибуток?
6. За якими методами нараховується амортизація основних засобів і необоротних активів?
7. Хто з платників сплачує авансові внески з податку на прибуток?
8. В чому полягає економічна, фінансова, політична і соціальна значимість ПДФО?
9. Хто є платниками ПДФО?
10. В чому різниця між об'єктом оподаткування платника ПДФО-резидента та нерезидента?

11. Які доходи включаються у загальний місячний оподатковуваний дохід платника ПДФО?
12. Які існують обмеження права платника ПДФО на одержання податкової знижки?
13. Які категорії громадян користуються пільгами з ПДФО?
14. Яке призначення єдиного соціального внеску?
15. В чому особливості визначення величини єдиного соціального внеску для фізичних осіб-підприємців?

## Тести

1. Платниками податку на прибуток-резидентами є:

- а) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- б) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- в) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет

2. Об'єкт оподаткування податком на прибуток резидента розраховується за формулою:

- а)  $P = D + Cp - Vin$ ;
- б)  $P = D - Cp + Vin$ ;
- в)  $P = D - Cp - Vin$

де  $D$  - сума доходів звітного періоду

$Cp$  - собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)

$Vin$  - сума інших витрат звітного податкового періоду

3. До доходів від операційної діяльності відносяться:

- а) доходи від операцій оренди/лізингу;
- б) дохід банківських установ;
- в) суми неустойки (штрафу та/або пені), фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- г) дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг

4. Дата виникнення доходів і витрат підприємства визначається за:

- а) методом нарахувань;
- б) касовим методом;
- в) методом першої події

5. До витрат подвійного призначення належать:

- а) витрати на збут;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, а також продуктами спеціального харчування;
- г) добові у складі витрат на відрядження

6. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів:

- а) машини та обладнання;
- б) тварини;
- в) будівлі;
- г) транспортні засоби

7. Звільняється від оподаткування прибуток

- а) нерезидентів;
- б) підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів, отриманий від продажу товарів;
- в) отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості

8. З економічної позиції ПДФО націлений на

- а) наповнення місцевих бюджетів;
- б) згладжування ступеня нерівності в доходах;
- в) відчуження частини власності платника на користь держави;
- г) узгодження інтересів різних верств суспільства

9. До загального місячного оподаткованого доходу платника ПДФО включається:

- а) дохід у вигляді дивідендів, вигравшів, призів, процентів (крім процентів у сумі, що перевищує в рік сімнадцять прожиткових мінімумів для працездатної особи;

- б) сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця;
- в) аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін;
- г) дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду

*10. До загального місячного оподаткованого доходу платника ПДФО не включається:*

- а) сума державних житлових та інших субсидій або дотацій;
- б) суми винагород, нарахованих платнику податку за цивільно-правовим договором;
- в) доходи у вигляді заробітної плати;
- г) кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар

*11. Витрати, які на даний момент не включаються до складу податкової знижки платника ПДФО:*

- а) сума коштів, сплачених на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття вищої освіти дружини платника податку;
- б) сума коштів, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника;
- в) сума витрат на сплату страхових платежів за договорами довгострокового страхування життя;
- г) частина суми процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом

*12. Назвіть обмеження права платника ПДФО на нарахування податкової знижки:*

- а) витрати платника можуть бути понесеними у зв'язку з придбанням товарів як у резидентів, так і у нерезидентів;
- б) наявність у платника-резидента індивідуального ідентифікаційного номера;
- в) право податкової знижки на наступні податкові роки переноситься;
- г) загальна сума податкової знижки необмежена

*13. На податкову соціальну пільгу у розмірі 100 % має право:*

- а) платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років;
- б) учасник бойових дій під час Другої світової війни;

- в) інвалід 2 групи;
- г) студент

*14. Фізичні особи-підприємці сплачують єдиний соціальний внесок «за себе» за ставкою:*

- а) 33,2 %;
- б) 3,6 %;
- в) 36,3 %;
- г) 34,7 %

*15. Мінімальний страховий внесок обчислюється як:*

- а) добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску;
- б) добуток нарахованої заробітної плати на розмір внеску;
- в) добуток прожиткового мінімуму для працездатних осіб на розмір внеску;
- г) добуток отриманої заробітної плати на розмір внеску

## Розділ 7. ПЛАТА ЗА РЕСУРСИ ТА ПОСЛУГИ

*Основні терміни і поняття:* природно-ресурсні платежі, плата за землю, нормативна грошова оцінка, екологічний податок, плата за користування надрами, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів

### 7.1. Плата за землю

*Природно-ресурсні платежі* – це форма реалізації економічних рентних відносин між власником природних ресурсів та природокористувачем, що мають вигляд зборів, податків за право користування природними ресурсами чи заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, та стягуються з метою формування централізованих фондів грошових коштів, необхідних для здійснення природоохоронної діяльності держави, спрямованої на відтворення природно-ресурсного потенціалу.

Природно-ресурсні платежі охоплюють податки та збори, пов'язані з:

- використанням природних ресурсів;
- використанням природних умов;
- впливом на природні ресурси та умови.

Звернувшись до Закону України „Про охорону навколишнього середовища”, структура природно-ресурсних платежів розшириться. Відповідно до статті 38 даного Закону, „в порядку спеціального використання природних ресурсів громадянам, підприємствам, установам і організаціям надаються у володіння, користування або оренду природні ресурси на підставі спеціальних дозволів, зареєстрованих у встановленому порядку, за плату для здійснення виробничої та іншої діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, - на пільгових умовах” [39]. Отже, природно-ресурсні платежі справляються не лише за користування, але й за володіння та оренду.

Згідно положень Податкового кодексу України, до природно-ресурсних платежів слід відносити:

- 1) плату за право користування природними ресурсами:
  - плата за землю;
  - плата за користування надрами;
  - збір за спеціальне використання води;



- збір за спеціальне використання лісових ресурсів.
- 2) плату за охорону природно-ресурсного потенціалу:
  - екологічний податок.

Земельні відносини, що є суспільними відносинами з володіння, користування і розпорядження землею, яка є основним національним багатством та перебуває під особливою охороною держави [45], регулюються Конституцією України, Земельним кодексом України, а також іншими нормативно-правовими актами у галузі земельних відносин.

Відповідно до Земельного кодексу суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади [45]. Об'єктами земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

Згідно положень Земельного кодексу України земельне законодавство базується на таких принципах:

- поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва;
- забезпечення рівності права власності на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави;
- невтручання держави в здійснення громадянами, юридичними особами та територіальними громадами своїх прав щодо володіння, користування і розпорядження землею, крім випадків, передбачених законом;
- забезпечення раціонального використання та охорони земель;
- забезпечення гарантій прав на землю;
- пріоритету вимог екологічної безпеки [45].

Порядок встановлення та механізм стягнення *плати за землю* регламентується розділом XIII Податкового кодексу України [117].

Відповідно до Податкового кодексу, плата за землю є загальнодержавним податком, який справляється у формі *земельного податку* та *орендної плати* за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі.

Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності.

В основу розрахунку земельного податку покладено нормативну грошову оцінку земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, за допомогою якої можливо здійснити обґрунтоване визначення розміру даного податку. Але якщо нормативну грошову оцінку не проведено, то базою оподаткування є площа земельних ділянок.

Відповідно до методик визначення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення та населених пунктів, що існують в Україні, в основу визначення нормативної грошової оцінки покладено рентний підхід.

Для визначення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення розраховується диференціальний рентний дохід (у центнерах зерна) та абсолютний рентний дохід (у центнерах зерна). Сума диференціального та абсолютного рентного доходу становить загальний рентний дохід, який покладено в основу розрахунку нормативної грошової оціни земель сільськогосподарського призначення:

$$Гоз = Рздн \times Ц \times Тк, \quad (7.1)$$

де Гоз - нормативна грошова оцінка гектара орних земель, земель під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами в Україні (у гривнях);

Рздн - загальний рентний дохід на орних землях, землях під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами в Україні (у центнерах);

Ц - ціна центнера зерна (у гривнях);

Тк - термін капіталізації рентного доходу (у роках), який встановлюється на рівні 33 років.

Диференціальний рентний дохід в залежності від виду сільськогосподарських угідь визначається за однією з формул, запропонованих у Постанові КМУ "Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів" [122]. Абсолютний рентний дохід визначено у фіксованій величині, що діє на території України, а саме 1,6 центнера на гектар угідь.

Нормативна грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення визначається відповідно до Постанови КМУ „Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених

пунктів)» [120]. Відповідно до даної методики нормативна грошова оцінка визначається за наступною формулою:

$$Цн = Пд \times Рд \times Ск \times Км \times Кв \times Кмц \times Кі, \quad (7.2)$$

де Пд - площа земельної ділянки;

Рд - рентний дохід для відповідної категорії земель (у гривнях на рік);

Ск - строк капіталізації (у роках);

Км - коефіцієнт, який враховує місце розташування земель;

Кв - коефіцієнт, який враховує вид використання земельної ділянки і встановлюється залежно від складу угідь земельної ділянки відповідно до даних Державного земельного кадастру;

Кмц - коефіцієнт, який враховує належність земельної ділянки до земель природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення;

Кі - коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель.

Рентний дохід відповідної категорії земельної ділянки визначається Мінагрополітики залежно від якості та місця розташування земельної ділянки.

Нормативна грошова оцінка за даними Державного агентству земельних ресурсів України за всіма видами сільськогосподарських угідь, окрім ріллі та перелогів, протягом десяти років змінювалась несуттєво. Ці зміни відбувалися лише за рахунок індексації нормативної грошової оцінки, проведеної у 1995 році. Коефіцієнти індексації, починаючи з 1996 року склали: 1996 рік – 1,703, 1997 рік – 1,059, 1998 рік – 1,006, 1999 рік – 1,127, 2000 рік – 1,182, 2001 рік – 1,02, 2005 рік – 1,035, 2007 рік – 1,028, 2008 рік – 1,152, 2009 рік – 1,059, 2010 - 2014 роки – 1,0. Дані коефіцієнти застосовуються до нормативної грошової оцінки попереднього року. Якщо порівняти нормативну грошову оцінку на 1 січня 1995 року та на 1 січня 2013 року, побачимо, що нормативна грошова оцінка збільшилась за всіма видами сільськогосподарських угідь, окрім ріллі та перелогів, лише у 3,18-3,20 рази (табл. 7.1).

Існуюча нормативна грошова оцінка ніяким чином не відображає дійсної ситуації на ринку землі, а повинна бути основою для розрахунку плати за землю та запорукою обґрунтованого визначення розміру плати за землю. Лише у 2012 році було внесено зміни до розрахунку нормативної грошової оцінки за сільськогосподарськими угіддями (рілля та перелоги). Зміни стосувались рентного доходу, що був збільшений у 1,756 рази.

Таблиця 7.1

Порівняння нормативної грошової оцінки 1 гектара  
сільськогосподарських угідь у середньому по Україні  
за 1995 та 2013 роки

№	Назва	Роки		Співвідношення нормативної грошової оцінки 2013/1995, рази
		1995	2013	
1.	Рілля і перелоги, грн. за 1 га	3674,1	20635,02	5,62
2.	Багаторічні насадження, грн. за 1 га	12433,72	39555,61	3,18
3.	Природні сіножаті, грн. за 1 га	1533,76	4898,42	3,19
4.	Природні пасовища, грн. за 1 га	1182,52	3789,30	3,20

Механізм розрахунку земельного податку залежить від цільового призначення земельної ділянки, місця розташування та грошової оцінки, у разі, якщо вона проведена (рис. 7.1, 7.2).

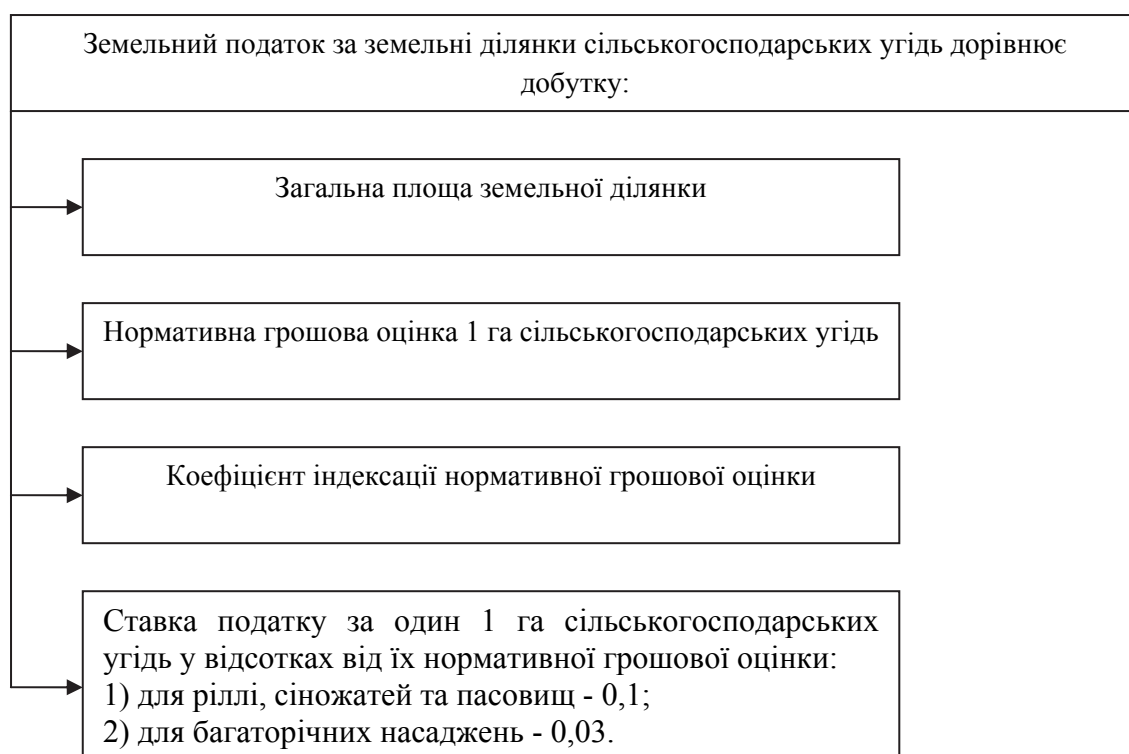


Рис. 7.1. Механізм розрахунку земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь



Рис. 7.2. Механізм розрахунку земельного податку за земельні ділянки несільськогосподарських угідь

Відповідно до статей 281 та 282 Податкового кодексу України передбачено пільги щодо сплати земельного податку для фізичних та юридичних осіб.

Від сплати земельного податку звільняються наступні фізичні особи:

- 1) інваліди першої і другої групи;
- 2) фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- 3) пенсіонери (за віком);
- 4) ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту" [41];
- 5) фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Пільги для фізичних осіб надаються на одну земельну ділянку за кожним видом використання у певних межах:

1) для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більш як 2 гектари;

2) для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більш як 0,25 гектара, в селищах - не більш як 0,15 гектара, в містах - не більш як 0,10 гектара;

3) для індивідуального дачного будівництва - не більш як 0,1 гектара;

4) для будівництва індивідуальних гаражів - не більш як 0,01 гектара;

5) для ведення садівництва - не більш як 0,12 гектара.

Від сплати земельного податку звільняються наступні юридичні особи:

1) заповідники, у тому числі історико-культурні, національні природні парки, заказники (крім мисливських), парки державної та комунальної власності, регіональні ландшафтні парки, ботанічні сади, дендрологічні і зоологічні парки, пам'ятки природи, заповідні урочища та парки-пам'ятки садово-паркового мистецтва;

2) дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ;

3) органи державної влади та органи місцевого самоврядування, органи прокуратури, заклади, установи та організації, спеціалізовані санаторії України для реабілітації, лікування та оздоровлення хворих, військові формування, утворені відповідно до законів України, Збройні Сили України та Державна прикордонна служба України, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

4) дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкованості, у тому числі дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій;

5) релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, за земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності, а також благодійні організації, створені відповідно до закону, діяльність яких не передбачає одержання прибутків;

6) санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

7) громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

8) дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм 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;

9) підприємства, установи, організації, громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості, у тому числі аероклуби та авіаційно-спортивні клуби Товариства сприяння обороні України, - за земельні ділянки, на яких розміщені спортивні споруди, що використовуються для проведення всеукраїнських, міжнародних змагань та навчально-тренувального процесу збірних команд України з видів спорту та підготовки спортивного резерву, бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

10) платники фіксованого сільськогосподарського податку за земельні ділянки, які використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

11) новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах - протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.

Статтею 283 Податкового кодексу України передбачено земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню:

1) сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

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

3) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

4) землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування - землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг;

5) 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;

6) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

7) земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі.

Базовим податковим періодом для плати за землю є календарний рік.

Юридичні особи самостійно обчислюють плату за землю станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Але платник плати за землю має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за



місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Земельний податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення, яке видають платникові органи державної податкової служби до 1 липня поточного року.

## 7.2. Екологічний податок

Кризова екологічна ситуація, яка склалась в Україні, коли на один квадратний кілометр припадає 11 т викинутих в атмосферу забруднюючих речовин та 22 тис. т відходів, наявних у місцях видалення, а викиди діоксиду вуглецю у 2012 році у порівнянні з 2004 р. збільшились в 1,84 разів (табл. 7.2), свідчить про неможливість діючого механізму регулювання природокористування контролювати процес здійснення викидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище та розміщення відходів. Існуюча ситуація негативно впливає на розвиток соціально-економічних відносин та життя населення країни в цілому. Отже, податкова політика природокористування потребує значного вдосконалення, особливо в умовах інтеграції України до європейських структур, з метою формування ефективної податкових політики з урахуванням екологічного аспекту.

Таблиця 7.2

Основні показники техногенного навантаження на навколишнє природне середовище України у 2003 – 2012 роках

Роки	Викиди забруднюючих речовин у повітря (окрім діоксиду вуглецю), тис. тон	Викиди діоксиду вуглецю, млн. тон	Утворено відходів, тис. тон
2003	6191,3	-	2436,8
2004	6325,9	126,9	2420,3
2005	6615,6	152,0	2411,8
2006	7027,6	178,8	2370,9
2007	7380,0	218,1	2585,2
2008	7210,3	209,4	2301,2
2009	6442,9	185,2	1230,3
2010	6678,0	198,2	419191,7
2011	6877,3	236,0	447641,2
2012	6821,1	232,0	450726,8

Платежем, який суттєво впливає на екологічну складову економічного розвитку країни, є *екологічний податок*, який було впроваджено з прийняттям Податкового кодексу України. До прийняття Податкового кодексу діяв збір за забруднення навколишнього природного середовища, який набув трансформації через екологічний податок, оскільки багато елементів податку залишилися схожими.

Вперше ідею запровадження екологічного податку, що повинен справлятися за заподіяння шкоди навколишньому природному середовищу, висунув англійський економіст А. С. Пігу.

Він визначив, що екологічний податок повинен справлятися у розмірі, що дорівнює граничним зовнішнім витратам. Граничні зовнішні витрати – це витрати на ліквідацію кожної наступної одиниці викидів. В той же час, шкідливі викиди за А. С. Пігу – це екстерналиї, що є відображенням „ненавмисного впливу поведінки одного суб'єкта на іншого суб'єкта або суб'єктів, що не передбачає відповідальності за чинного законодавства та інституційної бази” [99]. Екологічний податок відповідно до статті 14 пункту 14.1.57 Податкового кодексу України є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, а також за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів, для забезпечення екологічної безпеки, а також безпеки життя та здоров'я громадян.

Платниками податку є:

1) суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива;

2) суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи,

громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
- ввезення, виробництво, придбання транспортних засобів та кузовів до них, що в подальшому підлягають утилізації.

Не є платниками екологічного податку:

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

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;
- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

2) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені 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.

4) за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів особи, які:

- ввозять на митну територію України транспортні засоби, що належать дипломатичним представництвам або консульським установам іноземних держав, міжнародним організаціям, які користуються привілеями та імунітетом згідно із загальновизнаними принципами та нормами міжнародного права, а також працівникам таких представництв, установ, організацій та членам їх сімей;

- ввозять на митну територію України транспортні засоби, раніше вивезені за межі митної території України, за наявності документів, що підтверджують їх попереднє вивезення;

- ввозять на митну територію України транспортні засоби у митних режимах інших, ніж митний режим імпорту;

- ввозять на митну територію України в митному режимі імпорту та/або здійснюють продаж на митній території України транспортних засобів, з року випуску яких минуло 30 або більше років, що не призначені для комерційного перевезення пасажирів або вантажів, мають оригінальний двигун, кузов і (за наявності) раму, збережені та відреставровані до оригінального стану, види та категорії яких визначаються Кабінетом Міністрів України та які належать до предметів колекціонування або антикваріату;

- придбавають на території України транспортні засоби, що в установленому порядку були вперше зареєстровані та/або перереєстровані до 1 вересня 2013 року, у власників транспортних засобів або в осіб, які не є платниками цього податку згідно з підпунктом 240.6.5 цього пункту, а також здійснюють продаж таких транспортних засобів після 1 вересня 2013 року;

- ввозять на митну територію України транспортні засоби, визнані відповідно до Закону України "Про гуманітарну допомогу" Комісією з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України як гуманітарна допомога.

При визначенні платників екологічного податку виділяють різні види джерел забруднення (рис. 7.3).

При здійсненні викидів пересувними джерелами забруднення у разі використання палива, екологічний податок утримується і сплачується до бюджету податковими агентами, до яких належать суб'єкти господарювання, які:

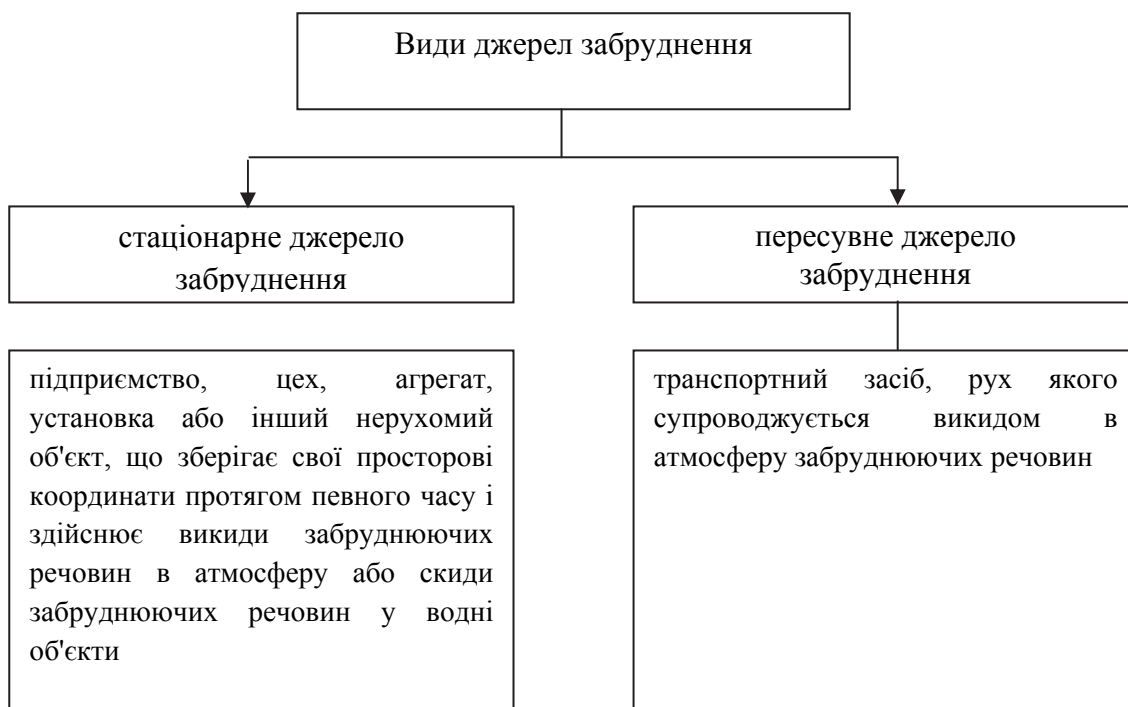


Рис. 7.3. Види джерел забруднення

- здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника;

- здійснюють ввезення палива на митну територію України.

Об'єкти та база оподаткування екологічним податком визначені на рис. 7.4.

Ставки екологічного податку наведено у статтях 243-248 Податкового кодексу України. Розмір ставки екологічного податку залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів та виду транспортного засобу, що підлягає утилізації.

Порядок обчислення екологічного податку:

1) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (Пвс):

$$P_{вс} = \sum_{i=1}^n (M_i * N_{пi}) \quad (7.3)$$

де  $M_i$  - фактичний обсяг викиду  $i$ -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

$N_{пi}$  - ставки податку в поточному році за тону  $i$ -тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками.

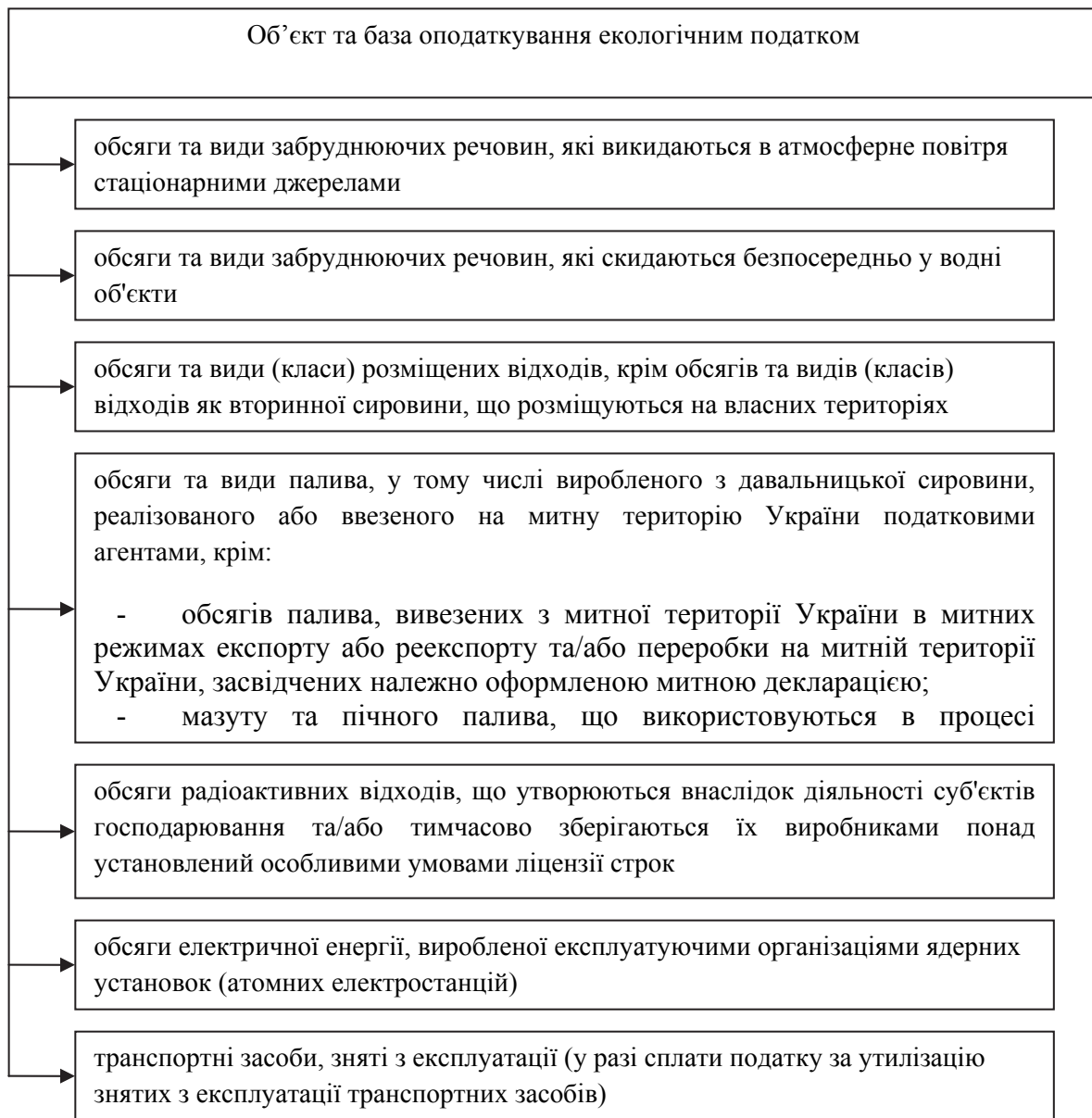


Рис. 7.4. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком

2) за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (Пвп):

$$Пвп = \sum_{i=1}^n M_i \times Н_{pi}, \quad (7.4)$$

де  $M_i$  - кількість фактично реалізованого (фактично ввезеного на митну територію України) палива  $i$ -того виду, в тоннах (т);

$Н_{pi}$  - ставки податку в поточному році за тону  $i$ -того виду палива, у гривнях з копійками.

3) за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів (Пу):

$$P_y = H \times K \times T_p, \quad (7.5)$$

де  $H$  - відповідна ставка податку, визначена пунктом 246-1.1 статті 246-1 Кодексу;

$K$  - відповідний коефіцієнт, визначений пунктом 246-1.2 статті 246-1 Кодексу;

$T_p$  - кількість транспортних засобів (кузовів).

4) за розміщення відходів (Прв):

$$\text{Прв} = \sum_{i=1}^n (H_{pi} * M_{li} * K_t * K_o), \quad (7.6)$$

де  $H_{pi}$  - ставки податку в поточному році за тону  $i$ -того виду відходів у гривнях з копійками;

$M_{li}$  - обсяг відходів  $i$ -того виду в тоннах (т);

$K_t$  - коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів;

$K_o$  - коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів;

5) за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк:

$$S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання}, \quad (7.7)$$

де  $S$  зберігання - сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, календарний квартал, у гривнях з копійками;

$N$  - ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

$V$  - фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

Т зберігання - кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Платники податку та податкові агенти складають податкові декларації за встановленою формою, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, за винятком податкових агентів, які сплачують податок до або в день подання митної декларації

Впровадження Податковим кодексом екологічного податку свідчить про його фіскальну та екологічну спрямованість, що, в першу чергу, дасть можливість збільшити податкові надходження до бюджету держави при умові здійснення ефективного податкового контролю та зменшити негативний вплив на навколишнє природне середовище.

На сьогоднішній день надходження від сплати екологічного податку за викиди діоксиду вуглецю є несуттєвими, оскільки ставка податку складає лише 0,24 грн. за тону викидів. Вважаємо, що ставка екологічного податку на викиди діоксиду вуглецю є необґрунтованою та за таких розмірів не зможе призвести до позитивних наслідків відносно скорочення викидів забруднюючих речовин.

### **7.3. Інші ресурсні платежі**

#### **7.3.1. Плата за користування надрами**

Надра є частиною земної кори, що розташована під поверхнею суші та дном водоймищ і простягається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [59].

Гірничі відносини, що виникають в Україні, регулюються Конституцією України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", Кодексом України про надра та іншими актами законодавства України, що видаються відповідно до них.



*Плата за користування надрами* регулюється розділом XI Податкового кодексу України та представляє собою загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді двох платежів:

1) плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

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

Платниками плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:

1) суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр;

2) власники спеціальних дозволів на користування надрами у разі укладання з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною;

3) уповноважена особа - один з учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи, на якого згідно з умовами договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності, та за умови, що один з учасників договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи має відповідний спеціальний дозвіл;

4) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування;

5) землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, - громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких

перевищує норми, передбачені статтею 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць.

Об'єктом оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, а саме:

1) обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

2) обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого підприємства, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими ніж платник суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл.

Корисні копалини, що не відносять до об'єктів плати за користування надрами для видобування корисних копалин, зображено на рис. 7.5.

Базою оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничодобувного підприємства) за більшою з таких її величин:

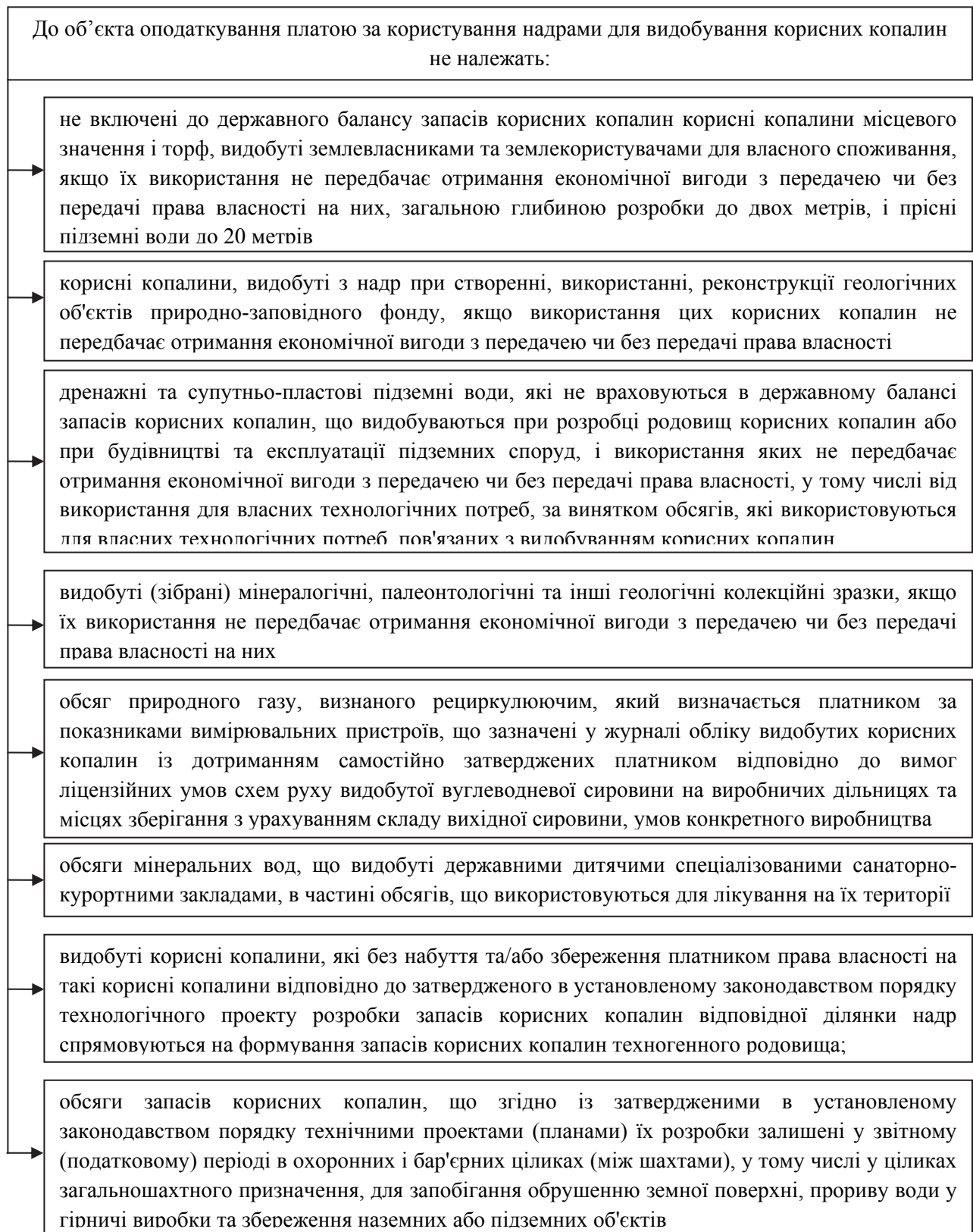


Рис. 7.5. Корисні копалини, що не відносять до об'єктів плати за користування надрами для видобування корисних копалин

- за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

- за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

Податкове зобов'язання з плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за формулою:

$$Пзн = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп, \quad (7.8)$$

де  $Vф$  - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Вкк$  - вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

$Свнз$  - величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках);

$Кпп$  - коригуючий коефіцієнт, який визначається залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування.

Платниками плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи - суб'єкти господарської діяльності, які використовують у межах території України ділянки надр для:

а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

б) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

в) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

г) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

д) провадження інших видів господарської діяльності.

Об'єкт оподаткування плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, наведено на рис. 7.6.

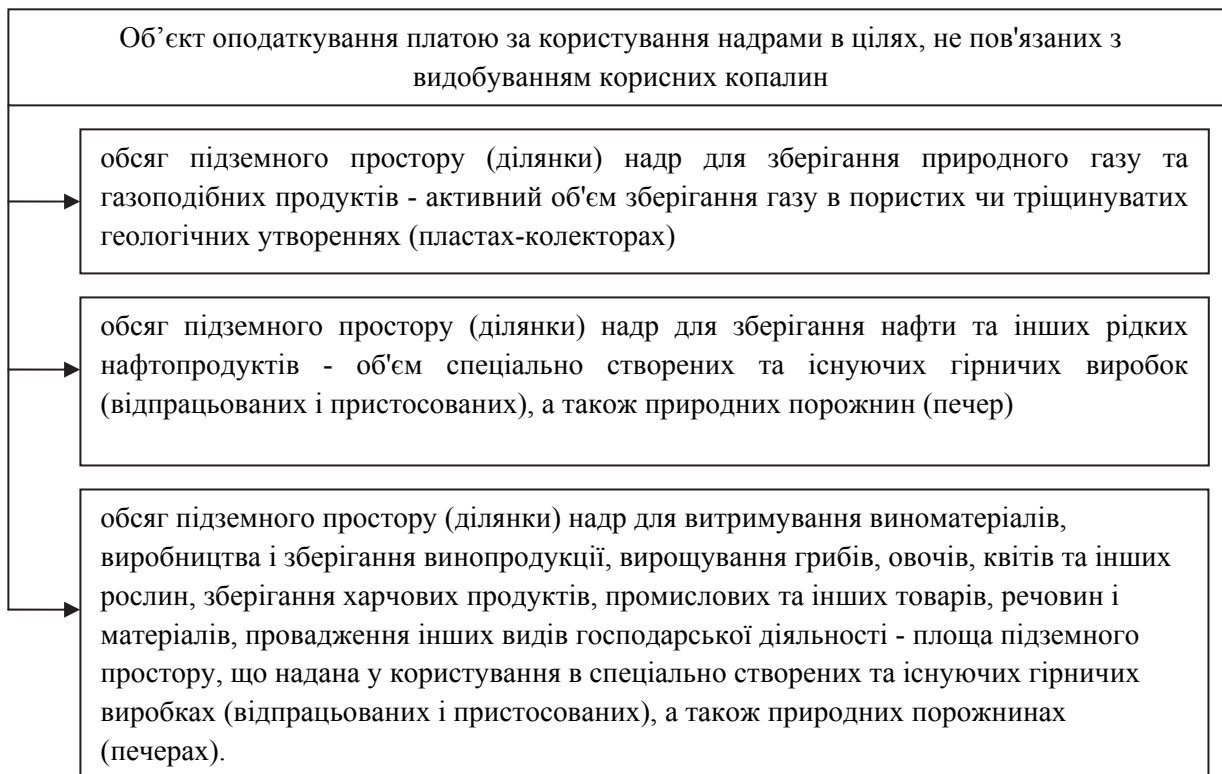


Рис. 7.6. Об'єкт оподаткування плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

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

- з військових частин, закладів, установ і організацій Збройних Сил України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, що фінансуються за рахунок державного бюджету;

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються окремо для кожного виду користування надрами у гривнях до одиниці виміру залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання.

### 7.3.2. Збір за спеціальне використання води

Відповідно до Водного кодексу України води (водні об'єкти) є виключно власністю українського народу і надаються тільки у користування [22]. Водні відносини в Україні регулюються Водним кодексом України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища" [39] та іншими законодавчими актами.

*Збір за спеціальне використання води* регламентується розділом XVI Податкового кодексу України та є загальнодержавним збором, який справляється за спеціальне використання води:

- а) водних об'єктів;
- б) отриманої від інших водокористувачів;
- в) без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- г) для потреб рибництва.

Платниками збору є водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Об'єктом оподаткування збором є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування збором 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 збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних

живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Води, за які збір за спеціальне використання води не справляється, наведено на рис. 7.7.

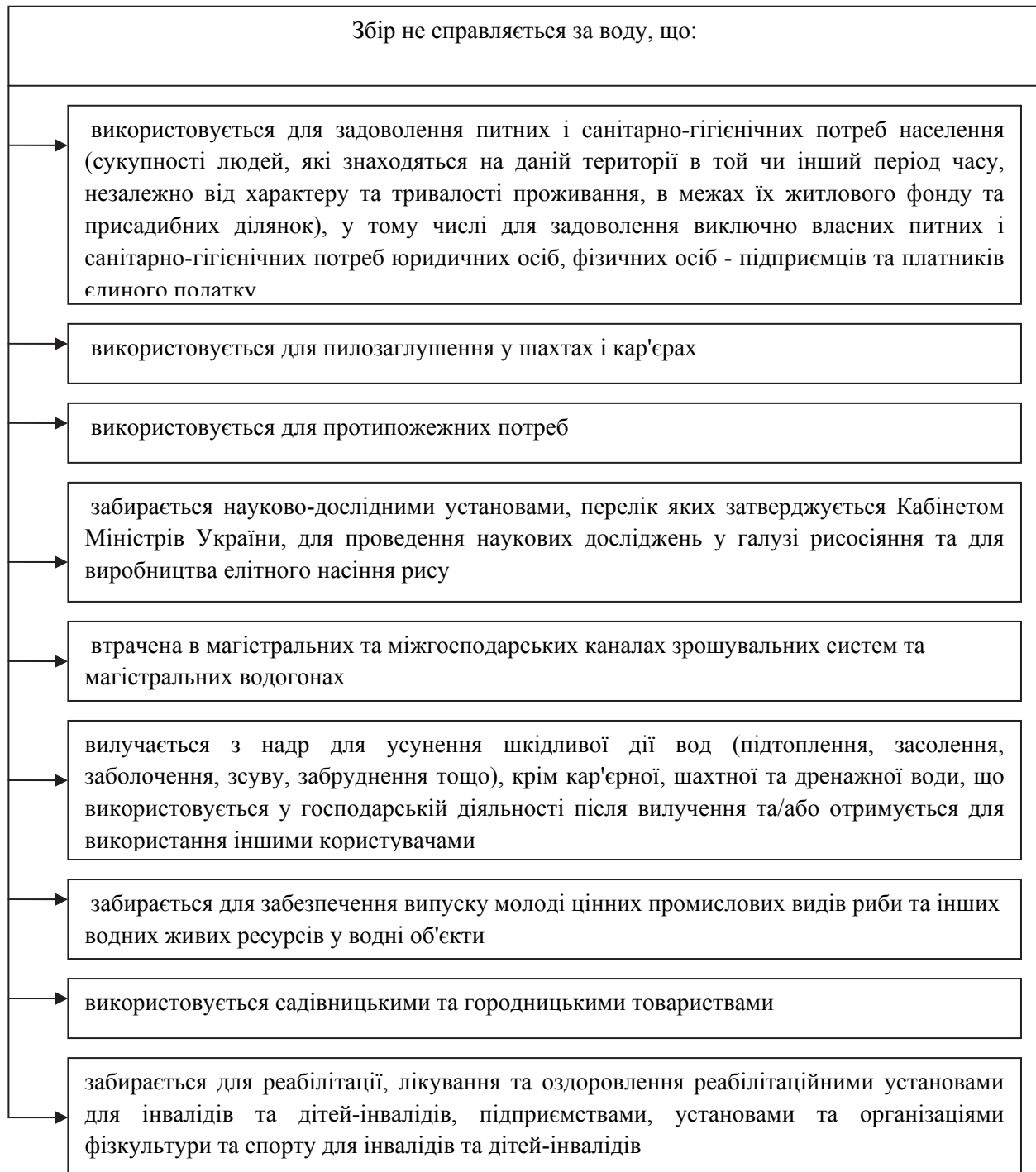


Рис. 7.7. Води, за які збір за спеціальне використання води не справляється

Водокористувачі самостійно обчислюють збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для

потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання. Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними. У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення відсутня, збір сплачується у двократному розмірі.

Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу.

### **7.3.3. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів**

Ліси України є її національним багатством та типом природних комплексів, у яких поєднуються переважно деревна та чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю, тваринним світом, мікроорганізмами та іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище. За своїм призначенням та місцезонашуванням ліси виконують переважно водоохоронні, захисні, санітарно-гігієнічні, оздоровчі, рекреаційні, естетичні, виховні, інші функції та є джерелом для задоволення потреб суспільства в лісових ресурсах.

Лісові відносини, що є суспільними відносинами, які стосуються володіння, користування та розпоряджання лісами і спрямовуються на забезпечення охорони, відтворення та сталого використання лісових ресурсів з урахуванням екологічних, економічних, соціальних та інших інтересів суспільства [73], в Україні регулюються Конституцією України, Законом України "Про охорону навколишнього природного середовища", Лісовим кодексом, іншими законодавчими актами України, а також прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

*Збір за спеціальне використання лісових ресурсів є загальнодержавним збором, який справляється як плата за спеціальне*



використання лісових ресурсів та регламентується розділом XVII Податкового кодексу України.

Платниками збору є лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Об'єктом оподаткування збором є:

1) деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;

2) деревина, заготовлена під час проведення заходів:

- щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

- з розчищення лісових ділянок, вкритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

3) другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

4) побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

5) використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за 1 щільний куб. метр деревини залежно від виду лісової породи та поясів і розряду.

До першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області, до другого поясу - ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області.

Розряди встановлюються для кожного кварталу (урочища) виходячи з нижчезазначеної відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею.

Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному кварталу.

Лісокористувачі щокварталу складають розрахунок збору наростаючим підсумком з початку року за встановленою формою та подають його контролюючому органу за місцезнаходженням лісової ділянки у строки, визначені для квартального податкового (звітного) періоду.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Наведіть структуру природно-ресурсних платежів.
2. В чому полягають особливості механізму розрахунку земельного податку?
3. Який механізм розрахунку земельного податку за земельні ділянки сільськогосподарського призначення?
4. Що є основою визначення нормативної грошової оцінки землі?
5. Які пільги передбачено для фізичних осіб зі сплати земельного податку?
6. Хто є платниками екологічного податку?
7. Які існують види джерел забруднення навколишнього природного середовища?
8. Вкажіть порядок обчислення екологічного податку для різних джерел забруднення.
9. Від чого залежить розмір ставки екологічного податку?
10. Які, на ваш погляд, наслідки від впровадження екологічного податку?

11. Яка ставка екологічного податку за викиди діоксиду вуглецю, на ваш погляд, є оптимальною?
12. У вигляді яких платежів справляється плата за користування надрами?
13. За які води не справляється збір за спеціальне використання води?
14. Від чого залежить розмір ставки збору за спеціальне використання лісових ресурсів?
15. Які корисні копалини не відносять до об'єктів плати за користування надрами?

## Тести

*1. Ставки земельного податку за один гектар ріллі, сіножатей та пасовищ встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах:*

- а) 0,1;
- б) 0,03;
- в) 0,15;
- г) 0,045

*2. Платниками земельного податку є:*

- а) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- б) інвестори;
- в) кредитори;
- г) орендарі

*3. Земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню земельним податком:*

- а) дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ;
- б) дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкованості, у тому числі дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій;
- в) санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

г) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур

*4. Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є:*

- а) календарний рік;
- б) календарний місяць;
- в) календарний квартал;
- г) півріччя

*5. Строк сплати земельного податку для юридичних осіб:*

- а) щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця;
- б) щомісяця протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця;
- в) щомісяця протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця;
- г) щомісяця протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця

*6. Платником екологічного податку є:*

- а) суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива;
- б) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива;
- в) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;
- г) суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину

7. Існують наступні види джерел забруднення навколишнього природного середовища:

- а) стаціонарні та пересувні джерела забруднення;
- б) водні джерела забруднення;
- в) лісові джерела забруднення;
- г) ядерні джерела забруднення

8. Не є платниками екологічного податку:

- а) суб'єкти господарювання, юридичні особи та інші підприємства, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу здійснюються скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- б) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива;
- в) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;
- г) юридичні і фізичні особи

9. Базовим податковим періодом для екологічного податку є:

- а) календарний рік;
- б) календарний місяць;
- в) календарний квартал;
- г) півріччя

10. Плата за користування надрами справляється у вигляді:

- а) плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- б) плати за користування водними ресурсами;
- в) плати за використання лісових ресурсів;
- г) екологічного податку

11. Базою оподаткування плати за користування надрами для видобування корисних копалин є:

- а) кількість видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);

- б) вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);
- в) нормативна грошова оцінка видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини);
- г) нормативна вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини).

*12. Податкове зобов'язання з плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) обчислюються за формулою:*

а)  $ПЗН = Vф \times Вкк / Свнз \times Кпп$ ;

б)  $ПЗН = (Vф + Вкк) / (Свнз \times Кпп)$ ;

в)  $ПЗН = Vф \times Вкк \times Свнз$ ;

г)  $ПЗН = Vф \times Вкк \times Свнз \times Кпп$

де  $Vф$  - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

$Вкк$  - вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), обчислена згідно з пунктом 263.6 цієї статті;

$Свнз$  - величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках);

$Кпп$  - коригуючий коефіцієнт, який визначається залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування

*13. Об'єктом оподаткування плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є:*

а) обсяг підземного простору (ділянки) надр для зберігання природного газу та газоподібних продуктів - активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

б) корисні копалини, видобуті з надр при створенні, використанні, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності;

в) обсяг підземного простору (ділянки) надр для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів - об'єм спеціально створених та

існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

г) обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території

*14. Збір за спеціальне використання води не справляється за:*

а) використання води водних об'єктів;

б) використання води, отриманої від інших водокористувачів;

в) використання води без її вилучення з водних об'єктів для потреб гідроенергетики і водного транспорту;

г) використання води для протипожежних потреб

*15. Базовим податковим (звітним) періодом для збору за спеціальне використання води є:*

а) календарний рік;

б) календарний місяць;

в) календарний квартал;

г) півріччя

## Розділ 8. ІНШІ ПОДАТКИ, ЗБОРИ І НЕПОДАТКОВІ ПЛАТЕЖІ

*Основні терміни і поняття:* місцеві податки та зори, збір за першу реєстрацію транспортних засобів, доходи бюджету, неподаткові надходження, державне мито.

### 8.1. Особливості справляння місцевих податків і зборів

Ефективне функціонування органів місцевого самоврядування вимагає дотримання певних вимог. Серед цих вимог слід зазначити необхідний розмір фінансових ресурсів та податкові повноваження. Вони надають можливість впливати на виробників, регулювати напрями їхньої діяльності, сприяти зростанню обсягів виробництва в певній адміністративно-територіальній одиниці. Тому фінансові ресурси мають бути одержані органами місцевого самоврядування завдяки власним зусиллям, а не шляхом отримання перерозподілених ресурсів з інших регіонів країни. І основним цих доходів повинні стати місцеві податки та збори.

Місцеві податки і збори зазвичай розглядаються як обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, регламентуються органами місцевого самоврядування на певній території, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту й зараховуються до місцевих бюджетів для фінансового забезпечення виконання функцій органів місцевого самоврядування

Перелік місцевих податків та зборів, що пропонується Податковим кодексом України, наступний:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради зобов'язані встановлювати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Вони на свій



вибір можуть встановлювати збір за місця для паркування транспортних засобів, а також туристичний збір.

Встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється.

Розглянемо особливості справляння чинних місцевих податків та зборів.

*Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.* Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості. Якщо об'єкт житлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку. Якщо об'єкт житлової 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. Якщо об'єкт житлової 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 нерухомості.

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) садовий або дачний будинок, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку;

г) об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним сім'ям та прийомним сім'ям, у яких виховується троє та більше дітей, але не більше одного такого об'єкта на сім'ю;

д) гуртожитки.

Базою оподаткування є житлова площа об'єкта житлової нерухомості. База оподаткування об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється органом державної податкової служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Податкове повідомлення-рішення про суму податку надсилаються органами державної податкової служби платникам за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості до 1 липня звітного року.

База оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Розглянемо пільги з оподаткування податком на нерухоме майно. База оподаткування об'єкта житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи - платника податку, зменшується:

- а) для квартири - на 120 кв. метрів;
- б) для житлового будинку - на 250 кв. метрів.

Таке зменшення надається один раз за базовий податковий (звітний) період і застосовується до об'єкта житлової нерухомості, у якій фізична особа - платник податку зареєстрована в установленому законом порядку, або за вибором такого платника до будь-якого іншого об'єкта житлової нерухомості, який перебуває в його власності.

Ставки податку встановлюються сільською, селищною або міською радою в таких розмірах за 1 кв. метр житлової площі об'єкта житлової нерухомості:

- для квартир, житлова площа яких не перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 кв. метрів, ставки податку не можуть перевищувати 1 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року;

- для квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв. метрів, ставка податку становить 2,7 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року. При цьому податковий період дорівнює календарному року.

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

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 наступає за звітним кварталом.

Розглянемо особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів.

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради 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, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної або міської ради про встановлення збору.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених Законом України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні".

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 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 0,03 до 0,15 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною або міською

радою. Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Особливості справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності наступні.

Платниками збору є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи - підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому порядку торгові патенти та провадять такі види підприємницької діяльності:

- а) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- б) діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- в) торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;
- г) діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей).

Не є платниками збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг такі суб'єкти господарювання:

- аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
- розташовані у селах, селищах і містах районного значення підприємства та організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання;
- фізичні особи - підприємці, які провадять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності;
- фізичні особи - підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, свійської худоби та птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва;
- фізичні особи - підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік;
- суб'єкти господарювання, утворені громадськими організаціями інвалідів;
- суб'єкти господарювання, які провадять торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного

виробництва: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню;

- суб'єкти господарювання, що реалізують продукцію власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ними у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення, що належать такому суб'єкту;

- суб'єкти господарювання, які провадять діяльність із закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність);

- підприємства, установи та організації, які провадять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування виключно працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах.

Не є платниками збору за провадження діяльності у сфері розваг суб'єкти господарювання, які провадять комп'ютерні та відеоігри.

З придбанням пільгового торгового патенту провадиться торговельна діяльність виключно з використанням таких товарів (незалежно від країни їх походження):

а) товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів;

б) товарів військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів;

в) насіння та посадкового матеріалу овочевих, баштанних, кормових та квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі;

г) сірників;

г) термометрів та індивідуальних діагностичних приладів.

З придбанням пільгового торгового патенту провадиться торговельна діяльність виключно з використанням таких товарів вітчизняного виробництва:

1) поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти, тара, яка використовується для поштових відправлень;

- 2) товари народних промислів;
- 3) готові лікарські засоби, технічні та інші засоби реабілітації інвалідів;
- 4) зубні паста та порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське;
- 5) вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове;
- 6) проїзні квитки;
- 7) зошити.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг встановлюється сільськими, селищними та міськими радами з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня календарного року з урахуванням місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг та виду платних послуг.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності (крім провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах) та діяльності з надання платних послуг встановлюється в таких межах:

а) на території міста Києва та обласних центрів - від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати;

б) на території міста Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів - від 0,04 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;

в) на території інших населених пунктів - від 0,02 до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати.

У разі якщо пункти продажу товарів (надання послуг) розташовані в курортній місцевості або на території, прилеглої до митниці, інших пунктів переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення щодо збільшення ставки збору, але не більш як 0,4 розміру мінімальної заробітної плати.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах встановлюється в межах від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати залежно від місця розташування таких пунктів продажу.

Ставка збору за здійснення торгівлі валютними цінностями на календарний місяць становить 1,2 розміру мінімальної заробітної плати.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності із придбанням пільгового торгового патенту встановлюється в розмірі 0,05 розміру мінімальної заробітної плати щорічно.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності із придбанням короткотермінового торгового патенту за один день становить 0,02 розміру мінімальної заробітної плати.

Строки сплати збору:

а) за провадження торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту - не пізніш як за один календарний день до початку провадження такої діяльності;

б) за провадження торговельної діяльності (крім торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту), діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями - щомісяця не пізніше 15 числа, який передує звітному місяцю;

в) за здійснення діяльності у сфері розваг - щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу.

Строк дії торгового і пільгового патенту, крім короткотермінового торгового патенту та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг, становить 60 календарних місяців. Строк дії короткотермінового торгового патенту становить від одного до п'ятнадцяти календарних днів. Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг становить вісім календарних кварталів.

У разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений строк, дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення. Суб'єкт господарювання, що припинив діяльність, яка відповідно до цього Кодексу підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляє про це відповідному органу державної податкової служби. При цьому торговий патент підлягає поверненню органу державної податкової служби, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

Також для України не є новим *туристичний збір*. Його особливості справляння наступні.

Платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- 1) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- 2) особи, які прибули у відрядження;
- 3) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- 4) ветерани війни;
- 5) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- 6) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів;
- 7) діти віком до 18 років;
- 8) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 % до бази справляння збору.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість. До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги, телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Згідно з рішенням сільської, селищної та міської ради справляння збору може здійснюватися:

а) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;



в) юридичними особами або фізичними особами - підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Зазначені податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується у строки, визначені для квартального звітного (податкового) періоду.

Базовий податковий (звітний) період за туристичним збором дорівнює календарному кварталу.

## **8.2. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу**

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, з 1 січня 2011 року втратив чинність Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів». Замість нього запроваджено збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Одна з ключових відмінностей цього збору від податку з власників транспортних засобів полягає в тому, що він стягується тільки при першій реєстрації транспортного засобу. Раніше ж, окрім податку, який сплачувався при першій реєстрації, був ще й податок при перереєстрації транспортного засобу, якщо змінювався власник, а також при проведенні технічного огляду щорічно або один раз на два роки.

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу - це загальнодержавний збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні транспортних засобів.

Перша реєстрація транспортного засобу – це реєстрація, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Отже, відповідно до Податкового кодексу збір за першу реєстрацію транспортного засобу – це разовий платіж, який сплачується лише при першій реєстрації транспортного засобу в Україні особою, що його реєструє.

Платниками збору є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів.

Серед об'єктів оподаткування збором виділяють:

I. Колісні транспортні засоби, крім: транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що закріплені на праві оперативного управління за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами та організаціями Збройних Сил України, військовими формуваннями головного органу в системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, безпеки дорожнього руху, служби цивільного захисту, які повністю утримуються за рахунок бюджету; транспортних засобів вантажних, самохідних, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані; транспортних засобів швидкої медичної допомоги; машин і механізмів для сільськогосподарських робіт; причепів (напівпричепів), мопедів, велосипедів.

II. Судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України.

III. Літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України, крім: літаків і вертольотів Збройних Сил України, головного органу у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту населення, а також органів управління та сил цивільного захисту.

База оподаткування збором визначається:

- для мотоциклів, легкових автомобілів (крім легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном), автобусів (у тому числі мікроавтобусів), тракторів, вантажних автомобілів (у тому числі сідельних тягачів, інших спеціалізованих та спеціальних вантажних транспортних засобів, інших колісних транспортних засобів) - за об'ємом циліндрів двигуна в куб. сантиметрах;

- для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном, - за потужністю двигуна в кВт;

- для суден, обладнаних двигуном, - за потужністю двигуна в кВт;

- для суден, які не обладнані двигуном, - за довжиною корпусу судна в сантиметрах;

- для літаків, вертольотів - за максимальною злітною масою.

Ставки збору для мотоциклів Податковим кодексом України встановлені наступні (табл. 8.1):

Таблиця 8.1

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для  
МОТОЦИКЛІВ

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	до 500		3,53
2	501	800	5,88
3	понад 800		11,75

Ставки збору для легкових автомобілів (крім автомобілів, обладнаних електродвигуном) Податковим кодексом України встановлені у табл. 8.2.

Ставки збору для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном встановлені в розмірі 0,58 гривні за 1 кВт потужності двигуна, для автобусів, у тому числі мікроавтобусів, - 5,88 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна, для тракторів - 2,93 гривні за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

Таблиця 8.2

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для  
ЛЕГКОВИХ АВТОМОБІЛІВ

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	до 1000		3,53
2	1001	1500	5,88
3	1501	1800	8,22
4	1801	2500	11,75
5	2501	3500	29,38
6	3501	4500	47,00
7	4501	5500	52,88
8	5501	6500	64,63
9	понад 6500		70,50

Ставки збору для вантажних та вантажно-пасажирських автомобілів Податковим кодексом України встановлені наступні (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для  
вантажних та вантажно-пасажирських автомобілів

Група	Об'єм циліндрів двигуна, куб. сантиметрів		Ставка збору, гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна
	від	до (включно)	
1	до 8200		17,63
2	8201	15000	23,50
3	понад 15000		29,38

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу для сідельних тягачів встановлений в розмірі 17,63 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна, для автомобілів спеціального призначення - 5,88 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна, для інших колісних транспортних засобів - 5,40 гривень за 100 куб. сантиметрів об'єму циліндрів двигуна.

Ставки збору для суден, оснащених стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) Податковим кодексом України встановлені наступні (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для суден,  
оснащених стаціонарним або підвісним двигуном

Група	Потужність двигуна, кВт	Ставка збору, гривень за 1 кВт потужності двигуна
1	до 55 (включно)	2,93
2	понад 55	3,53

Для суден, не оснащених двигуном, ставки збору такі (табл. 8.5):

Таблиця 8.5

Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу для суден,  
не оснащених двигуном

Група	Довжина корпусу судна, метрів	Ставка збору, гривень за 100 сантиметрів довжини корпусу судна
1	до 7,5 (включно)	8,22
2	понад 7,5	16,45

Ставки збору для літаків та вертольотів встановлені в розмірі 1,18 гривня за кожен кілограм максимальної злітної маси.

Вищезазначені ставки збору застосовуються:

- для нових транспортних засобів - з коефіцієнтом 1;

- для транспортних засобів, які використовувалися до 8 років, - з коефіцієнтом 2;

- для транспортних засобів, які використовувалися понад 8 років, - з коефіцієнтом 3;

- для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном і для тракторів, які використовувалися понад 8 років, - з коефіцієнтом 40.

Зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу встановлені наступні пільги.

Від сплати збору звільняються легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 куб. сантиметрів, що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та/або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України, транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, геріатричних пансіонатів, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів.

Проте, у разі відчуження таких транспортних засобів, особи, які отримали такі транспортні засоби у власність, зобов'язані сплатити збір за вищезазначеними ставками та на загальних підставах.

Сума збору обчислюється щодо кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та відповідного коефіцієнта, зазначеного вище.

Збір сплачується за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати. При цьому юридичні особи в десятиденний строк після першої реєстрації в Україні транспортних засобів подають відповідному контролюючому органу за місцем свого знаходження та за місцем реєстрації транспортного засобу розрахунок суми збору за такі транспортні засоби. До розрахунку обов'язково додаються копії реєстраційних документів, завірені відповідним уповноваженим державним органом України, який проводив таку реєстрацію.

Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, - відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами.

### 8.3. Неподаткові платежі в доходах бюджетів України

У доходах бюджетів виділяється група неподаткових надходжень. Відмінність між ними і податками дуже проста і виходить із їхнього функціонального призначення. Податки і початкові платежі із самого початку створюються як фіскальні інструменти формування доходів бюджету. Неподаткові ж платежі такого призначення не мають. У них може бути досить різноманітна роль, ніяк не пов'язана з бюджетом. Спрямування таких неподаткових платежів до бюджету визначаються одним фактором – бюджет є основним централізованим фондом держави, а ці платежі не мають цільового призначення. Наприклад, доходи від власності та підприємницької діяльності мають юридичний, а не фінансовий зміст. Для них немає особливого фонду, і тому вони надходять у бюджет.

*Неподаткові доходи* – це врегульовані правовими нормами обов'язкові та добровільні платежі до Державного та місцевого бюджетів, державних цільових фондів, позабюджетних фондів, які вносяться юридичними та фізичними особами, мають, як правило, цільовий, відплатний або компенсаційний характер і не залежать від доходу (прибутку) платника.

Неподаткові надходження порівняно з податковими становлять меншу частку грошових ресурсів у загальному обсязі доходів бюджетів усіх рівнів. Проте вони також мають суттєве значення в реалізації державою своїх функцій та обов'язків, оскільки є додатковим джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету та бюджетів самоврядування необхідними фінансовими ресурсами.

Неподаткові надходження містять усі безповоротні надходження, окрім доходів від продажу капіталу, усі надходження по штрафних і санкціях, окрім штрафів за порушення податкового законодавства, і всі добровільні, невідплатні поточні надходження з недержавних джерел.

Отже, зазначена категорія не містить доходів, отриманих державними органами від податків, офіційних трансфертів, позик, платежів у рахунок наданих у минулому державних кредитів, реалізації основного капіталу, запасів товарів, землі, нематеріальних активів.

Неподаткові доходи є частиною системи державних доходів, яка являє собою внутрішню єдність, що склалася на даний період часу всієї сукупності доходів, з одного боку, та її диференціацію на окремі групи і види – з іншого. Єдність і диференціація всієї сукупності

доходів зумовлюється єдністю економічного джерела утворення державних доходів – національного доходу, який створюється у сфері матеріального виробництва, і різноманітністю окремих видів доходів. Різноманітність видів державних доходів дозволяє класифікувати їх за багатьма критеріями, зокрема, за суб'єктами і об'єктами відносин, які виникають, бюджетним значенням, формами, методами і умовами залучення, територією стягнення коштів тощо.

На відміну від податків, неподаткові доходи можуть перераховуватися не тільки до бюджетів, а й до різноманітних державних цільових фондів і навіть на рахунки державних органів, установ (у визначеній пропорції), які надають чи вчиняють певні дії на користь платників. Зазначені платежі на відміну від податків мають, здебільшого, не односторонній, а двосторонній відплатний або компенсаційний характер (державне мито, штрафи за порушення законодавства, плата за використання водних ресурсів та ін.). Неподаткові доходи не залежать від доходу (прибутку) платника, не пов'язані з результатами його господарської діяльності – ця особливість властива податкам. При стягненні неподаткових доходів використовуються як обов'язкові (примусові) методи мобілізації фінансових ресурсів, так і добровільні методи, які нехарактерні для податків.

Значна кількість неподаткових доходів (державне мито, різноманітні збори, плати, штрафи тощо) сплачується одноразово при зверненні до держави (уповноважених нею органів) за вчиненням певної дії на користь платника, тоді як податки стягуються регулярно, періодично, у точно встановлені законодавцем строки. Платіжне зобов'язання суб'єкта неподаткового доходу виникає лише в момент звернення до державного органу чи установи і припиняється в момент сплати. Після сплати митного платежу для держави виникає обов'язок виконати ту дію, за вчинення якої одержують плату. Відмова від його виконання дає привід для оскарження бездіяльності державних органів. Обов'язок сплати неподаткового доходу – обов'язок одиничний, який минає, непостійний, нетривалий і далеко не загальний. Значно складніші ті правові відносини, які виникають між державою, з одного боку, і платниками податків – з іншого. Обов'язок сплати податку (за рідкими винятками) не є обов'язком одномоментним, таким, що припиняється, не повторюється періодично, а є обов'язком, який триває залежно від того, чи продовжує існувати той об'єкт оподаткування, що встановлений законом. Податковий обов'язок триває, періодично

відновлюючись, доки існує той факт (об'єкт оподаткування), який служить підставою для стягнення податку згідно із законом. Податковий обов'язок не є наслідком звернення до держави чи її органів за якою-небудь послугою. Він діє завдяки закону і його вимогам, зверненим до платників, які, за визначеними в законі ознаками, визнаються такими, що підлягають оподаткуванню. За сплатою податку не настає вчинення будь-якої дії з боку держави в інтересах того, хто заплатив податок.

Платниками неподаткових доходів можуть виступати як підприємства та організації, так і окремі громадяни. Причому, якщо до сплати податків залучаються всі підприємства, організації, громадяни (за винятком тих, які користуються пільгами), то питання про коло платників неподаткових доходів вирішується інакше. Їх сплачують не всі підприємства, організації, громадяни, а лише ті, які одержують для користування деякі види державного майна, звертаються до державних органів за вчиненням певних дій та ін. Поряд із суб'єктами підприємницької діяльності до сплати деяких видів неподаткових доходів можуть залучатися і державні неприбуткові установи (школи, лікарні тощо). Підприємства і громадяни стають платниками неподаткових доходів у більшості випадків у зв'язку зі своїм волевиявленням, звертаючись до відповідних державних органів за вчиненням певних дій, за одержанням деяких видів державного майна, купуючи білети грошово-речової лотереї, та ін. Проте у деяких випадках вони повинні вчиняти такі дії в обов'язковому порядку, наприклад, громадяни – прописку паспорта. Правовою підставою для стягнення податку, навпаки, не є звернення будь-якої особи до державної установи чи посадової особи, що породжує певну дію з їхнього боку. Податок стягується з цієї особи незалежно від її волевиявлення, тому що держава визнає за необхідне вимагати від неї пожертви на користь держави для покриття державних видатків та у зв'язку з тим, що ця особа володіє певним майном, одержує доходи.

Одним із обов'язкових суб'єктів податкових правовідносин є фінансовий орган, який представляє інтереси держави в цілому. Стягуючи ж неподаткові доходи досить часто від імені держави виступає не спеціалізований фінансовий орган, а інші органи, установи, організації, основним предметом діяльності яких є не стягнення платежів, а інше (наприклад, головне завдання суду – здійснення правосуддя).



Підсумовуючи викладене, можна виділити на відміну від податків такі основні ознаки (рисни) неподаткових доходів:

- надходять як у бюджети (Державний і місцеві), так і у державні цільові фонди, а також на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників;
- мають здебільшого цільовий характер;
- як правило, мають відплатний або компенсаційний характер;
- не залежать від доходу (прибутку) платника;
- методи мобілізації як обов'язкові, так і добровільні;
- нерегулярність, непостійність сплати;
- коло платників вузче;
- фактом виникнення правовідносин щодо сплати платежу може служити волевиявлення платника;
- стороною у правовідносинах з приводу сплати платежу може виступати неспеціалізований фінансовий орган.

Зазначені риси неподаткових доходів мають загальний характер і можуть бути застосовані до всієї сукупності цих доходів загалом. Якщо взяти конкретний вид неподаткового доходу чи їхню групу, то деякі з цих ознак не будуть їх стосуватися. Як уже зазначалося, це пов'язане з тим, що ці доходи відзначаються великою різноманітністю і відрізняються за методами і формами стягнення, джерелами, суб'єктами платежів та іншими підставами.

До складу неподаткових платежів входять:

I. Доходи від власності та підприємницької діяльності. Вони забезпечуються частиною чистого прибутку (доходу) державних або комунальних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету, та дивідендів (доходу), що нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна або комунальна власність. Сюди також включаються надходження від погашення заборгованості із сплати дивідендів, підприємств електроенергетичної галузі, що сплачується до державного бюджету відповідно до законодавства, в тому числі із сплати реструктуризованої або розстроченої (відстроченої) заборгованості, а також надходження із сплати такими підприємствами дивідендів, нарахованих за результатами діяльності; надходження від сплати дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки, паї) за результатами фінансово-господарської діяльності публічного акціонерного товариства "Національна акціонерна компанія "Нафтогаз України", а також заборгованість цього

підприємства за минулі періоди із сплати частини чистого прибутку (доходу).

В якості доходів від власності та підприємницької діяльності зараховуються до бюджету кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України", відрахування коштів, отриманих від проведення державних лотерей в Україні, плата за розміщення тимчасово вільних коштів державного та місцевих бюджетів; платежі, пов'язані з перебуванням Чорноморського флоту Російської Федерації на території України, відповідно до укладеної міжурядової угоди, платежі, пов'язані з виконанням Угоди між Урядом України і Урядом Російської Федерації про участь Російської Федерації в розвитку соціально-економічної сфери міста Севастополя та інших населених пунктів, в яких дислокуються військові формування Чорноморського флоту Російської Федерації на території України. Також зараховуються суми, стягнені з винних осіб, за шкоду, заподіяну державі, підприємству, установі, організації, перерахування підприємцями частки вартості виготовленої нестандартної продукції з дозволу на тимчасове відхилення від вимог відповідних стандартів щодо якості продукції, виданого Державним комітетом України по стандартизації, метрології і сертифікації, суми, стягнені з винних осіб за порушення правил пожежної безпеки, штрафні санкції за порушення законодавства про патентування, за порушення норм регулювання обігу готівки та про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, пеня за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за невиконання зобов'язань та штрафні санкції за порушення вимог валютного законодавства, адміністративні штрафи та інші санкції, штрафні санкції за порушення законодавства з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів, адміністративні штрафи у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху.

Надходження податків і зборів (обов'язкових платежів), які справлялися до 1 січня 2011 року, але не визначені Податковим кодексом (крім податків та зборів, які надходили до місцевих бюджетів), включаючи розстрочені та відстрочені суми грошових зобов'язань, суми податкового боргу з урахуванням штрафних санкцій та пені, що обліковувались станом на 31 грудня 2010 року та сум донарахованих за актами перевірок, надходження коштів від

сплати інвалідами часткової вартості автомобілів та коштів від реалізації автомобілів, повернутих інвалідами, кошти від використання (реалізації) частини виробленої продукції, що залишається у власності держави відповідно до угод про розподіл продукції, та/або кошти у вигляді грошового еквівалента такої державної частини продукції, надходження коштів від відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва також є структурними елементами доходів від власності та підприємницької діяльності.

II. Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності. До них відносять доходи бюджету в вигляді:

- плати за надання адміністративних послуг, до якої включається плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів Автономної Республіки Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади; реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності; плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового, коньячного та плодового; на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами; на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення, та ліцензій провайдера програмної послуги; на користування радіочастотним ресурсом України; плата за ліцензії, видані Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики; плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій та видачу копій і дублікатів таких ліцензій; плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності; збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів, які стосуються прав автора на твір, та плата за

- одержання контрольних марок; плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України або транзиту через територію України наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів; збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів; плата за виділення номерного ресурсу; за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання (реєстраційний збір); за оформлення посвідчення закордонного українця; за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців); за надання інших адміністративних послуг;
- плати за утримання дітей у школах-інтернатах;
  - судового збору;
  - надходжень від оплати витрат з інформаційно-технічного забезпечення розгляду справ у судах;
  - коштів, отриманих за вчинення консульських дій;
  - виконавчого збору;
  - надходжень від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом, майном бюджетних установ та іншим державним майном і майном, що перебуває в комунальній власності; надходжень платежів за надані орендареві грошові кошти та цінні папери на умовах кредиту;
  - державного мита, що сплачується за місцем розгляду та оформлення документів, у тому числі за оформлення документів на спадщину і дарування; за дії, пов'язані з одержанням патентів на об'єкти права інтелектуальної власності, підтриманням їх чинності та передаванням прав їхніми власниками; пов'язане з видачею та оформленням закордонних паспортів (посвідок) та паспортів громадян України; за державну реєстрацію права власності на нерухоме майно; за державну реєстрацію іншого речового права на нерухоме майно, обтяження права на нерухоме майно; за інші дії; надходжень сум реструктурованої заборгованості зі сплати державного мита;
  - єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;
  - плати за надані в оренду ставки, що знаходяться в басейнах річок загальнодержавного значення;
  - плати за надані в оренду водні об'єкти місцевого значення;

- портового (адміністративного) збору;
- інших адміністративних зборів та платежів, до яких віднесені: плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні; плата за виконання митних формальностей органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них.

*Державне мито* є платою, яка стягується за здійснення юридичних дій уповноваженими на це компетентними органами в інтересах юридичних та фізичних осіб, видачу їм відповідних документів, які мають правове значення.

Стягується з метою покриття витрат, які виникають у зв'язку з вчиненням цих юридично значимих дій.

Головна особливість державного мита – індивідуальна відплатність.

Платниками державного мита на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами.

Державне мито справляється:

- за вчинення нотаріальних дій;
- за державну реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу відповідних свідоцтв;
- за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів;
- за видачу нового зразка паспорта громадянина України (крім обміну нині діючого паспорта на паспорт нового зразка);
- за прописку громадян або реєстрацію місця проживання;
- за видачу дозволів на право полювання та рибальства;
- за операції з емісії цінних паперів;
- за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах;
- за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна;
- за видачу охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності;

- за державну реєстрацію права власності на нерухоме майно;
- за державну реєстрацію іншого речового права на нерухоме майно.

Ставки державного мита встановлюються тверді (у прив'язці до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, а для іноземців – у доларах США) або у відсотках (від суми договору, грошової оцінки, застави, суми емісії тощо).

Від сплати державного мита звільняються:

- громадяни - за реєстрацію народження фізичної особи та її походження, смерті;
- громадяни - за посвідчення їхніх заповітів і договорів дарування майна на користь держави або державних підприємств, установ і організацій;
- громадяни - за видачу їм свідоцтв про право на спадщину (на майно осіб, які загинули при захисті України, у зв'язку з виконанням інших державних чи громадських обов'язків; на майно осіб, реабілітованих у встановленому порядку; на жилі будинки в сільській місцевості за умов постійного мешкання; на вклади в установах Ощадбанку та в інших випадках);
- неповнолітні і військовослужбовці - за видачу їм вперше паспорта громадянина України та неповнолітні - за видачу їм свідоцтва про право на спадщину;
- громадяни, що є постраждалими внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- державні виконавчі органи;
- інші.

Місцеві Ради народних депутатів мають право встановлювати додаткові пільги для окремих платників щодо сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної бюджетної політики - щодо державного мита, яке зараховується до державного бюджету України.

Державне мито сплачується за місцем розгляду та оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування.

Сплата державного мита при поданні позовних заяв характеризувалася певною несхожістю з усіма іншими випадками сплати цього платежу. Справа в тому, що в цьому випадку обов'язок зі сплати державного мита може розподілятися між декількома учасниками процесу. Це відбувається за умови подання позову разом

кількома позивачами до одного чи кількох відповідачів. При цьому державне мито обчислюється, виходячи із загальної суми позову, і сплачується позивачами пропорційно частці поданих кожним вимог. Крім того, виходячи із загальної суми позову, державне мито справлялося також у таких випадках: поданні позову одним позивачем до кількох відповідачів; об'єднанні суддею в одне провадження кількох однорідних справ. Зазначимо, що механізм розподілу суми державного мита між декількома суб'єктами є унікальним та притаманний тільки судовому збору, що зараз сплачується в аналогічних випадках замість державного мита.

Судовий збір як окремий платіж був установлений на території незалежної України тільки в 2011 р. Справляння судового збору в Україні регулюється Законом України “Про судовий збір” [42]. Цей Закон визначає правові засади справляння судового збору, платників, об'єкти та розміри ставок судового збору, порядок сплати, звільнення від сплати та повернення судового збору. Раніше це питання було врегульовано Декретом Кабінету Міністрів України “Про державне мито” [26].

III. Інші неподаткові надходження. До них відносять наступні платежі.

Кошти від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду, за матеріалами митних органів та правоохоронних й інших уповноважених органів; надходження конфіскованої національної та іноземної валюти за матеріалами митних органів, правоохоронних й інших уповноважених органів.

Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності.

Кошти від реалізації надлишкової космічної техніки військового та подвійного призначення.

Кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, нерухомого військового майна Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів та інших державних органів.

Інші надходження, серед них: відрахування від суми коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та/або алкогольних напоїв у межах України; надходження коштів з рахунків виборчих фондів; нез'ясовані надходження; надходження від збору за проведення гастрольних заходів; надходження до Державного спеціалізованого

фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях; інші надходження до фондів охорони навколишнього природного середовища; плата за подання скарги до органу оскарження відповідно до статті 18 Закону України "Про здійснення державних закупівель"; кошти, отримані від надання учасниками процедури закупівель забезпечення їх пропозиції конкурсних торгів, які не підлягають поверненню цим учасникам, у випадках, передбачених Законом України "Про здійснення державних закупівель"; грошові стягнення за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності; кошти за шкоду, що заподіяна на земельних ділянках державної та комунальної власності, які не надані у користування та не передані у власність, внаслідок їх самовільного зайняття, використання не за цільовим призначенням, зняття ґрунтового покриву (родючого шару ґрунту) без спеціального дозволу; відшкодування збитків за погіршення якості ґрунтового покриву тощо та за неодержання доходів у зв'язку з тимчасовим невикористанням земельних ділянок; кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого статтею 17 Кіотського протоколу до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату, в тому числі курсова різниця від їх конвертації; кошти, отримані відповідно до статті 8 Закону України "Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки" (включаючи надходження заборгованості минулих років за цими коштами), та дохід від розміщення цих коштів у цінні папери відповідно до статті 9 цього ж Закону України; кошти від реалізації продуктів утилізації твердого ракетного палива.

Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій. До їх складу зараховується плата за надання державних гарантій та кредитів (позик), залучених державою; плата за користування кредитами (позиками), залученими державою; відсотки за користування державним пільговим кредитом, наданим індивідуальним сільським забудовникам; відсотки за користування пільговим довгостроковим державним кредитом, наданим молодим сім'ям та одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла; курсові різниці; відсотки за користування позиками, які надавалися з місцевих бюджетів; плата за гарантії, надані Верховною Радою Автономної Республіки Крим та



міськими радами; плата за користування кредитом з державного бюджету; відсотки за користування довгостроковим кредитом, що надається з місцевих бюджетів молодим сім'ям та самотнім молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла; плата за користування суб'єктами малого підприємництва мікрокредитами з державного бюджету.

Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження, що сплачується експлуатуючими організаціями при реалізації електричної енергії, підприємствами з видобування і переробки уранових руд, експлуатуючими організаціями за зберігання відпрацьованого ядерного палива.

Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (збір з операцій купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню, збір з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, збір під час набуття права власності на легкові автомобілі, збір з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна, збір з користування та надання послуг стільникового рухомого зв'язку).

Концесійні платежі щодо об'єктів комунальної та державної власності.

Надходження коштів пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту.

IV. Власні надходження бюджетних установ. До цієї групи відносять:

Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством від основної та додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право

## Питання для обговорення та самоконтролю

1. В чому полягає сутність місцевих податків і зборів?
2. Які місцеві податки і збори зобов'язані встановлювати місцеві ради?
3. Хто є платником податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
4. Що є базою оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів?
5. В яких межах встановлені ставки збору за провадження торговельної діяльності?
6. В чому полягає сутність збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
7. Що виділяють в якості об'єктів оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу?
8. Які пільги встановлені зі сплати збору за першу реєстрацію транспортного засобу?
9. До якого бюджету сплачується збір за першу реєстрацію транспортного засобу?
10. Який розмір ставок збору за першу реєстрацію транспортного засобу передбачено для літаків та вертольотів?
11. В чому полягає сутність неподаткових доходів?
12. В чому полягає різниця між неподатковими та податковими надходженнями?
13. Який склад неподаткових платежів?
14. Хто звільняється від сплати державного мита?
15. З якою метою стягується державне мито до бюджету?

## Тести

*1. Визначте податки та збори, що не відносяться до складу місцевих:*

- а) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- б) єдиний податок;
- в) комунальний податок;
- г) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- д) туристичний збір

2. *Об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є:*

- а) об'єкт житлової нерухомості;
- б) об'єкт нежитлової нерухомості;
- в) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості;
- г) об'єкти житлової, нежитлової нерухомості та транспортні засоби

3. *Ставка збору за місяця для паркування транспортних засобів та порядок сплати до бюджету встановлюються:*

- а) державною владою;
- б) положеннями Податкового кодексу України;
- в) відповідною сільською, селищною або міською радою;
- г) обласними та районними радами

4. *Строки сплати збору за провадження торговельної діяльності встановлюються:*

- а) обласними та районними радами.
- б) державною владою;
- в) положеннями Податкового кодексу України;
- г) відповідною сільською, селищною або міською радою

5. *Базою справляння туристичного збору є:*

- а) вартість усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість;
- б) вартість усього перших десяти діб проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість;
- в) вартість усього періоду проживання (ночівлі) з урахуванням податку на додану вартість;
- г) вартість усього перших десяти діб проживання (ночівлі) з урахуванням податку на додану вартість

6. *Збір за першу реєстрацію транспортного засобу – це:*

- а) загальнодержавний збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
- б) місцевий збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
- в) загальнодержавний збір, який справляється при ввезенні в Україну транспортних засобів;

г) місцевий збір, який справляється при ввезенні в Україну транспортних засобів

*7. Платниками збору за першу реєстрацію транспортного засобу є:*

- а) юридичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
- б) фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів;
- в) юридичні особи, які ввозять в Україну транспортні засоби;
- г) фізичні особи, які ввозять в Україну транспортні засоби;
- д) фізичні та юридичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів

*8. База оподаткування збором за першу реєстрацію транспортного засобу визначається для мотоциклів:*

- а) за об'ємом циліндрів двигуна в куб. сантиметрах;
- б) за потужністю двигуна в кВт;
- в) за довжиною корпусу в сантиметрах;
- г) за максимальною масою навантаження

*9. Ставки збору за першу реєстрацію транспортного засобу застосовуються з коефіцієнтом 2:*

- а) для нових транспортних засобів;
- б) для транспортних засобів, які використовувалися до 8 років;
- в) для транспортних засобів, які використовувалися понад 8 років;
- г) для легкових автомобілів, обладнаних електродвигуном

*10. Сума збору за першу реєстрацію транспортного засобу обчислюється:*

- а) щодо кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та відповідного коефіцієнта;
- б) щодо групи аналогічних транспортних засобів як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору та відповідного коефіцієнта, індексу інфляції;
- в) щодо кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування, ставки збору, відповідного коефіцієнта та індексу інфляції;
- г) щодо кожного транспортного засобу як добуток відповідної бази оподаткування та ставки збору

*11. Ставки державного мита встановлюються:*

- а) тверді або у відсотках;
- б) тверді;
- в) у відсотках

*12. Справляння судового збору в Україні регулюється:*

- а) Законом України “Про судовий збір”;
- б) Декретом Кабінету Міністрів України “Про державне мито”;
- в) Податковим кодексом України;
- г) Цивільним кодексом України

*13. Неподаткові платежі надходять:*

- а) у бюджети (Державний і місцеві), у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників;
- б) у бюджети (Державний і місцеві), у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій та комунальних підприємств, які вчиняють певні дії на користь платників;
- в) у Державний бюджет, у державні цільові фонди, на рахунки державних організацій та установ, які вчиняють певні дії на користь платників;
- г) у місцеві бюджети, у державні та місцеві цільові фонди, на рахунки державних організацій, які вчиняють певні дії на користь платників

*14. До складу неподаткових платежів входять:*

- а) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- б) доходи від ринкової економіки;
- в) прибутки приватних підприємств;
- г) збір за першу реєстрацію транспортного засобу

*15. Державне мито справляється:*

- а) за вчинення нотаріальних дій;
- б) за державну реєстрацію актів цивільного стану, а також видачу відповідних свідоцтв;
- в) за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів;
- г) за видачу нового зразка паспорта громадянина України;
- д) за прописку громадян або реєстрацію місця проживання

## Розділ 9. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ

*Основні терміни і поняття:* спеціальні податкові режими, спрощена система оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок

### 9.1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності

*Спеціальний податковий режим* - це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. Одним із таких режимів у відповідності з Податковим кодексом України є спрощена система оподаткування.

*Спрощена система оподаткування, обліку та звітності* – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Вона може бути обрана юридичною особою чи фізичною особою - підприємцем, якщо така особа відповідає встановленим вимогам.

Спрощена система оподаткування вперше була введена Указом Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва” у 1998 році і до 2011 року регулювалася цим документом [141]. Надалі були внесені зміни до Податкового кодексу в частині глави 1 розділу XIV, і з 1 січня 2012 року вступила в дію оновлена спрощена система оподаткування, обліку і звітності [117, глава 1]. Хоча й після цього до неї вносилися зміни, а саме стосовно кількості груп і особливостей оподаткування за ними.

Спеціальний податковий режим у вигляді спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності передбачено в податковій системі України для зниження податкового навантаження та стимулювання малого підприємництва. Спрощена система оподаткування передбачає лише один вид податку – єдиний податок, який сплачується в місцевий бюджет. Крім того, платники єдиного податку сплачують ще й єдиний соціальний внесок, що зараховується на рахунки органів Пенсійного фонду України.

Податковим законодавством України передбачено обмеження для переходу на спеціальний податковий режим, які встановлені

щодо видів діяльності, кількості найманих працівників та доходів суб'єктів малого бізнесу. Суб'єкт малого підприємництва, який відповідає встановленим критеріям, може самостійно приймати рішення щодо переходу на такий спеціальний режим.

Як юридичні особи, так і фізичні особи-підприємці мають право обрати для себе найбільш економічно вигідний механізм сплати податків. Порівняння витрат робочого часу та фінансових витрат, пов'язаних з виконанням обов'язкових податкових процедур на підприємствах України, що застосовують різні податкові режими, показало, що найбільші витрати мають підприємства, які сплачують податки за загальною системою оподаткування, а підприємства, які перейшли на спеціальний податковий режим зі сплатою єдиного податку, мають найменші витрати часу та фінансових ресурсів.

У відповідності до Податкового кодексу України суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку [117, ст. 291]:

1) перша група - фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150000 гривень;

2) друга група - фізичні особи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

- обсяг доходу не перевищує 1000000 гривень;

3) третя група - фізичні особи-підприємці, які 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 20 осіб;

- обсяг доходу не перевищує 3000000 гривень;

4) четверта група - юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб;

- обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;

5) п'ята група - фізичні особи-підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена;

- обсяг доходу не перевищує 20000000 гривень;

6) шоста група - юридичні особи-суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20000000 гривень.

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку - фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Існують обмеження щодо видів діяльності, займаючись якими платники не можуть бути «єдинниками»:

❖ суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор;

2) обмін іноземної валюти;

3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів;

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення;

5) видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;

6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами;

7) діяльність з управління підприємствами;

8) діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);

9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;



10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

❖ фізичні особи - підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту;

❖ фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

❖ 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;

❖ суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) платниками єдиного податку повинні здійснювати виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

У відповідності до Податкового кодексу під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку, розуміються такі види послуг:

✓ виготовлення за індивідуальним замовленням: взуття, швейних виробів, головних уборів, спіднього одягу, текстильних виробів та текстильної галантереї, в'язання трикотажних виробів, виробів із шкіри та хутра, шкіряних галантерейних та дорожніх виробів, килимів та килимових виробів, меблів, теслярських та столярних виробів, металовиробів, ювелірних виробів, вичинка хутрових шкур, очищенням та прибиранням приміщень;

✓ послуги з ремонту: трикотажних виробів, взуття, одягу та побутових текстильних виробів, шкіряних галантерейних та дорожніх виробів, килимів та килимових виробів, меблів, годинників,

велосипедів, радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури й електропобутової техніки та інших побутових приладів, інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів, ювелірних виробів;

✓ технічне обслуговування та ремонт: автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням, музичних інструментів;

✓ прокат речей особистого користування та побутових товарів;

✓ послуги з: виконання фоторобіт; оброблення плівок; прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів; чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів;

✓ послуги: перукарень, ритуальні, пов'язані з сільським та лісовим господарством, домашньої прислуги.

Доходом платника єдиного податку є:

1) для фізичної особи - підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою 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 формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

У випадку продажу основних засобів юридичними особами - платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

До суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

У платників єдиного податку третьої та п'ятої групи (які є платником податку на додану вартість) і платника єдиного податку четвертої та шостої груп, до суми доходу за звітний період включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Платники єдиного податку четвертої та шостої груп до суми доходу за звітний період включають вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

Якщо платником надаються послуги чи виконуються роботи за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами, то доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Дохід, який виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

Для платників єдиного податку датою отримання доходу є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Датою отримання доходу для платника єдиного податку третьої та п'ятої групи, який є платником податку на додану вартість, та платника єдиного податку четвертої та шостої груп є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

У платників єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу також є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

Якщо платники єдиного податку здійснюють торгівлю товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання (без реєстраторів розрахункових операцій) - датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів грошової виручки. У разі торгівлі товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників грошових знаків, датою отримання доходу вважається дата їх продажу.

Суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку, - доходом не являються.

Крім того до складу доходу платника єдиного податку не включаються:

- ✓ суми податку на додану вартість;
- ✓ суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- ✓ суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- ✓ суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- ✓ суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) - платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- ✓ суми коштів, які надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи - підприємця;
- ✓ суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених у період сплати інших податків і зборів;
- ✓ суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- ✓ суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;
- ✓ дивіденди, отримані платником єдиного податку - юридичною особою від інших платників податків.

Платники єдиного податку сплачують його за ставками, які встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб - підприємців, які

здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

1) для першої групи платників єдиного податку - у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

2) для другої групи платників єдиного податку - у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку встановлюється у розмірі:

Для третьої і четвертої груп платників єдиного податку:

1) 3 відсотки доходу - у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом України;

2) 5 відсотків доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для п'ятої і шостої груп платників єдиного податку:

1) 5 відсотків доходу - у разі сплати податку на додану вартість;

2) 7 відсотків доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку першої - третьої і п'ятої груп ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 15 відсотків: до суми перевищення обсягу доходу, визначеного для 1,2,3 і 5 груп; до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи; до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків; до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Ставки єдиного податку для платників четвертої та шостої груп встановлюються у подвійному розмірі ставок, якщо відбувається перевищення обсягу доходу, визначеного для 4 і 6 груп; застосовується інший спосіб розрахунків ніж зазначений законодавчо а також у разі отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Платники єдиного податку першої і другої груп, які здійснюють кілька видів господарської діяльності або здійснюють господарська діяльність на територіях більш як однієї сільської, селищної або міської ради - застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку.

Якщо платники єдиного податку однієї з груп (1, 2, 3) у календарному кварталі перевищили обсяг доходу, то з наступного календарного кварталу вони (за заявою) зобов'язані перейти на застосування ставки єдиного податку за іншими групами (якщо відповідають критеріям) або відмовитися від застосування такого

спеціального режиму. Крім того до суми перевищення вони зобов'язані застосовувати ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків. Заяву повинні подати не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено таке перевищення.

Платники єдиного податку четвертої та шостої груп, які перевищили у податковому періоді обсяг доходу, до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у подвійному розмірі, а платники єдиного податку п'ятої групи, до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків (і зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів).

Ставка єдиного податку, визначена для третьої і четвертої груп у розмірі 3 відсотки, а для п'ятої і шостої групи у розмірі 5 відсотків, може бути обрана:

- суб'єктом господарювання, який зареєстрований платником податку на додану вартість відповідно, у разі переходу ним на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу;
- платником єдиного податку третьої або четвертої групи, який обрав ставку єдиного податку в розмірі 5 відсотків, або платником єдиного податку п'ятої або шостої групи, який обрав ставку єдиного податку в розмірі 7 відсотків, у разі добровільної зміни ставки єдиного податку шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися нова ставка та реєстрації такого платника єдиного податку платником податку на додану вартість;
- суб'єктом господарювання, який не зареєстрований платником податку на додану вартість, у разі його переходу на спрощену систему оподаткування або зміни групи платників єдиного податку шляхом реєстрації платником податку на додану вартість і подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено таку реєстрацію;
- у разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку за ставкою у розмірі 5 відсотків (для платників єдиного податку третьої або четвертої групи) або в розмірі 7 відсотків (для

платників єдиного податку п'ятої або шостої групи) або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування.

Для платників єдиного податку встановлюються наступні податкові періоди (починається з першого числа першого місяця податкового періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового періоду):

- для першої та другої групи - календарний рік.
- для третьої-шостої групи - календарний квартал.

Сплата єдиного податку платниками першої і другої груп здійснюється шляхом авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Платники єдиного податку третьої - шостої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Якщо платники єдиного податку першої і другої груп, не використовують працю найманих осіб, вони звільняються від сплати єдиного податку 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.

Єдиний податок, нарахований за перевищення обсягу доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Особливістю цього податку є й те, що платники єдиного податку першої і другої групи та платники єдиного податку третьої та п'ятої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів, а платники єдиного податку третьої та п'ятої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, що встановлені центральним податковим органом. Крім того, платники по четвертій та шостій групах використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат, а першої - третьої груп не застосовують реєстратори розрахункових операцій.

Перевагою єдиного податку є його сплата в рахунок таких податків і зборів (що в свою чергу зменшує час на ведення обліку і звітності та вірогідність допущення помилок і отримання штрафних санкцій):

- податку на прибуток підприємств;

- податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку 3 %, або 5 %;
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

У випадку ввезення платником єдиного податку товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються ним на загальних підставах. Крім того, платник єдиного податку виконує функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Для того, щоб скористатися можливістю оподаткування за єдиним податком, платник, який відповідає встановленим критеріям, повинен подати заяву до контролюючого органу. Він може це зробити особисто або через уповноважену особу, надіслати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення за допомогою засобів електронного зв'язку в електронній формі, надавши державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця.

Зареєстровані в установленому порядку фізичні особи - підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася така реєстрація. Зареєстровані суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного



податку, встановленої для третьої - шостої груп, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Таке право надається йому один раз протягом календарного року. До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік.

У разі виникнення бажання відмовитися 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 про таку відмову.

Існують випадки, при яких платники єдиного податку зобов'язані в установлені строки перейти на сплату інших податків і зборів:

1) у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої - третьої груп та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

2) у разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, платниками єдиного податку першої - третьої груп, які використали право на застосування інших ставок, встановлених для п'ятої групи, - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

3) у разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, платниками єдиного податку четвертої групи, які використали право на застосування іншої ставки, встановленої для шостої групи, - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

4) у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку п'ятої і шостої груп - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

5) у разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків;

б) у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;

7) у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення;

8) у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку, - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності;

9) у разі наявності податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів - в останній день другого із двох послідовних кварталів.

Суб'єкт господарювання реєструється як платник єдиного податку шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку. Цей реєстр веде центральний податковий орган. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку, цей орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування (отримання цим органом від державного реєстратора електронної копії заяви) зареєструвати таку особу платником єдиного податку. Якщо ж є підстави для відмови у реєстрації, то протягом двох робочих днів орган зобов'язаний надати письмову вмотивовану відмову.

Підставами для відмови можуть бути: невідповідність такого суб'єкта встановленим вимогам; наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється у результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації; недотримання суб'єктом встановлених вимог.

До реєстру платників єдиного податку вносяться відомості про платника єдиного податку: найменування суб'єкта господарювання, код згідно з ЄДРПОУ або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта; податкова адреса суб'єкта

господарювання; місце провадження господарської діяльності; обрані фізичною особою - підприємцем першої та другої груп види господарської діяльності; ставка єдиного податку та група платника податку; дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування; дата реєстрації; види господарської діяльності першої та другої груп; дата анулювання реєстрації.

У разі зміни відомостей платника до реєстру платників єдиного податку в день подання платником відповідної заяви повинні бути внесені зміни.

Реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у випадках: подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, - в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву; припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем - в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення та ін..

Дані з реєстру платників єдиного податку щоденно оприлюднюються для безоплатного та вільного доступу на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті податкових органів. Ці заходи приймаються з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією.

Загалом спрощена система оподаткування, як і будь яка інша, має ряд переваг і недоліків у порівнянні із загальною системою оподаткування.

Серед *переваг* варто зазначити:

- наявність глибокої диференціації ставок єдиного податку;
- спрощене ведення поточного бухгалтерського обліку доходів і витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, адже бухгалтерський облік у повній формі є вкрай витратним та недоцільним, а у деяких видах діяльності - взагалі неможливим;
- замість різноманітних форм податкової звітності за податками та зборами, які заміщуються єдиним податком, заповнюється одна

форма звітності – розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, що подається до податкового органу раз на квартал;

- суми єдиного податку повністю сплачуються до місцевого бюджету, що зумовлює до більш тісної і якісної співпраці між місцевими законодавцями і підприємцями, а також це являється фіскальним стимулом для зацікавленості місцевих органів влади в розвитку малого бізнесу;

- підприємці мають можливість співпрацювати з юридичними особами та “враховуватися” до витрат;

- надається право вибору сплати ПДВ.

Щодо *негативних аспектів* єдиного податку:

- існує обмеження обсягів виручки суб'єктів малого бізнесу, які дають право використовувати спрощену систему оподаткування;

- обсяги виручки встановлені з прив'язкою до мінімальної заробітної плати, а не до курсу євро;

- для фізичних осіб-підприємців обмежено види діяльності, якими їм можна займатись;

- єдиний податок залишився “не єдиним”, оскільки і надалі продовжується окрема сплата внесків по єдиному соціальному страхуванню до Пенсійного фонду у порядку, визначеному Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” [36]. Єдиний соціальний внесок нараховується у розмірі, що є не меншим, ніж мінімальний страховий внесок на одну особу. Крім того платник податку повинен сплачувати соціальний внесок ще й за найманих працівників. А складання і подання додаткових звітів ускладнює ведення обліку.

## **9.2. Фіксований сільськогосподарський податок**

Маючи на меті підвищення якості та рівня життя населення, зростання ВВП країни, держава намагається підтримувати та розвивати ті сфери діяльності, які забезпечують це зростання, або сприяють йому. Підприємства сільськогосподарської галузі з низькою прибутковістю, недостатністю обігових коштів потребують певних заходів симулювання, серед яких особливе місце посідає стимулювання через важелі податкової системи.

Одним із методів зупинення спаду, здійснення підтримки, стабілізації сільськогосподарського виробника, забезпечення продовольчої безпеки держави, нарощування агропромислового виробництва є функціонування з 1998 р. такої альтернативної системи оподаткування як фіксований сільськогосподарський податок. Його було введено Законом України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 р. № 320-XI в порядку експерименту у трьох регіонах України: Старобешівському районі Донецької області, Глобинському районі Полтавської області й Ужгородському районі Закарпатської області. Позитивні результати такого експерименту спонукали до поширення його дії на всій території України, починаючи з 1 січня 1999 р. Законом визначалися основні критерії для переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Спочатку було передбачено його застосування до 1.01.2004 р., потім його чинність була продовжена до 31.12.2009 р., а з 1 січня 2010 р. його дію продовжено вже без граничних термінів.

Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) – це податок, який не змінюється протягом визначеного терміну і справляється з одиниці земельної площі.

З січня 2011 р. оподаткування за фіксованим сільськогосподарським податком регулюється Податковим кодексом України (глава 2 розділу XIV «Спеціальні податкові режими») [117].

Особливостями фіксованого сільськогосподарського податку є те, що ставка податку визначається незалежно від обсягів доходу платника, а податкові зобов'язання не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та 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.

У відповідності до Податкового кодексу платниками фіксованого сільськогосподарського податку (з урахуванням обмежень) можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на: усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються; кожен окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу; особу, утворену шляхом перетворення.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом злиття або приєднання, можуть бути платниками податку в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом перетворення платника податку, можуть бути платниками податку в рік перетворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків, а ті що утворені шляхом поділу або виділення - з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Не може бути зареєстрований як платник податку:

- суб'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

- суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва та реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- суб'єкт господарювання, який на день подання документів для набуття статусу платника податку має податковий борг (недоїмку), за винятком безнадійного податкового боргу (недоїмки),

який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Фіксований сільськогосподарський податок - це податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативної оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів. Він є загальнодержавним податком, тобто обов'язковими до сплати на усій території України.

Сільськогосподарський товаровиробник - юридична особа, незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням чи виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання..

Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена за станом на 1 липня 1995 року, для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) - нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, проведена за станом на 1 липня 1995 року. Грошова оцінка земельних ділянок визначається на рентній основі. Причому, залежно від призначення та порядку проведення, грошова оцінка земельних ділянок може бути нормативною й експертною. Нормативна грошова оцінка використовується для цілей оподаткування, тоді як експертна - при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок.

Інформаційною базою для нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення є матеріали державного земельного кадастру (кількісна і якісна характеристика земель, бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель), матеріали внутрігосподарського землевпорядкування.

Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення провадиться окремо по орних землях, землях під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами за рентним доходом, який формується залежно від якості, місцерозташування та економічної оцінки земель.

Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських

товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) - 0,15;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,09;

в) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,09;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,03;

г) для земель водного фонду - 0,45;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 1,0.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Ставки фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь диференціюються залежно від:

- категорії (типу) земель (за багаторічні насадження ставки є нижчими);
- розташування земель (для гірських зон та поліських територій ставки є нижчими);
- спеціалізації товаровиробника (тепличні комбінати сплачуватимуть податок за підвищеними ставками).

Ставки встановлені у відсотках від їх грошової оцінки, тобто є адвалерними, що не передбачає необхідності їх перегляду (уточнюватися повинна податкова база).

Стосовно співвідношення ставок ФСП із ставками земельного податку, то номінально перші є у 1,5 рази вищими, водночас реально, враховуючи індексацію бази земельного податку, ставки ФСП є більше ніж вдвічі нижчими ставок земельного податку за відповідні площі угідь.



Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік, який починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року. Тобто це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік.

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у I кварталі - 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі - 50 %; у IV кварталі – 30 % та дозволяє враховувати сезонність, що є дуже важливим фактором в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств і надає можливість використовувати грошові кошти з більшою продуктивністю.

Якщо протягом податкового (звітного) періоду у платника податку змінилася площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування, такий платник зобов'язаний: уточнити суму податкових зобов'язань з податку на період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) року; подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, органам державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну грошову оцінку.

Платники податку перераховують в установлений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Сільськогосподарські підприємства, що створюються у формі поділу та виділення, можуть перейти на сплату ФСП лише з наступного податкового року.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку не є платниками таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);
- збору за спеціальне використання води;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Платники фіксованого сільськогосподарського податку є платниками єдиного соціального внеску на загальних підставах.

Крім того, з 1.01.2011 р. з набранням чинності Закону "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [36] платники фіксованого сільськогосподарського податку сплачують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Сільськогосподарські товаровиробники для набуття і підтвердження статусу платника податку подають до 1 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок;
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва;
- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок.

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання сільськогосподарським товаровиробником податкової декларації або заяви органом державної податкової служби за місцезнаходженням такого платника (місцем перебування на податковому обліку).

Дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, включає доходи, отримані від:

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирослена) на угіддях, які належать сільськогосподарському

товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах;

- реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах;

- реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах;

- реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

Якщо платники податку не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків. Такі платники податку для підтвердження статусу платника податку подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником податку скасовується:

- у разі подання відповідної заяви самим платником;
- у разі ліквідації підприємства;
- у разі виявлення за результатами податкової перевірки порушень вимог щодо наявності підстав для реєстрації такого суб'єкта платником ФСП.

У разі якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 відсотків, сільськогосподарський товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах.

Такий режим, як фіксований сільськогосподарський податок, є дуже важливим інструментом стимулювання сільськогосподарських товаровиробників. Він зменшує податковий тиск, забезпечує

нарощування обсягів виробництва продукції сільського господарства і стимулює раціональне використання землі. Введення цього податку характеризується покращенням фінансового стану сільськогосподарських підприємств та збільшенням податкових надходжень.

Позитивними наслідками появи такого податку є:

- спрощення податкового обліку та звітності;
- зменшення необхідності приховування результатів господарювання, і, як наслідок, кількість боржників;
- мотивація до ефективного використання сільськогосподарських угідь;
- стабільність ставок і бази оподаткування;
- заохочення до інвестування та накопичення капіталу;
- підвищення фінансових результатів діяльності.

Але присутні і негативні наслідки запровадження такого податку:

- порушення принципу справедливості, бо не всі включені до його складу податки залежать від розміру сільськогосподарських угідь;
- неврахування виробничих витрат та рівня прибутковості сільськогосподарських товаровиробників;
- обчислення ставок податку відбувається на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі;
- він ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції.

### **9.3. Інші спеціальні режими**

*Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, віднесено до загальнодержавних зборів [117, глава 3].*

Відповідно до діючого законодавства платниками цього збору є оптовий постачальник електричної енергії ДП «Енергоринок», та юридичні особи - виробники електричної енергії, що мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електроенергії, та виробники теплової енергії.

Об'єктом оподаткування збором є:

- для оптового постачальника електричної енергії - вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість;

- для юридичних осіб - вартість відпущеної електричної енергії, що продається поза оптовим ринком електричної енергії, зменшена на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії, а для гідроенергії - виключно у частині виробленої малими гідроелектростанціями без урахування податку на додану вартість.

Юридичні особи - виробники електричної енергії на малих гідроелектростанціях спрямовують кошти у розмірі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію діючих малих гідроелектростанцій. При визначенні суми, що є об'єктом оподаткування даним збором, сума податку на додану вартість не враховується.

Ставка збору становить 3 відсотки від вартості фактично відпущеної платником збору електричної енергії без урахування податку на додану вартість.

Базовим податковим (звітним) періодом для нарахування і сплати даного збору є проміжок часу, що становить один календарний місяць. Відповідно до цього визначається база оподаткування, що включає в себе відповідні обсяги реалізованої електричної енергії протягом звітного календарного місяця.

Суб'єкти господарювання - платники даного збору, зобов'язані подавати відповідні податкові декларації з цього збору, у яких вказується сума збору, нарахована у звітному податковому періоді. Такі декларації подаються платниками податковим органам у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, за місцем податкової реєстрації.

Форма податкової декларації, за даним збором, встановлюється центральним податковим органом та затверджується відповідним наказом.

Податкове зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період визначається виходячи із ставки збору і вартості фактично відпущеної електричної енергії, за виключенням вартості електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт.

Юридичні особи - виробники електричної енергії на малих гідроелектростанціях потужністю до 20 МВт спрямовують кошти у розмірі збору на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію діючих малих гідроелектростанцій потужністю до 20 МВт. Контроль за цільовим використанням таких коштів здійснює орган державного регулювання діяльності в електроенергетиці.

Розмір податкового зобов'язання із збору за базовий податковий (звітний) період, визначається, виходячи із законодавчо встановленої ставки збору і вартості фактично відпущеної електричної енергії, без урахування ПДВ.

Кошти у розмірі збору, що мали б сплачувати юридичні особи - виробники електричної енергії на малих гідроелектростанціях, спрямовують на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію таких діючих малих гідроелектростанцій. Дані кошти не перераховуються до державного бюджету, а залишаються на підприємстві, проте мають строге цільове призначення і не можуть бути використані на інші цілі. Контроль за цільовим використанням таких коштів здійснює орган державного регулювання діяльності в електроенергетиці, яким на сьогодні є Національна комісія регулювання електроенергетики в Україні (НРКЕ). У разі виявлення цим органом порушень стосовно нецільового використання коштів юридичною особою, що має на них право, така особа несе відповідальність відповідно до чинного законодавства.

Платники даного збору повинні сплачувати його у строки, визначені для місячного податкового (звітного) періоду, тобто протягом 20 днів, наступних за останнім днем звітного місячного періоду, за місцем податкової реєстрації. Виробники електроенергії здійснюють перерахування коштів даного збору на рахунки, відкриті у відповідних управліннях Держказначейства у встановленому Законом порядку. Платники збору несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків, повну і своєчасну сплату збору згідно із законодавством. Не внесені своєчасно суми збору стягуються з платників у встановленому законодавством порядку. За порушення цієї норми порушники несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

*Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності віднесено до загальнодержавних зборів [117, глава 4].*

Платниками цього збору є суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність з постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів.

Постачання природного газу - це господарська діяльність на ринку природного газу, що підлягає ліцензуванню і полягає в наданні послуг та пов'язана з реалізацією природного газу безпосередньо споживачам на підставі укладених з ними договорів.

Постачання природного газу здійснюється відповідно до договору, за яким постачальник зобов'язується поставити споживачеві природний газ, якісні характеристики якого визначено стандартами, в обсязі та порядку, передбачених договором, а споживач зобов'язується сплачувати вартість прийнятого природного газу в розмірі, строки та порядку, передбачених договором.

Обов'язкові умови договору між гарантованим постачальником та споживачем природного газу за регульованим тарифом встановлюються в типовому договорі про постачання природного газу.

Об'єктом оподаткування збором є вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів у звітному періоді, яка визначається на підставі актів приймання-передачі газу, підписаних платником та відповідним споживачем (для населення - на підставі облікових документів), з урахуванням відповідного тарифу.

Порядок обліку природного газу визначено статтею 11 Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу». Облік природного газу, у тому числі комерційний (приладовий), здійснюється з метою отримання та реєстрації достовірної інформації про обсяги і якість природного газу під час його видобування, транспортування, розподілу, постачання, зберігання та споживання.

Збір справляється у розмірі 2 відсотків від обсягів природного газу, що постачаються для таких категорій споживачів:

а) підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб'єктів господарювання, зокрема блочні (модульні) котельні (в обсязі, що використовується для надання населенню послуг з опалення та гарячого водопостачання, за умови ведення такими суб'єктами окремого приладового та бухгалтерського обліку тепла і гарячої води);

б) бюджетні установи;

в) промислові та інші суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, що використовують природний газ.

На обсяги природного газу, що постачається для населення, збір справляється у розмірі 4 відсотків.

Релігійні організації, які використовують природний газ для виробництва товарів та надання послуг, на інші власні потреби, сплачують збір за ставкою у розмірі 2 відсотків.

Для збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності база оподаткування окремо відповідає об'єкту оподаткування.

Споживачами є такі категорії: населення, бюджетні установи, підприємства комунальної теплоенергетики, теплові електростанції, електроцентралі та котельні суб'єктів господарювання, в тому числі блочні (модульні) котельні, інші суб'єкти господарювання та їх відокремлені підрозділи, які використовують природний газ для виробництва товарів та надання послуг, на інші власні потреби.

Під діючим тарифом слід розуміти ціну природного газу для відповідної категорії споживачів без урахування тарифів на його транспортування і постачання споживачам та суми податку на додану вартість.

Базовий податковий (звітний) період для збору дорівнює календарному місяцю. А податкова декларація подається платником збору органам державної податкової служби протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, за місцем податкової реєстрації.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Перелічіть спеціальні податкові режими, які діють в Україні.
2. Дайте визначення спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності.
3. Поясніть, хто не може бути платником єдиного податку.
4. Назвіть групи платників єдиного податку і охарактеризуйте їх.
5. Поясніть, які існують критерії для переходу на спрощену систему оподаткування.
6. Дайте пояснення відносно ставок єдиного податку, їх видів та особливостей.
7. Назвіть податковий період для платників єдиного податку першої та другої груп.



8. Поясніть порядок нарахування та строки сплати єдиного податку.
9. Перелічіть в рахунок яких податків і зборів сплачується єдиний податок.
10. Вкажіть, які відомості про платника єдиного податку вносяться до реєстру.
11. Які ви знаєте категорії платників фіксованого сільськогосподарського податку?
12. Опишіть порядок нарахування фіксованого сільськогосподарського податку.
13. Розкрийте особливості сплати фіксованого сільськогосподарського податку.
14. Вкажіть платником яких податків і зборів не являється платник фіксованого сільськогосподарського податку.
15. Назвіть випадки, при яких скасовується реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником фіксованого сільськогосподарського податку.

## Тести

1. Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на:
  - а) 2 групи;
  - б) 4 групи;
  - в) 5 груп;
  - г) 6 груп
  
2. Платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантаженими товарами в:
  - а) готівковій формі;
  - б) безготівковій формі;
  - в) готівковій та безготівковій формі;
  - г) в готівковій та бартерній формах
  
3. Податковим періодом для платників єдиного податку третьої-шостої груп є:
  - а) календарний місяць;
  - б) календарний квартал;

- в) півріччя;
- г) календарний рік

*4. Платники єдиного податку першої - третьої груп реєстратори розрахункових операцій:*

- а) не застосовують;
- б) застосовують;
- в) застосовують при перевищенні граничних обсягів доходів;
- г) платнику надається право вибору

*5. Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:*

- а) екологічного податку;
- б) податку на прибуток підприємств;
- в) туристичного збору;
- г) збору за першу реєстрацію транспортного засобу

*6. Податковим періодом для платників єдиного податку першої та другої груп є:*

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) півріччя;
- г) календарний рік

*7. Рішення щодо виключення платника єдиного податку з реєстру приймає:*

- а) платник;
- б) контролюючий орган;
- в) адміністрація підприємства;
- г) за взаємною згодою двох сторін – реєстратора і платника

*8. Платники фіксованого сільськогосподарського податку не є платниками таких податків і зборів:*

- а) податку на додану вартість;
- б) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- в) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- г) екологічного податку

9. Фіксований сільськогосподарський податок розраховується платниками по кварталах у розмірі:

- а) 10 %, 10 %, 50 %, 30 %;
- б) рівними частинами;
- в) 20 %, 20 %, 30 %, 30 %;
- г) 50 %, 30 %, 20 %, 10 %

10. Платник єдиного податку функції податкового агента:

- а) виконує;
- б) не має права виконувати;
- в) виконує лише одноразово;
- г) виконує у випадку нарахування доходів на користь фізичної особи, що перебуває з ним у трудових відносинах

11. Для платників фіксованого сільськогосподарського податку частка сільськогосподарського товаровиробництва з загальному об'ємі доходу має становити:

- а) 60 %;
- б) 65 %;
- в) 70 %;
- г) 75 %

12. Базовим податковим періодом для платників сільськогосподарського податку є:

- а) календарний місяць;
- б) календарний квартал;
- в) півріччя;
- г) календарний рік.

13. Основною ставкою збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію є:

- а) 2 % від вартості фактично відпущеної платником електроенергії (без ПДВ);
- б) 3 % від вартості фактично відпущеної платником електроенергії (без ПДВ);
- в) 5 % від вартості фактично відпущеної платником електроенергії (без ПДВ);
- г) 7 % від вартості фактично відпущеної платником електроенергії

*14. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, що постачається для населення, справляється у розмірі:*

- а) 2 %;*
- б) 4 %;*
- в) 3 %;*
- г) 7 %*

*15. Платники єдиного податку єдиний соціальний внесок:*

- а) не сплачують;*
- б) сплачують частково;*
- в) сплачують;*
- г) мають право обирати – платити чи ні*

## Розділ 10. ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ТА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

*Основні терміни і поняття:* платник податків, податкова оптимізація, ухилення від сплати податків, відповідальність, штрафні санкції

### 10.1. Теоретичні аспекти податкової оптимізації та ухилення від сплати податків

З початком економічних перетворень в Україні та із підписанням нею договору про асоціацію з ЄС, з'явилася гостра потреба у законодавчому урегулюванні проблемних питань щодо визначення податкової оптимізації (мінімізації податків) та ухилення від сплати податків (рис. 10.1).



Рис. 10.1. Засоби зменшення податкових платежів

У податковому законодавстві немає визначення поняття «податкова оптимізація», однак на практиці його активно застосовують, коли йдеться про зменшення податкового пресу.

Метою зменшення податкового тиску на платників податків є запровадження податкового планування, яке передбачає сукупність системних дій стратегічного характеру, спрямованих на максимальний облік можливостей оптимізації податкових платежів, не порушуючи чинного податкового законодавства.

Податкове планування відповідає стратегії розвитку підприємства і суспільства й позитивно впливає на налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами.

*Податкова оптимізація* – це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг і інших законних прийомів і способів.

Тобто, податкова оптимізація – це податкове планування платників податків, при якій податкові платежі зводяться до мінімуму

на законних підставах, без порушення норм податкового та кримінального законодавства. Ці способи, з точки зору податкового законодавства, не допускають порушення законних інтересів державного чи місцевих бюджетів.

До категорії законного зменшення податків можна зарахувати лише ті способи, при яких економічний ефект досягається за допомогою кваліфікованої організації роботи. При цьому йдеться не про ухилення від податків, а про таку організацію роботи, при якій знижується необґрунтована переплата податків і не нараховуються пеня та штрафні санкції.

Основними способами оптимізації податків в Україні є:

правильне формування облікової політики платника податків;

вибір форми діяльності для застосування спеціальних режимів оподаткування;

застосування відповідних форми договірних відношень з контрагентами;

зміна строку сплати податків, розстрочка та відстрочка 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 [93]. 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 застосовуються спеціальні режими. Так, наприклад, вибір сільськогосподарськими підприємствами спеціального режиму з податку на додану вартість надає їм щорічну економію коштів у розмірі 14,5 млрд. грн.

Важливою складовою податкової оптимізації є застосування відповідних форм договірних відношень з контрагентами. Так, застосування у сфері торгівлі, транспортно-експедиторській діяльності, туристичній сфері агентських угод дає можливість до

складу доходів, що враховуються для визначені об'єкту оподаткування з податку на прибуток, включати виключно винагороду, а не дохід в розмірі договірної (контрактної) вартості.

Ще один приклад. Підприємство з метою мінімізації витрат, пов'язаних з найманням та оплатою праці персоналу, укладають зі своїми працівниками договори оренди автомобілів, комп'ютерів та іншого обладнання. Таким чином, підприємство скорочує витрати, пов'язані з виплатою «зарплатних» податків. Скоротити зазначені витрати можливо і за рахунок укладання з особою, що надає послуги підприємству, не трудового, а цивільно-правового договору. Такі схеми, в принципі, є правомірними. Єдиною метою їх є зниження податкового навантаження на фонд оплати праці.

Для визначення меж податкової оптимізації в конкретних випадках важливий пріоритет господарської мети. Тобто, якщо реальна мета платника податків – здійснення підприємницької діяльності, спрямованої на отримання доходу незалежно від вибраних методів її ведення, а не мінімізація оподаткування, то він діє відповідно до закону. Якщо ж усі дії платника податку спрямовані на зниження податкового навантаження і досягнення цієї мети не виправдане з погляду ведення бізнесу, не відповідає договірним відносинам, які склалися на підприємстві, звичаям ділового обороту, то такі дії платника податків можуть кваліфікуватися як уникнення або ухилення від сплати податків.

До засобів податкової оптимізації відносять метод заміни або розподілу відносин, який полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування. Наприклад, операція дарування фізичній особі матеріальних цінностей з метою оптимізації податку на доходи фізичних осіб замінюється на операцію надання благодійної допомоги фізичній особі.

Оптимізація податкових платежів з податку на прибуток досягається шляхом передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Наприклад, підприємство-платник податку на прибуток продає товари з низькою націнкою спеціально створеному приватному підприємцю, що перебуває на єдиному податку, з наступним продажем їх за реальною ціною. Підприємець, який сплачує єдиний податок за фіксованою ставкою, не прив'язаний до розміру отриманого доходу. Таким чином

досягається легальна оптимізація податкових зобов'язань за умови дотримання норм Податкового кодексу про «звичайну ціну».

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 для України є, без сумніву, пільги.

Умовно податкові пільги можна розділити на вилучення, знижки і податкові кредити. *Вилучення* - це пільги, які дають можливість звільнити від оподаткування окремі об'єкти (предмети) оподаткування. Наприклад, в Україні із числа об'єктів оподаткування виключені доходи по банківським вкладом.

*Знижки* - це пільги, які зменшують базу оподаткування. Наприклад, в багатьох розвинутих країнах, платникам податку на доходи громадян надається право зменшувати валовий дохід на певну суму, що є різною для сімейних пар і самотніх громадян (стандартна знижка), а також вираховувати з валового доходу медичні витрати, витрати на лікування, некомпенсовані ділові витрати тощо.

Податковий кредит - це зменшення суми валових податкових зобов'язань (нарахованого податку) для визначення остаточних зобов'язань (сума податку, що має бути сплачена до бюджету). Найбільш важливою формою податкового кредиту є інвестиційний податковий кредит, що застосовується з метою стимулювання інвестицій.

Найбільші можливості для уникнення податків в Україні виникають у зв'язку з використанням таких пільг, як перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди, звільнення процентів по вкладах від оподаткування, стягнення ПДВ за нульовою ставкою, застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів, вкладання коштів у благодійну діяльність тощо.

Податкові лазівки, як другий спосіб уникнення податків, прийнято розділяти на зміщення доходу, відкладення доходу і податковий арбітраж.



*Зміщенням доходу* називається переведення платником податку доходу під більш низьку граничну ставку податку в умовах податкової структури із зростаючими граничними ставками. Широкого розповсюдження цей вид податкової лазівки не має, оскільки існують інші радикальніші методи уникнення сплати податків, як, наприклад, відкладання доходу або перенесення терміну сплати податку на більш пізніший час. Мається на увазі можливість платника податку переносити терміни визнання доходу і сплати податку, використовуючи можливості, надані законодавством, або визнання доходів і видатків по принципу першої із подій, що відбулася раніше, що дає можливість такому платнику, маючи гроші на розрахунковому рахунку, взагалі ніколи не сплачувати ПДВ і податок на прибуток: достатньо тільки в кінці звітної періоду зробити передплату тому підприємству, яке або має дебетове сальдо з ПДВ і збитки, або воно просто зникне.

*Податковий арбітраж* - ще один з різновидів податкових лазівок, який передбачає випадки оподаткування різних об'єктів і платників податків за різноманітними нормами. Іншими словами, податковий арбітраж - це теж саме, що й «податкове сховище», тобто країни з пільговими режимами оподаткування, або «податковий оазис», тобто території (або зони) з пільговим режимом оподаткування в межах однієї країни.

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 [65, ст. 212].

Головною причиною ухилення від сплати податків є вплив податків на доходи і витрати платників при недостатньому усвідомленні ними вигід від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів. Разом з тим причини, що підштовхують платника податків до ухилення від їх сплати, можна кваліфікувати на моральні (морально-психологічні), політичні, економічні і техніко-юридичні.

Так, *моральні (морально-психологічні) причини* в основному криються у відсутності спільності й неупередженості податкового закону, що викликає у платників податків неповагу до нього й, як наслідок, тягне до його руйнування.

*Політичні причини* підштовхують платника податків до відхилення сплати податків тоді, коли податки починають використовуватися державою не тільки для покриття своїх видатків, тобто забезпечення свого функціонування, а ще і як інструмент соціальної й економічної політики. Це проявляється у тому, що держава підвищує податки на деякі галузі виробництва з метою зменшити питому вагу даних галузей економіки, й знижує податки для інших галузей, більш перспективних або слаборозвинених і більш корисних для їхнього найшвидшого розвитку. У такій ситуації підприємства тих галузей, податки для яких підвищені, намагаються ухилитися від сплати податків з метою збереження підприємства й галузі в цілому на колишньому рівні.

*Економічні причини*, що викликають прагнення платника податків ухилитися від сплати податків, можна розділити на два види:

- податки, які залежать від фінансового стану платника (збиток, банкрутство підприємства);
- причини, породжені загальною економічною кон'юнктурою (економічні кризи в державі).

*Техніко-юридичні причини* викликані недосконалістю юридичної техніки податкового законодавства й криються в складності податкової системи, що перешкоджає ефективності податкового контролю й створює платникові податків можливості для уникнення сплати податків.

Ухилення від сплати податків стало своєрідним каналом нелегального збагачення та однією із причин зростання тіньового сектору економіки України.

*Тіньова економіка* (англ. Black economy, Ghost economy, Shadow economy) – це господарська діяльність, яка розвивається поза державним обліком та контролем, а тому не відображається в офіційній статистиці.

Різні автори подають досить різноманітні дефініції тіньової економіки. У більшості зарубіжних джерел економіка, що знаходиться поза державним контролем, – це підпільна (underground) економіка; синонімами цього терміну також є секретна (subterranean), прихована (hidden), сіра (gray), тіньова (shadow), таємна (clandestine), нелегальна (illegal), незареєстрована (unrecorded), друга (second), паралельна (parallel), чорна (black) економіка тощо.

Вітчизняні вчені – економісти, виділяють три сфери тіньової економіки, які використовуються для ухилення від сплати податків:

- ✓ *неофіційна економіка* – легальні види економічної діяльності, у рамках яких має місце не фіксоване офіційною статистикою виробництво товарів і послуг, приховання цієї діяльності від податків;
- ✓ *фіктивна економіка* – хабарництво, приписки, спекулятивні угоди й інші види шахрайства, зв'язані з одержанням і передачею грошей, що враховуються при обчисленні грошових зобов'язань по сплаті податків та зборів;
- ✓ *підпільна економіка* – усі заборонені законом види економічної діяльності, з яких не сплачуються податки та збори. Наприклад, заборонений в Україні гральний бізнес.

## 10.2. Способи ухилення від сплати податків в Україні

Способів, які уникають сплату або зниження податків, дуже багато. У наукових публікаціях автори вказують на такі окремі способи ухилення від сплати податків (табл. 10.1). Розглянемо деякі з них.

Так, одним із способів ухилення від сплати податків є повне або часткове невідбиття в бухгалтерському обліку результатів фінансової діяльності організації. Тобто, угоди відбуваються без документального оформлення та неоприбуткування грошової виручки в касу.

Таблиця 10.1

Способи ухилення від сплати податків та зборів

Автор	Види способів ухилення від сплати податків та зборів
М. Андрущенко	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	1) повне приховування об'єкту оподаткування. Це є контрабанда – товар перетинає митний кордон України без сплати жодних податків, і факт перетинання кордону не фіксується у жодних митних документах
	2) часткове приховування об'єкту оподаткування: навмисне заниження обсягів товарів (робіт, послуг), вказаних у зовнішньоекономічному контракті, з метою зменшення суми податкових зобов'язань при сплаті імпортного мита; навмисне заниження митної (контрактної) вартості товарів (робіт, послуг), вказаної у зовнішньоекономічному контракті, з метою мінімізації сплати мита під час здійснення імпортних операцій, а також незаконне формування податкового кредиту з ПДВ.

	<p>Також із цією метою широко використовуються бартерні схеми. Найчастіше такі способи використовують з метою мінімізувати податкові зобов'язання зі сплати ввізного та вивізного мита, акцизного податку із ввезених товарів та ПДВ із ввезених товарів (робіт, послуг)</p> <p>3) зміна об'єкту оподаткування:</p> <p>а) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за країною походження (наприклад, імпорт товарів походженням з країн СНД – окрім країн Балтії – проходить у режимі вільної торгівлі, тобто ввізне мито стягується за нульовою ставкою) шляхом використання підроблених сертифікатів країни походження товару. Особливість таких сертифікатів переміщення полягає в тому, що, на відміну від багатьох інших подібних документів, що засвідчують якість, відповідність нормам, проходження радіологічного, санітарного контролю, вони не є обов'язковим документом. Але статус походження з певної країни може надати товару значні пільги з оподаткування при перетинанні митного кордону України або тієї держави, з якою Україна підписала угоду про вільну торгівлю чи режим найбільшого сприяння;</p> <p>б) навмисно невірна класифікація товару, що ввозиться, за УКТ ЗЕД із метою обкладання його меншою ставкою ввізного мита, використання «товару прикриття»;</p> <p>в) використання давальницьких схем. Класифікація товару як давальницької сировини дозволяє звільнити його імпорт від сплати мита при імпорті. 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 обкладення ввізним митом</p>
Р. Ребізант	<p>1) транспортування товарів об'їзними шляхами із сусідніх держав - членів СНД</p> <p>2) перерваний транзит: вантаж, що ввозиться в Україну нібито з метою транзиту, з країни не виїжджає</p> <p>3) оформлення декларації на товар під іншою назвою</p> <p>4) давальницькі схеми: звільнення від митних зборів і платежів давальницької сировини, що дозволяє безкоштовно провозити певні товари</p> <p>5) бартерні схеми, які застосовуються для заниження митної вартості як увезених, так і вивезених товарів</p> <p>6) «інвалідні» схеми: користування митними пільгами, які мають неприбуткові організації (товариства інвалідів, ветеранів), для провезення товарів, що йдуть не за призначенням</p> <p>7) використання технопарків, що мають пільги в разі виконання наукових розробок, для нецільових операцій</p>

Одним із способів ухилення від сплати ПДВ та акцизного податку є операції з псевдоекспорту (рис. 10.2). За даними податкової служби, тільки в 2012 році 54 % українського товарного експорту було вивезено через третіх, часто афільованих осіб, а загальний обсяг експорту за непрямими контрактами становив 260 мільярдів гривень. В результаті за межами України залишилося майже 30 % доходу від реалізації товарів.

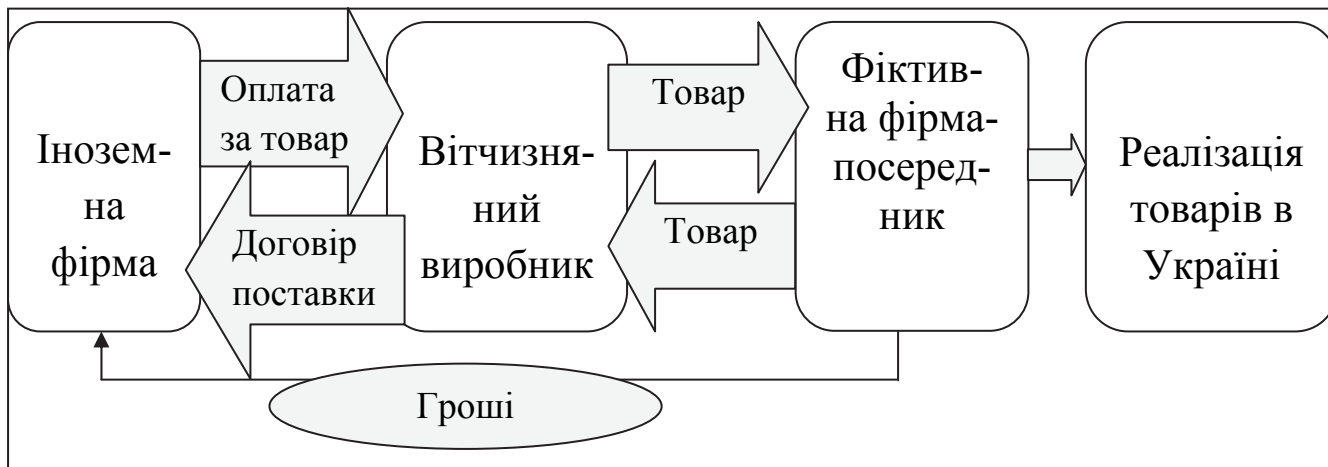


Рис. 10.2. Схема «псевдоекспортних» операцій

Розповсюдженим способом ухилення від сплати податків у сфері роздрібної торгівлі, надання побутових послуг населенню є торгівля через Інтернет-магазин. Наприклад, Інтернет-магазин здійснює торгівлю з використанням електронних грошей без відображення оприбуткування грошових коштів у податковому та бухгалтерському обліку (рис. 10.3).

Крім того, трапляються непоодинокі випадки заниження митної вартості товару при перетині кордону. Наприклад, середня митна вартість одного холодильника становить \$ 177. В Україну їх завозиться 37 тис. штук на місяць. Але часто-густо двокамерний холодильник на 500 л декларується за ціною \$ 100 за одиницю, тоді як відпускна ціна виробника не менше \$ 200. Продається холодильник на ринку України за ціною 2500–3600 грн. Таким чином відбувається часткове ухилення від сплати мита і податків.

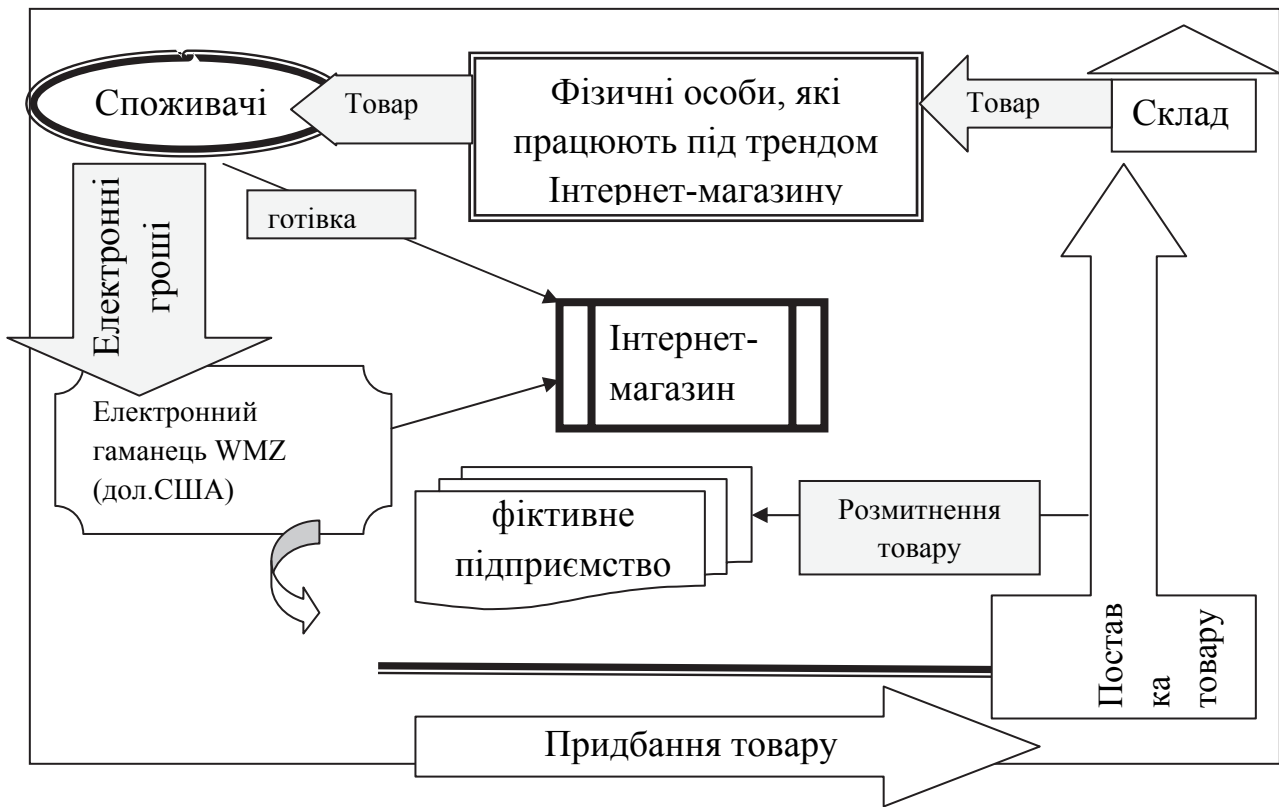


Рис. 10.3. Спосіб ухилення від сплати податків через Інтернет-магазин

Ще одним способом ухилення від сплати податків є необґрунтоване використання бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Варто зазначити, що більшість схем, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, ґрунтуються на створенні ланцюга підприємств, останнє з яких не платить податки, та підприємств – «одноднівок». Такими визнаються ті організації, які фактично не ведуть господарської діяльності, не платять податки або здають нульову звітність та є «підприємствами групи ризику».

Ухилення від сплати податків пов'язане із застосуванням і неправомірним віднесенням на собівартість реалізованих товарів, робіт та послуг різних лімітованих витрат; неправильними або взагалі не відображеними курсовими різницями в оприбуткованій валюті; необґрунтованим списанням збитків та ін. Наприклад, без урахування вимог п. 140.4 ст. 140 Податкового кодексу платник податку, який здійснював торгівлю плодово-овочевою продукцією, включає до складу витрат втрату в межах, що перевищує їх природний убуток.

Ще одним із способів ухилення від сплати податку є спотворення об'єкта оподаткування через заниження вартості реалізованого товару, робіт та послуг або, наприклад, виплати заробітної плати в «конвертах» та використання праці громадян без

належного оформлення трудових відносин. Як відзначають аналітики податкової служби, під час перевірок на дотримання трудового законодавства порушення фіксувалися у 96 % суб'єктів господарювання. Оскільки наймані працівники не завжди розуміють, що погоджуючись на такі умови праці вони позбавляють себе конституційного захисту сьогодні й можливості отримання достойної пенсії у майбутньому. Такі працівники є незахищеними від незаконного звільнення, не мають ніяких гарантій на безпечні та здорові умови праці, гарантованого права на відпочинок.

Разом з тим, по даним, які були отримані в результаті опитування, проведеного Дослідницьким центром Міжнародного кадрового порталу hh.ua у вересні-жовтні 2013 року [87], «конвертна зарплата» має місце у багатьох сферах діяльності (табл. 10.2). Загалом було опитано 3739 респондентів.

Способом ухилення від сплати податків є і укладання так званих фіктивних договорів, які насправді не виконувались. Наприклад, фірма уклала фіктивний договір підряду на будівництво виробничих об'єктів на своїй території. При проведенні на підприємстві виїзної податкової перевірки були представлені підтверджуючі документи: акт про виконані роботи, договір підряду, і, навіть, «внутрішньофірмове» листування.

Таблиця 10.2

Питома вага «конвертної зарплати» в загальній заробітній платі працівників у деяких сферах економічної діяльності в Україні

(у %)

Сфера діяльності	«Конвертна зарплата»	Частково конвертна а частково офіційна зарплата	Офіційна зарплата	Інша	Усього
Готельний та ресторанний бізнес	36	52	9	3	100
Будівництво/нерухомість	35	44	18	3	100
Сфера послуг	32	36	23	3	100
Торгівля	29	50	18	3	100
ІТ/телеком	26	36	35	5	100
Виробництво	20	42	35	5	100
Медицина	14	43	33	9	100
Агробізнес	13	51	31	5	100
Банки/страхові компанії	10	27	60	3	100

Джерело: [87]

Однак, будівельною експертизою фактичне виконання будівельних робіт не підтвердилось. Крім того, в ході перевірки податківці перевірили журнал, в якому охорона на прохідній реєструє усіх відвідувачів, та виявили, що в журналі не знаходилось жодного запису, який міг би свідчити про те, що на території підприємства були присутні представники підрядчика. Цей факт дозволив податківцям довести, що мета угоди - завищення витрат. В результаті організацію було оштрафовано і донараховано податок на прибуток та податок на додану вартість.

Ухилення від сплати податків приводить до розвитку ряду негативних тенденцій в економіці і соціальній сфері: порушення правил чесної конкуренції, росту корупції, недостатнього фінансування суспільного сектору господарства, відтоку капіталів за кордон тощо.

Слід зауважити, що способів ухилення від сплати безліч, і вони щоразу поновлюються, як і методи боротьби з ними.

### **10.3. Методи визначення та класифікація податкових ризиків, пов'язаних із ухиленням від сплати податків**

Можливість ухилення платників податків від їх сплати до бюджету створює податкові ризики для бюджету.

*Податковий ризик* – це теоретична ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно.

Для виявлення ризикових груп платників податків на практиці використовуються індикатори ризиків - певні критерії (ознаки), що вказують на наявність або можливість негативного перебігу подій (рис. 10.4).

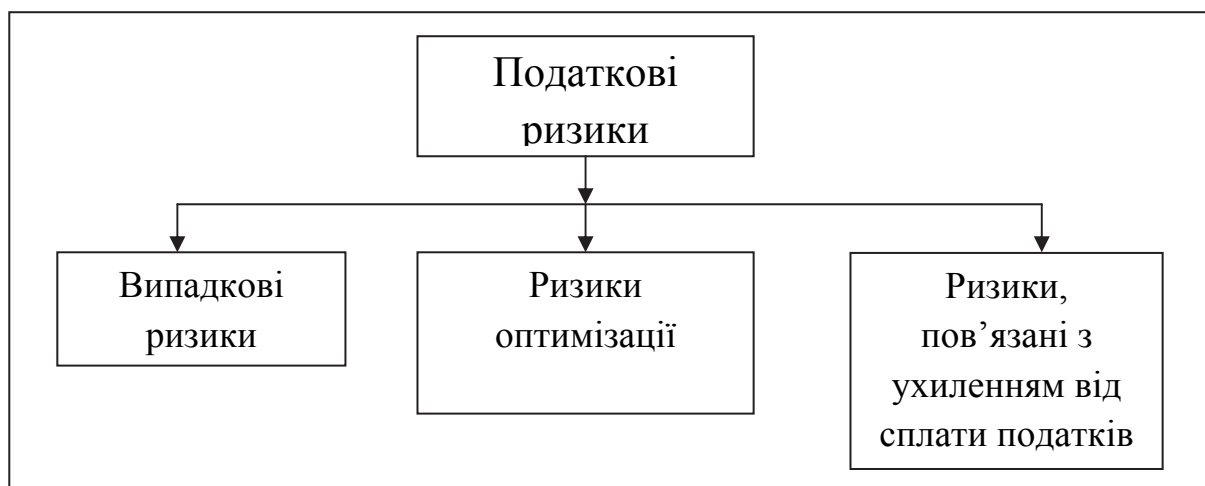


Рис. 10.4. Види податкових ризиків



Перша група – випадкові ризики, які можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути оподаткування та зумовлюються наступними факторами:

- необізнаності платника;
- невмисної помилки платника.

Друга група – ризики оптимізації оподаткування, які зумовлюються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків, уникаючи прямих порушень норм чинного податкового та іншого законодавства, та зумовлюються факторами:

- недосконалості законодавчого забезпечення процесів адміністрування податків;
- недосконалості нормативного забезпечення процесів адміністрування податків.

Третя група – ризики ухилення від сплати податків, які визначаються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків або уникнути оподаткування шляхом порушення чи невиконання вимог чинного податкового та іншого законодавства.

Для визначення ризиків використовуються такі методи:

метод історичного аналізу, що полягає у визначенні схожості ситуації, схеми або документу, по яких визначається ризик, з тими, що спостерігалися, використовувалися або готувалися раніше;

метод аналогій, який базується на використанні досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або податковими органами інших країн в аналогічних (схожих) ситуаціях;

аналітичний метод, який передбачає використання таких технологій, як моделювання, аналіз за схемою „причина-наслідок” та інші;

метод „зворотного аналізу”, який полягає у вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування;

індивідуальне опитування, тобто проведення опитувань, у тому числі анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики.

Відповідно до загальноприйнятої в ЄС практики, країни-члени Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій

(ІОТА) надають перевагу системі ризик-аналізу під час здійснення податкового контролю, що дозволяє проводити його з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. При цьому значна увага надається відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Це дає змогу знизити вірогідність застосування процедур податкового контролю до сумлінних платників та зменшити адміністративний тиск на суб'єктів підприємницької діяльності. Визначальним фактором підвищення результативності податкового контролю є наявність ефективної системи відбору платників.

В практичній діяльності податкових органів при складанні плану-графіку податкових перевірок платників податків здійснюють відбір платників податків за відповідними критеріями ризику (таблиця 10.3).

Таблиця 10.3

Перелік ризиків для відбору платників податків до  
плану-графіку перевірок

№	Назва ризику
Критерії високої категорії ризику	
1	Рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі по податку на прибуток
2	Рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі по ПДВ
3	Темпи зростання валових доходів підприємства не відповідають темпам зростання сплати податків
4	Податкова віддача менше 1 відсотка
5	Декларування від'ємного об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом 2 податкових періодів
6	Декларування залишку від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включено до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (26 рядок) у сумі > 100 тис. грн.
7	Платник згідно із Системою автоматизованого співставлення має розбіжності понад 100 тис. грн. заниження податкового зобов'язання
8	Платник згідно із Системою автоматизованого співставлення має розбіжності понад 100 тис. грн. завищення податкового кредиту
9	Наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів податкових органів щодо взаємовідносин з суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності, учасниками конвертаційних центрів, реєстрацію яких скасовано у судовому порядку та порушено кримінальне впровадження

10	Декларування платником податків значних оборотів операцій з цінними паперами без фактичного отримання позитивного результату (сума рядів додатку КЗ 1,2,3,4,5,6,7 $\leq 0$ )
11	Декларування платником податків значних оборотів операцій з цінними паперами з отриманням незначного позитивного фінансового результату ПВ $< 1\%$
Критерії середньої категорії ризику	
12	Сума інших витрат перевищує 10 % суми скорегованих валових витрат
13	Обсяги операцій з пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 10 % суми скоригованих валових витрат
14	Обсяги податкових пільг з податку на прибуток перевищують 1 млн. грн.
15	Подання уточненого розрахунків податкової звітності з податку на прибуток у бік зменшення податкових зобов'язань
16	Сума відшкодованих з бюджету сум ПДВ перевищує сплату податку на прибуток
17	Одноразове декларування суми ПДВ до відшкодування у значних обсягах (більше 100 тис. грн.)
18	Коригування платником податків звітності з ПДВ в обсягах 10 і більше відсотків податкових зобов'язань
19	Коригування платником податків звітності з ПДВ в обсягах 10 і більше відсотків податкового кредиту
20	Зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного періоду у зменшення суми податку понад 100 тис. грн.
21	Здійснення експортних операцій з товарами, невластивими основному виду діяльності підприємства („нетиповий” експорт)
22	Декларування ПДВ за звітний період з урахуванням податкових накладних, виписаних в іншому податковому періоді (понад 2 місяці)
23	Відхилення більше ніж на 10 % між задекларованим у декларації з ПДВ обсягом операцій на митній території України та задекларованим у декларації з податку на прибуток доходом від продажу товарів
24	Наявність взаємовідносин з суб'єктами господарювання, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування та є керівниками, засновниками або співробітниками даного підприємства
25	Наявність інформації підрозділів податкової міліції про ухилення від оподаткування та/або несвоєчасне погашення податкового боргу
26	Наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження узагальнених матеріалів від Держфінмоніторингу
27	Наявність інформації підрозділів оподаткування юридичних осіб про встановлення порушень порядку погашення векселів, авальованих банком, які видаються до отримання спирту етилового

28	Наявність систематичних порушень вимог законів України
29	Наявність у податкових органах інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій
Критерії незначної категорії ризику	
30	Сума сумнівної (безнадійної) заборгованості перевищує 10 % суми скорегованих валових витрат
31	Несвоєчасне нарахування та сплата ПДВ
32	Адреса масової реєстрації платників податків. Критерій 10 (адреса)
33	Здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах
34	Виплата доходів нерезидентам в офшорних зонах
35	Перевищення суми витрат над сумою продажу на 10 %
36	Значне відхилення виторгів від інших суб'єктів господарювання
37	Негативна динаміка виторгів, зменшення суми продажу
38	Перевищення граничного розміру річного обсягу розрахункових операцій з продажу товарів
39	Значна кількість і періодичність ремонтів реєстраторів розрахункових операцій
40	Значна кількість реєстраторів розрахункових операцій, які не використовуються
41	Збільшення податкового кредиту на 10 млн. грн. або у 2 рази у порівнянні з попереднім періодом
42	Збільшення податкового кредиту першого податкового періоду більше ніж на 50 % статутного фонду новоутвореного платника ПДВ
43	Повторна реєстрація суб'єкта господарювання платником ПДВ у разі анулювання свідоцтва платника ПДВ за ініціативою податкового органу

Джерело: [92]

Впровадження ризикоорієнтованої системи податкового контролю є ефективним інструментом покращення й удосконалення податкового адміністрування й водночас зобов'язанням, взятим Україною в рамках виконання Порядку денного Асоціації (ПДА) Україна – ЄС. Зокрема, один з пріоритетів діяльності податкових органів є просування у напрямку більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінці ризику, з метою покращення спроможності податкового адміністрування.

#### **10.4. Фінансово-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків**

Обов'язок сплачувати податки є конституційним. Стаття 67 Конституції України встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому 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 Податкового кодексу України. Так, згідно зі ст. 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання, або без одержання ліцензій на провадження певного виду господарської діяльності, або провадження таких видів діяльності з порушенням умов ліцензування, а також без одержання дозволу, якщо його одержання передбачено законом (крім випадків застосування принципу мовчазної згоди), - тягне за собою накладення штрафу від 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ) (340 грн.) до 100 НМДГ (1700 грн.) із конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини та грошей, отриманих унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення, чи без неї [58].

Дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж правопорушення, або пов'язані з отриманням доходу у великих розмірах, - тягнуть за собою накладення штрафу від 100 НМДГ (1700 грн.) до 500 НМДГ (8500 грн.) із конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини та грошей, отриманих унаслідок вчинення цього адміністративного правопорушення.

Відповідно до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з Податковим кодексом та іншими законами.

За приписами п. 115.1 ст. 115 Податкового кодексу 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. 10.5).

*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.



Рис. 10.5. Фінансова відповідальність за податкові правопорушення

*Пеня* – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки (пп. 14.1.162 ст. 14 ПКУ).

Відповідно до п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу пеня, визначена пп. 129.1.1 п. 129.1 цієї статті, нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення його сплати.

Отже, на суму податкового боргу (враховуючи штрафні санкції за їх наявності) нараховується пеня.

Що стосується штрафних (фінансових) санкцій за різні види податкових правопорушень, то їх перелік наведено у таблиці 10.4.

Разом з тим, за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), ЄСВ та страхових внесків на

загальнообов'язкове державне пенсійне страхування передбачена відповідальність статтею 212 Кримінального кодексу України.

Таблиця 10.4

Штрафні (фінансові) санкції за порушення податкового законодавства станом на 01.01.2014 р.

Норма ПКУ	Порушення	Розмір штрафної санкції	
		у разі вчинення правопорушення вперше	у разі неусунення або повторного вчинення правопорушення протягом певного періоду, передбаченого ст. 123 Податкового кодексу України
1	2	3	4
п. 117.1 ст.171	Неподання у строки та у випадках, передбачених ПКУ, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності	– на самозайнятих осіб у розмірі 170 грн., – на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність (далі – юридичні особи) – 510 грн.	повторно протягом року: – на самозайнятих осіб – 340 грн., – на юридичних осіб – 1020 грн.
п. 118.1 ст.118	Неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним органам державної податкової служби в установленій ст. 69 ПКУ строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків	340 грн. за кожний випадок неподання або затримки	

п. 118.2 ст.118	Здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби	10 % суми усіх операцій за весь період до отримання такого повідомлення, здійснених з використанням таких рахунків (крім операцій з перерахування коштів до бюджетів або державних цільових фондів), але не менш як 850 грн.	
п. 118.3 ст.118	Неповідомлення фізичними особами – підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансовій установі при відкритті рахунку	340 грн. за кожний випадок неповідомлення	
п. 119.1 ст.119	Неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків	85 грн.	повторно протягом року: 170 грн.
п. 119.2 ст.119	Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку	510 грн.	повторно протягом року: 1020 грн.
п. 119.3 ст.119	Оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених п. 119.2 ПКУ	170 грн.	
пп. 120.1.1 ст.120	Неподання платником податків – фізичною особою декларації чи включення до неї перекручених (недостовірних) даних про суми одержаних доходів, понесених витрат, якщо такі дії платника	25 % від різниці між заниженою сумою податкового зобов'язання і сумою, визначеною податковим органом	



	призвели до зниження суми оподаткованого доходу		
п. 120.2 ст.120	Невиконання платником податків вимог, передбачених абз. 2 п. 50.1 ПКУ, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності	5 % від суми самостійно нарахованого зниження податкового зобов'язання (недоплати) (при самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань інші штрафи, передбачені ПКУ, не застосовуються (абз. 3 п.120.2. ПКУ)	
п. 121.1 ст.121	Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених ст. 44 ПКУ строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю	510 грн.	повторно протягом року: 1020 грн.
п. 122.1 ст.122	Несплата (неперерахування) платником податків - фізичною особою сум єдиного податку в порядку та у визначені строки	50 % від ставки податку	
п. 123.1 ст.123	Якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми ПДВ платника податків на підставах, визначених пп. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4, 54.3.5, 54.3.6 ПКУ	25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування	повторно протягом 1095 днів: 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування
п. 123.2 ст.123	Використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за	стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. Сплата штрафу не звільняє таких осіб від	

	призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу) додатково до штрафів, передбачених п. 123.1 ПКУ	відповідальності за умисне ухилення від оподаткування	
п. 124.1 ст.124	Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу ДПС, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з ПКУ	в розмірі вартості відчуженого майна	
п. 126.1 ст. 126	Несплата узгодженої суми грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених ПКУ:		
	при затримці до 30 календарних днів включно	10 % погашеної суми податкового боргу	
	при затримці більше 30 календарних днів	20 % погашеної суми податкового боргу	
п. 127.1 ст. 127	Ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у т. ч. податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	25 % суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету	повторно протягом 1095 днів: 50 % суми податку, втретє та більше протягом 1095 днів: 75 % суми податку

Так, відповідно до частини першої зазначеної статті - умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без утворення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, - карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч НМДГ або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [65].

Згідно з частиною другою статті 212 Кримінального кодексу України, ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, - караються штрафом від двох тисяч до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Частиною третьою, передбачено, що діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, - караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а 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.

Сума, з якої настає кримінальна відповідальність, розраховується залежно від часу вчинення кримінального правопорушення: до 2007 року – відносно неоподаткованого мінімуму доходів громадян, який становив 17 гривень, а в подальшому - від розміру мінімальної заробітної плати за відповідні роки (50 відсотків від такої). Як приклад, з 01 січня 2013 року сума, з якої настає кримінальна відповідальність, згідно зі статтею 212 Кримінального кодексу України становить 573 500 грн.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Що передбачає податкове планування?
2. Які вирізняють засоби зменшення податкових платежів?

3. Які способи можна зарахувати до категорії законного зменшення податкових платежів?
4. Наведіть приклад податкової оптимізації.
5. Назвіть види податкових лазівок.
6. Яким чином з метою оптимізації податкових платежів використовуються спеціальні податкові режими?
7. Дайте визначення поняттю «ухилення від сплати податків».
8. Які вирізняють причини ухилення від сплати податків?
9. Назвіть способи ухилення від сплати податків.
10. Охарактеризуйте схему ухилення від сплати податків через Інтернет-магазин.
11. Яка відповідальність передбачена за провадження господарської діяльності без державної реєстрації як суб'єкта господарювання?
12. У якому розмірі накладаються штрафи відповідно до норм Кодексу про адміністративні правопорушення?
13. У якому вигляді застосовується фінансова відповідальність?
14. У якому розмірі стягуються штрафні санкції за неподання у строки документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби?

## Тести

*1. Податкова оптимізація – це ...*

- а) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою незаконних прийомів і способів;
- б) збільшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків;
- в) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання усіх наданих законодавством пільг і інших законних прийомів і способів;
- г) зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою усіх наданих законодавством пільг і інших незаконних прийомів і способів

*2. Назвіть засоби зменшення податкових платежів:*

- а) податкова оптимізація;
- б) податкова мінімізація;

- в) кримінальне ухилення від сплати податків;
- г) податкова максимізація

3. *Обрана підприємством податкова політика може впливати на обсяги оподаткованого прибутку:*

- а) шляхом вибору методів нарахування амортизації;
- б) шляхом вибору методів вибуття виробничих запасів;
- в) шляхом вибору способу розрахунків з найманими працівниками та контрагентами;
- г) шляхом вибору способів формування резерву сумнівної заборгованості

4. *Найбільш розповсюдженим способом податкової оптимізації є:*

- а) податкові пільги;
- б) податкові лазівки;
- в) фінансові махінації;
- г) фіктивні угоди

5. *До податкових пільг відносять:*

- а) податковий кредит;
- б) податкову знижку;
- в) податкове зменшення;
- г) податковий арбітраж

6. *Причини ухилення від сплати податків, пов'язані з прагненням держави використовувати податки не тільки для забезпечення свого функціонування, а ще і як інструмент соціальної й економічної політики, називаються:*

- а) техніко-юридичні;
- б) моральні;
- в) політичні;
- г) економічні

7. *Один із способів ухилення від сплати податків пов'язаний з:*

- а) не відображенням господарських операцій у обліку;
- б) застосуванням податкового кредиту;
- в) не оприбуткуванням готівки;
- г) зміщенням доходу

8. *Відповідальність за ухилення від сплати податків передбачено:*

- а) Податковим кодексом України;
- б) Бюджетним кодексом України;
- в) Кримінальним кодексом України;
- г) Господарським кодексом України

9. *За порушення норм податкового законодавства передбачена відповідальність:*

- а) кримінальна;
- б) фінансова;
- в) дисциплінарна;
- г) адміністративна

10. *За провадження господарської діяльності без одержання ліцензії передбачено ... відповідальність:*

- а) кримінальну;
- б) фінансову;
- в) дисциплінарну;
- г) адміністративну

11. *Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) - це:*

- а) плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- б) плата, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства;
- в) сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки;
- г) сума коштів у вигляді відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи

12. *Пеня розраховується:*

- а) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу;

- б) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення його сплати;
- в) із розрахунку 100 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини), залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення його сплати;
- г) із розрахунку 100 % річних облікової ставки Нацбанку України, діючої на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (погашення його частини)

*13. За умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, передбачена ... відповідальність:*

- а) кримінальна;
- б) фінансова;
- в) дисциплінарна;
- г) адміністративна

*14. Діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, караються штрафом:*

- а) від двох тисяч до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- б) позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- в) до трьох тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;
- г) від двох тисяч до п'яти тисяч НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до п'яти років

## Розділ 11. ДЕЯКІ ПИТАННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

*Основні терміни і поняття:* податкове навантаження, податковий тягар, подвійне оподаткування, міжнародні податкові конвенції, угоди про уникнення подвійного оподаткування

### 11.1. Податкове навантаження

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платників податків та економіку країни в цілому.

Для відображення впливу податкової системи на економічну діяльність платників податків та стан економіки країни в цілому використовують різні поняття: «податкове навантаження», «податковий тягар», «податковий тиск», «податковий прес» і т. ін. Ватро зазначити, що всі ці поняття є синонімами, тому характеризуючи вплив податків на економіку країни можна використовувати будь-яке з них.

Податкове навантаження (тягар) – це фінансовий індикатор, що характеризує обсяги податкових вилучень, які впливають на економіку в цілому та на окремих її платників.

Податкове навантаження визначають як на рівні держави так і на рівні окремих платників податків.

Сутність податкового навантаження держави розглядають з двох сторін: якісної та кількісної.

*Якісна характеристика* податкового навантаження проявляється в його визначенні як показнику, що вказує на ефект від впливу податків та прирівняних до них платежів на соціально-економічне становище в країні, тобто визначає рівень ефективності втручання держави через податкову систему.

При визначенні якісної сторони податкового навантаження можна виділити декілька точок зору з приводу цього:

1) Податкове навантаження розглядається як показник, що вказує на ефект від впливу податків або ефективність рівня втручання держави на економіку країни та окремих платників. Тобто, податкове навантаження це ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямків їх використання.



2) Податкове навантаження розглядається як форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати податків. Таке визначення відображає саме внутрішню сутність поняття. Адже сплачуючи податки до держави платники отримують через механізм державних витрат суспільні блага. Податкове навантаження визначає, скільки коштують ці суспільні блага для платників податків.

*Кількісна сторона* податкового навантаження проявляється в тому, що завдяки ньому можна визначити рівень розподілу та перерозподілу ВВП в країні через податкові важелі.

Взагалі, податкове навантаження може розраховуватися різними методами, а саме: через визначення податкових коефіцієнтів, номінальних податкових ставок та з використанням середніх ефективних податкових ставок.

*Податковий коефіцієнт* є відношенням розміру податкових вилучень до первісного фінансового потоку, що передувало процесу вилучення. Зміна коефіцієнта буде перебувати в діапазоні від 0 (податкові вилучення відсутні) до 1 (весь вхідний потік вилучається в якості податку).

*Номінальна ставка* - встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподаткування.

*Ефективна ставка* - співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку. Цей показник характеризує фактичний рівень оподаткування, тобто показує реальну ставку оподаткування, якою оподатковується об'єкт.

Це пов'язано з тим, що при розрахунку ефективної ставки податку враховуються особливості діючої системи оподаткування, а саме наявність прогресивної шкали ставок, податкової знижки, податкових вирахувань та інші особливості.

При визначенні податкового навантаження на макрорівні за методом податкових коефіцієнтів використовуються такі варіанти його розрахунку:

1) враховується частина ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету.

Податкове навантаження на рівні держави розраховується за такою формулою:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ФПН}}{\text{ВВП}} * 100 \%, \quad (11.1)$$

де ПН – податкове навантаження;  
ФПН – фактичні податкові надходження;  
ВВП – валовий внутрішній продукт.

Однак такий розрахунок значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників.

2) враховується частина ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів.

Тобто, податкове навантаження на рівні держави слід розраховувати за такою формулою:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ФПН} + \text{ВПФ}}{\text{ВВП}} * 100 \%, \quad (11.2)$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Така методика розрахунку податкового навантаження є більш вдалою та вже відображає реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів.

3) враховується не лише податкові надходження та внески до цільових фондів, а й інші складові (трансакційні витрати, витрати на утримання податкових органів, суми недоїмки, передплати та інші).

В країнах Європейського Союзу використовують ефективну ставку для розрахунку податкового навантаження на фактори виробництва (працю, землю та капітал) і споживання. В Україні через відсутність офіційно визначеної класифікації податків за ознакою функціонального розподілу прибутку розрахунок такого показника ускладнюється.

Однак, можна визначити податковий тягар по окремим податкам, використовуючи ефективну ставку податку та коефіцієнт продуктивності податку, що розраховується як відношення ефективної ставки до стандартної ставки.

Так, ефективна ставка податку на прибуток визначається за формулою:

$$\text{ЕС}_{\text{пп}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ФР}} * 100 \%, \quad (11.3)$$

де  $\text{ЕС}_{\text{пп}}$  – ефективна ставка податку на прибуток;

ПП – загальна сума сплаченого податку на прибуток;

ФР – фінансовий результат прибуткових підприємств.

Ефективна ставка податку на додану вартість розраховується за формулою:

$$EC_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ПДВ}}{\text{КСВ}} * 100 \%, \quad (11.4)$$

де  $EC_{\text{ПДВ}}$  – ефективна ставка податку на додану вартість;  
 ПДВ – загальна сума сплаченого податку на додану вартість;  
 КСВ – сума кінцевих споживчих витрат домогосподарств.

Ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб розраховується за формулою:

$$EC_{\text{ПДФО}} = \frac{\text{ПДФО}}{\text{ОДФО}} * 100 \%, \quad (11.5)$$

де  $EC_{\text{ПДФО}}$  – ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб;  
 ПДФО – загальна сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб;

ОДФО – сума оподатковуваних доходів фізичних осіб.

На мікрорівні застосування показника податкового навантаження на підприємство (юридичну особу) набуло широкого вжитку. Сплачені податки реально впливають на фінансовий стан підприємства як окремий суб'єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти і обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку в розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працівникам тощо.

Тобто, податковий тягар на підприємстві - це загальна сума податків по відношенню до доходу, з якого вони сплачуються підприємством, а також рівень економічних обмежень, що створюються через таку сплату і відволікання ресурсів від інших можливих напрямів їх використання.

Важливість показника податкового навантаження на рівні окремого підприємства має одну із найголовніших ролей в економіці підприємства з таких причин:

- показник податкового навантаження застосовується податковими органами для протидії ухиленню від оподаткування та застосування схем мінімізації сплати податків, запобігання та виявлення інших правопорушень, які належать до компетенції податкової служби;

- податкове навантаження використовується для прийняття рішення відносно вибору організаційно-правової форми господарської діяльності;

- показник податкового навантаження є основним інструментом системи управління оподаткуванням конкретного підприємства в контексті податкового менеджменту;

- податкове навантаження дозволяє аналізувати варіанти вибору оподаткування в розрізі основної та спрощеної системи для підприємств.

При характеристиці податкового навантаження на підприємстві можна використовувати наступні показники:

1) частка податкових виплат підприємства ( $\Pi_2$ ) в загальній сумі прибутку:

$$\Pi_2 = \frac{\text{ПВ}}{\text{БП}} \times 100\%, \quad (11.6)$$

де ПВ – податкові виплати підприємства;

БП – прибуток підприємства

2) частка податкових виплат підприємства ( $\Pi_3$ ) в об'ємі реалізації:

$$\Pi_3 = \frac{\text{ПВ}}{O_p} \times 100\%, \quad (11.7)$$

де  $O_p$  – об'єм реалізації підприємства

3) визначення податкового навантаження по відношенню до доданої вартості:

$$\text{ПН}_{\text{дв}} = \frac{\text{ПВ}}{\text{ДВ}} \times 100\%, \quad (11.8)$$

де ДВ – додана вартість (валовий дохід за мінусом амортизації та вартості товарів, робіт та послуг, повністю використаних в процесі виробництва).

Даний метод розрахунку дозволяє визначити, яка частина доданої вартості переходить в податки, а також враховує частку матеріальних витрат, амортизації, трудовитрат в доданій вартості підприємства.

Варто зазначити, що наведені вище показники показують скоріше рівень оподаткування, що констатує фактичний рівень перерозподілу доходу платників через податкову систему, аніж реальний рівень податкового тиску.

Крім того, при розрахунку податкового навантаження на рівні підприємства необхідно враховувати дію ефекту перекладання податкового тягаря з продавців на покупців (споживачів) товарів. Так, не дивлячись на те, що юридичні особи є законодавчо визначеними

платниками більшості податків, реальними платниками є фізичні особи (споживачі їх продукції) через включення продавцями до ціни товарів значної частини своїх податкових витрат та перекладання таким чином свого податкового навантаження на них.

Тому доцільним є також визначитися з рівнем податкового тягара на фізичні особи. Враховуючи те, що податкове навантаження є ефектами впливу податків на окремих платників та економіку в цілому, дослідимо ефекти впливу оподаткування на платників, що пов'язані із погіршенням їх добробуту у наслідок сплати ними податків.

Так, податковий тягар для фізичних осіб пов'язаний із існуванням ефекту доходів та ефекту заміщення.

Ефект доходів пов'язаний із тим, що в наслідок сплати податків у фізичних осіб залишається менший реальний дохід та відповідно скорочується споживання ними ринкових благ. Ефект доходів призводить до втрати добробуту фізичної особи, тобто до виникнення податкового тягара у тому разі, коли сума сплачених податків не компенсується споживанням суспільних благ, наданих йому державою.

Ефект заміщення пов'язаний з тим, що внаслідок збільшення податків фізична особа заміщує оподатковані товари іншими товарами, які не оподатковуються або оподатковуються за зниженою ставкою, що призводить до зміни структури його споживання. Ефект заміщення, що призводить до зменшення добробуту платників податків, називають *надлишковим податковим тягарем*.

Таким чином, податковий тягар – це погіршення добробуту платника податків через оподаткування, що пов'язано із дією ефекту доходу та ефекту заміщення. Тобто визначення податкового тягара не можна зводити лише до розрахункового показника, бо необхідно також враховувати вплив оподаткування на добробут платників податків.

Досліджуючи податковий тиск на економіку та суспільство в цілому, варто враховувати такі ефекти як:

- ефект доходу, що пов'язаний із зменшенням виробництва та споживання приватних благ, що не компенсується збільшенням виробництва та споживанням суспільних благ через неефективне використання державою отриманих податків;

- ефект зниження загальної економічної ефективності внаслідок зменшення виробництва та споживання оподатковуваних товарів нижче оптимального рівня;

- ефект зменшення справедливості розподілу суспільного багатства через вплив оподаткування.

Для визначення впливу оподаткування на рівномірність (справедливість) розподілу доходів в економіці використовують криву Лоренца та коефіцієнт Джині.

На рис. 11.1 представлено графік, що відображає рівень розподілу доходів в економіці. Варто зазначити, що на цьому графіку накопичувальна частка населення упорядкована наростаючим підсумком до їх доходу, тобто від самої бідної до більш багатой верстви населення.

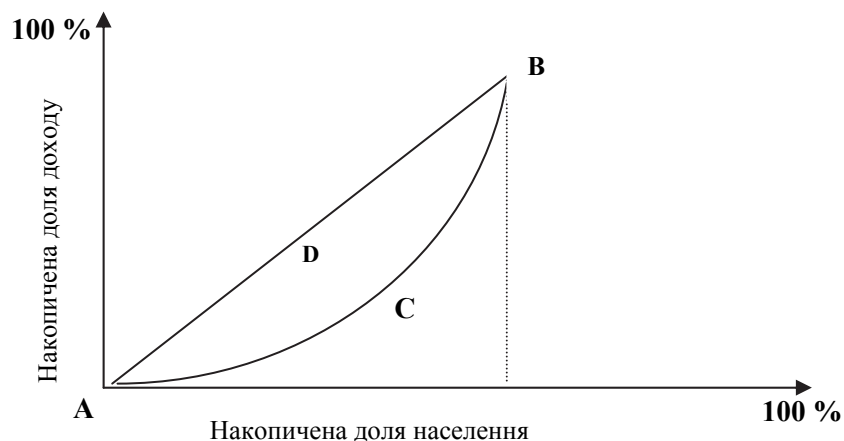


Рис. 11.1. Крива Лоренца

На графіку лінія АВ – лінія теоретично можливого рівня рівномірного розподілу доходів населення (абсолютної рівності); крива, що з'єднує точки А та В – крива Лоренца, що вказує на відхилення від рівня абсолютної рівності, тобто на ступінь нерівності розподілу доходів між різними верствами населення.

Чим більше відхилення кривої Лоренца від лінії абсолютної рівності (чим більше її вигин), тим більше ступінь нерівності в розподілі доходу в економіці.

Кількісним відображенням кривої Лоренца, що вказує ступінь існуючої нерівності, є коефіцієнт Джині, який визначається за формулою:

$$\text{Коефіцієнт Джині} = \frac{\text{Площа } D}{\text{Площа } D + \text{Площа } C} \quad (11.9)$$

Коефіцієнт Джині має діапазон значення від 0 до 1. Чим менше значення коефіцієнту, тим менший ступінь нерівності в розподілі доходів в економіці, тобто тим більш наближеним є фактично існуючий розподіл доходів до гіпотетичного рівня абсолютної

рівності. Наприклад, при значенні коефіцієнта на рівні нуля – маємо рівень абсолютної рівності в розподілі доходів; при значенні коефіцієнта на рівні одиниці – маємо рівень абсолютної нерівності в розподілі доходів між різними верствами населення.

Таким чином, криву Лоренца та коефіцієнт Джині можна використовувати для визначення зміни справедливості розподілу суспільного багатства під впливом різних факторів, в тому числі системи оподаткування. Якщо зміни в системі оподаткування призводять до збільшення рівня нерівності в розподілі доходів населення, то це свідчить про збільшення податкового тягаря на економіку та суспільство в цілому.

Потрібно враховувати, що надмірний податковий тягар є негативним чинником державної податкової політики, який гнітить та не дає можливості нормально функціонувати підприємствам, впливає на розвиток національної економіки, стримує ділову активність суб'єктів господарювання, уповільнює зростання валового внутрішнього продукту та є однією з причин виникнення таких кризових явищ у суспільстві, як соціальна напруженість та загальне погіршення фінансового стану держави. В свою чергу надмірно низький рівень податкового навантаження не дозволяє державі повною мірою виконувати свої функції по забезпеченню економічних агентів необхідними суспільними благами.

Під оптимальним рівнем податкового навантаження слід розуміти рівень, при якому платники податків, відносно безболісно для своїх фінансів, згодні платити встановлені державою податкові платежі по встановленим податкам, одержуючи від держави адекватну кількість і якість суспільних благ. Оптимальний рівень податкового навантаження створює умови для ефективного сполучення суспільних, державних та особистих інтересів у сфері податкових відносин та сприятиме зростанню доходів як держави, так і платників податків на фоні загального економічного зростання.

## **11.2. Організаційно-законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування**

Поділ платників податків на резидентів та нерезидентів потребує певної системи обліку доходів та відповідної системи справляння податків. Тому в кожній країні постає питання з приводу обліку доходів громадян, отриманих як на території певної держави, так і за її межами.

Законодавства країн світу мають певні особливості оподаткування доходів громадян і різняться рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування в межах країни.

Подвійне оподаткування виникає під час обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу.

Визначення поняття подвійного оподаткування формулюється виходячи з норм про усунення (унікнення) подвійного оподаткування, що існують у національних законодавствах різноманітних держав, а також виходячи з практики міжнародних договорів у сфері усунення (унікнення) подвійного оподаткування.

В більш широкому сенсі *подвійне оподаткування* – це дворазове або багаторазове оподаткування податком одного і того ж об'єкта оподаткування. Також подвійне оподаткування має місце при оподаткуванні у осіб однієї і тієї ж податкової бази зіставними податками.

Під подвійним оподаткуванням не завжди слід розуміти буквально використання однакових податкових важелів, воно можливе також за умови часткового накладання одного об'єкта на інший, причому це явище має місце як у межах національної системи податків і зборів, так і у різних податкових системах. Подвійне оподаткування виникає в рамках національної податкової системи з причин, які носять внутрішньо- та зовнішньоекономічний, а також політичний характер. Міжнародне подвійне оподаткування виникає з причин існування певних економічних передумов та суперечностей між податковими законодавствами двох або більше держав.

До певних економічних передумов відносять:

- значне поширення міжнародної економічної діяльності;
- інвестування за кордоном;
- зростання ставок податку на доходи до такого рівня, що

подвійне оподаткування стає перепорою для господарського обороту.

Класифікується подвійне оподаткування за поділом на зовнішнє та внутрішнє. Критерієм такої класифікації є підстави виникнення та способи запобігання подвійному оподаткуванню.

*Зовнішнє*, тобто *міжнародне подвійне оподаткування* являє собою обкладання податками однієї особи по відношенню до однієї бази в більш ніж двох державах за один і той же період. Як правило,



кожна держава намагається максимально всіма можливими засобами збільшити власні податкові надходження, і як наслідок виникають випадки багатократного міжнародного оподаткування. Дане явище негативно відображається на розвитку зовнішньоторгівельних зв'язків, перешкоджає розвитку інтеграційних економічних процесів та сприяє ускладненню переміщення капіталів.

*Внутрішнє подвійне оподаткування* - подвійне оподаткування, коли один і той самий податок стягується на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави. Цей вид подвійного оподаткування виникає в рамках національної податкової системи.

Внутрішнє подвійне оподаткування можна поділити на горизонтальне і вертикальне. Під останнім розуміють сплату однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом існування такого виду оподаткування, може бути Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи. Ця ситуація свідомо планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів.

Горизонтальне подвійне оподаткування виникає з причини різниці у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні. Яскравим прикладом такого виду подвійного оподаткування є США. Законодавство цієї країни по податкам на доходи суттєво відрізняється у визначенні об'єкта оподаткування в різних штатах. В одних штатах об'єктом оподаткування є доходи громадян, які вони отримали в межах цього штату. В інших – тільки ті доходи, які виникли за межами штату. А в третіх оподатковуються всі доходи осіб, що проживають або працюють в штаті, і отримані ними як в самому штаті, так і за його межами. В Україні прикладом внутрішнього подвійного оподаткування може бути одночасне оподаткування юридичних осіб та їх акціонерів.

Виділяють наступні форми подвійного оподаткування:

- подвійне економічне оподаткування;
- подвійне юридичне оподаткування.

*Подвійне економічне оподаткування* пов'язане зі справлянням двох і більше податків з однієї податкової бази і являє собою ситуацію, коли з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів.

Під *подвійним юридичним оподаткуванням* слід розуміти ситуацію, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більш рази за один період. В цій ситуації подвійне оподаткування є збільшенням податкового тиску на платника податку. Таким чином, слід зазначити, що юридичне подвійне оподаткування обумовлене проблемами національного законодавства, а економічне – недосконалістю міжнародного права.

Подвійне оподаткування носить негативний характер, оскільки впливає на збільшення податкового навантаження на платників податків. Слід зазначити, що збільшення податкового тиску негативно впливає на економічний розвиток держави. Тому перед кожною країною постає питання усунення подвійного оподаткування.

Проблема усунення подвійного оподаткування в більшості випадків вирішується прийняттям міжнародних угод. Перші форми взаємодії держав у сфері фінансів були відомі ще в 18 столітті. Угоди з питань адміністративної допомоги в оподаткуванні та обміну фіскальною інформацією були укладені між Бельгією та Францією (1843 р.) і між Бельгією і Голландією (1845 р.).

Надалі робота з усунення подвійного оподаткування набула широких масштабів під керівництвом Ліги Націй. У 1928 році була розроблена перша модель двосторонньої конвенції про усунення подвійного оподаткування, редакція якої оновлювалася в 1943 (Мехіко) і 1946 (Лондон) роках. Коли 25 лютого 1955 Рада ЄЕС прийняв свою першу рекомендацію щодо усунення подвійного оподаткування, між членами спільноти вже було укладено 70 таких угод.

Міжнародні податкові конвенції - основні нормативні акти у галузі подвійного оподаткування. За своєю структурою вони дуже схожі і дотримуються моделі Типовий податкової конвенції, розробленої Організацією економічного співтовариства та розвитку. У ній пропонуються основні принципи і технічні прийоми усунення подвійного оподаткування, в основі яких лежить принцип постійного перебування. Це означає, що будь-який дохід, отриманий фірмою за кордоном, обкладається податковими органами «приймаючої» країни за місцем розташування та діяльності підприємства (у джерела). В даний час в світі діє понад 1000 міждержавних угод, що регулюють питання оподаткування.

В міжнародній практиці існують основні методи та способи усунення подвійного оподаткування, що являють собою основу механізму податкового регулювання.

В умовах сучасної економіки виділяють два основні способи усунення подвійного оподаткування:

- односторонні заходи, передбачені національним податковим законодавством, які застосовуються владою даної країни без узгодження з іншими державами;
- багатосторонні заходи, які реалізуються за допомогою міжнародних угод та конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

Ці способи поєднуються, доповнюють один одного, але не можуть бути взаємозамінними. Прийняття саме двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування на доходи і майно є на сьогодні оптимальним варіантом вирішення міжнародних податкових проблем.

Міжнародні конвенції (угоди, договори) з питань оподаткування можуть приймати різні форми. У першу групу потрапляють конвенції, в яких розглядаються в основному або виключно податкові питання. У другу - конвенції, які, хоча і розглядають в основному інші питання, але містять деякі додаткові податкові положення. Конвенції, які регулюють питання оподаткування прибутку і капіталу, складають значну частку конвенцій і потрапляють в першу категорію. Також існують інші типи конвенцій, що розглядають в основному або виключно податкові питання. Прикладами таких конвенцій є:

- конвенції з уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на майно, спадщину та дарування;
- конвенції, які розглядають обмін податковою інформацією;
- конвенції, в яких розглядаються питання взаємної допомоги щодо справляння податків і з інших питань.

Для пом'якшення (чи усунення) ефекту подвійного оподаткування використовуються такі методи:

- метод вирахування – дохід оподатковується в обох договірних країнах, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку;
- метод податкового кредиту - залік сплачених за кордоном податків в рахунок зменшення зобов'язань платника податків по сплаті податку в своїй країні;

- метод звільнення - виключення з оподаткованої бази доходів, отриманих за кордоном та майна, яке перебуває за кордоном;

- метод податкової знижки – податок, сплачений за кордоном, розглядається як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню.

Усунення подвійного оподаткування в межах національної системи податків і зборів можливе власними силами окремої самостійної держави. Підстави уникнення внутрішнього подвійного оподаткування закладені через систему принципів оподаткування в чинному законодавстві України.

Усунення зовнішнього подвійного оподаткування відмінно від внутрішнього, може бути здійснено як власними зусиллями кожної держави, так і через об'єднання їхніх зусиль, шляхом укладання міжнародних договорів.

Рівень розвитку сучасного міжнародного співробітництва свідчить, що велике значення набуває проблема врегулювання міжнародних відносин. Особливо актуальна ця проблема для країн, які намагаються залучити іноземні інвестиції. До цих країн, звичайно, належить і Україна. Згідно з положеннями статті 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [62]. Як показує практика нашої держави в сфері укладання угод про уникнення подвійного оподаткування з іншими країнами, в цьому напрямку зроблено вже чимало. Станом на 1 січня 2014 р. діють 68 міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування [76]. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України», наша країна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування з Іспанією, Малайзією та Японією, що діють до набуття чинності нових договорів [40].

Податкова угода має двоїсту природу. З одного боку, вона регулюється міжнародним правом, а з іншого, після її інкорпорації в національне податкове право, стає елементом внутрішньодержавного податкового законодавства. Відповідно до цього за юридичною силою міжнародні податкові угоди бувають двох видів:

1. Угоди, які мають більшу юридичну силу порівняно з національними податковими законами. Так, відповідно до чинного законодавства України, укладені і належним чином ратифіковані

міжнародні договори України становлять невід'ємну частину національного законодавства України і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства.

2. Угоди, які мають рівну юридичну силу. Дана ситуація породжує багато суперечностей, в основі яких лежить зіткнення окремих положень рівних за силою національних і міжнародних норм. У даному випадку, після затвердження міжнародного договору він перетворюється в акт, рівний національному, і за особливостями використання мало чим відрізняється від прийнятого національного закону.

При зіткненні національних і міжнародних податкових джерел за основу береться положення Віденської конвенції «Про право міжнародних договорів» (ст. 27), яке встановлює, що сторона не може посилається на положення свого внутрішнього права для виправдання невиконання положень міжнародного права [19]. Україна приєдналася до цієї конвенції з прийняттям відповідної постанови Верховної Ради України [119]. До переліку податків, на які поширюється Конвенція, відносяться податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Конвенція не поширюється на непрямі податки України - ПДВ і акциз.

На практиці часто зустрічаються такі випадки виникнення подвійного оподаткування:

- особа є резидентом однієї держави, отримує дохід або має майно (капітал) в іншій, і обидві держави обкладають цей дохід або майно;

- кілька держав обкладають весь отриманий однією особою дохід;

- кілька держав обкладають отриманий в одній державі дохід особи, яка не є резидентом ні в одній з цих держав.

Таким чином, як правило, подвійне оподаткування виникає стосовно доходу, майна і капіталу будь-якої особи й ґрунтується на визначенні резидентства.

Статтею 13 Податкового кодексу України передбачено загальні норми щодо усунення подвійного оподаткування, які поширюються лише на резидентів - платників податків [117]. Основним документом для реалізації резидентами свого права, наданого двосторонніми угодами, залишається Наказ ДПА України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [91].

Право на використання переваг відповідного міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування надається відповідно до положень статті 103 Податкового кодексу України. Згідно ст. 103 Податкового кодексу України застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. Особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є фактичним отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента. Підставою для звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Згідно до статті 23 Рекомендацій ДПА «Щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» можливе усунення подвійного юридичного оподаткування. В цій статті розглядаються випадки юридичного подвійного оподаткування, де один і той же дохід однієї й тієї ж особи оподатковується більше ніж однією державою [125].

Для реалізації права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України,

якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України.

При цьому пунктом 161.5. статті 161 Податкового кодексу України встановлено, що розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду.

Аналогічно для фізичних осіб пунктом 170.11.4. статті 170 Кодексу встановлено, що сума податку з іноземного доходу платника податку - резидента, сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до законодавства України.

У податкових конвенціях, укладених Україною, як правило, кожна з договірних держав вказує свій метод усунення подвійного оподаткування. Однак, якщо держави застосовують один і той же метод, це положення записується в одному загальному пункті.

При виникненні протиріч між правилами і положеннями міжнародної угоди і національним податковим законодавством, застосовуються правила і норми міжнародного договору [117, ст. 3]. Міжнародні угоди набувають чинності після виконання внутрішньодержавних процедур. Верховна Рада повинна ратифікувати підписану міжнародну угоду відповідним законом, після чого Міністерство закордонних справ направляє повідомлення (ноту) іншій стороні про те, що українська сторона виконала внутрішньодержавні процедури (тобто ратифікувала угоду) і чекає аналогічного повідомлення. Тому що тільки після надходження ноти про ратифікацію (або затвердження - в кожній країні по-різному) від дружньої сторони міжнародна угода (договір, конвенція) набирає чинності.

### **Питання для обговорення та самоконтролю**

1. Дайте визначення податкового навантаження на макрорівні.
2. Визначте сутність податкового навантаження на мікрорівні.
3. Які показники характеризують податкове навантаження на рівні держави?
4. Назвіть показники для визначення податкового навантаження на рівні підприємства?

5. Що розуміється під оптимальним рівнем податкового навантаження?
6. В чому полягає сутність подвійного оподаткування?
7. Які існують види та форми подвійного оподаткування?
8. Що являє собою внутрішнє і зовнішнє подвійне оподаткування? Назвіть причини його виникнення.
9. Які існують способи та методи усунення подвійного оподаткування?
10. Яким чином в Україні здійснюється законодавче забезпечення усунення подвійного оподаткування?

## Тести

*1. Поняття податкового навантаження не розкривається через таке визначення як:*

- а) сукупність всіх податків та обов'язкових платежів, що сплачуються платником до бюджетів різних рівнів;
- б) показник, що вказує на ефект від впливу податків або ефективність рівня втручання держави на економіку країни та окремих платників;
- в) загальна сума податків по відношенню до доходу, з якого вони сплачуються підприємством, а також рівень економічних обмежень, що створюються через таку сплату і відволікання ресурсів від інших можливих напрямів їх використання;
- г) форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати податків

*2. Податковий коефіцієнт на макрорівні розраховується як:*

- а) встановлений законом розмір податку, що підлягає сплаті з кожної одиниці оподатковування;
- б) співвідношення суми сплаченого податку до фактичної суми оподаткованого доходу платника податку;
- в) співвідношення сплачених податків та обов'язкових платежів до суми валового внутрішнього продукту в країні;
- г) різниця між оподатковуваним доходам платника та сумою сплачених податків з нього

*3. Ефектами, що впливають на рівень податкового тиску на економіку та суспільство в цілому, є:*

- а) ефект доходу;



- б) ефект зниження загальної економічної ефективності;
- в) ефект зменшення справедливості розподілу суспільного багатства;
- г) всі відповіді вірні

*4. Криву Лоренца та коефіцієнт Джині використовують для:*

- а) визначення рівня оподаткування;
- б) визначення податкового навантаження на економіку в цілому;
- в) визначення зміни справедливості розподілу суспільного багатства від зміни в системі оподаткування;
- г) визначення рівня оподаткування та рівня податкового навантаження

*5. Можливими наслідками встановлення надмірного податкового тягара на підприємстві не є:*

- а) стримування ділової активності суб'єктів господарювання;
- б) створення причин для соціальної напруженості населення;
- в) створення умов для збільшення доходів бюджету у перспективі;
- г) уповільнення зростання валового внутрішнього продукту

*6. Подвійне оподаткування - це:*

- а) обкладання окремого платника податків одним або двома податками одночасно за один і той же проміжок часу;
- б) обкладання одним і тим же або аналогічним податком одного об'єкта оподаткування окремого платника податків за один і той же проміжок часу;
- в) обкладання податками майна або доходу окремого платника податків за певний проміжок часу

*7. Подвійне оподаткування класифікується на:*

- а) міжнародне та зовнішнє;
- б) зовнішнє та внутрішнє;
- в) зовнішнє, внутрішнє та міжнародне

*8. Виділяють наступні форми подвійного оподаткування:*

- а) горизонтальне та вертикальне;
- б) зовнішнє та внутрішнє;
- в) економічне та юридичне

9. Під подвійним юридичним оподаткуванням розуміють ситуацію, коли:

- а) з одного і того ж доходу податок сплачують декілька його послідовних одержувачів;
- б) один і той самий платник податків оподатковується по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період

10. До методів усунення подвійного оподаткування належать:

- а) вирахування, податковий кредит, звільнення та метод податкової знижки;
- б) відрахування, звільнення та метод податкової знижки;
- в) оптимізація, вирахування, звільнення та метод податкової знижки

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посібник. - К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
2. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник, пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. – М.: Аспект-Пресс, 1995 – 832 с.
3. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси: Навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик; за заг. ред Базилевича В. Д. – К.: Атіка, 2004. – 368 с.
4. Бандурка Ю. Б. Податкове право: Навч. посібник / Бандурка Ю. Б., Понікарпов В. Д., Попова С. М.. - К.: Центр учбової літератури, 2012. -312 с.
5. Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. Податкове право: Навч. посібник. - К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
6. Бечко П. К. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 368 с.
7. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.
8. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
9. Білостоцька В. О. Податкове навантаження в Україні // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75-79.
10. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки: Підручник. - Київ: Либідь, 2000. - 654 с.
11. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. – М.: Дело Лтд, 1994. – 720 с.
12. Боголепов Д. П. Краткий курс финансовой науки: Учеб. для ВУЗов.– Харьков: Пролетарий, 1929. – 318 с.
13. Бюджетна система України: Навч. посібник / Артус М. М., Хижа Н. М. - К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. - 220 с.
14. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року № 2542-III.
15. Василик О. Д. Податкова система України: Навч. посібник. – К.: Поліграф книга, 2004. – 478 с.
16. Ватуля І. Д. Податки, збори, платежі: Навч. посібник / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, Л. В. Рибалко. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 352 с.
17. Венгер В. В. Фінанси: Навч. посібник / В. В. Венгер. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 432 с.

18. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Зб. наук. праць. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – Вип. 28. – С. 37–45.
19. Віденська конвенція «Про право міжнародних договорів» від 23.05.69 р.
20. Власюк Н. І., Мединська Т. В. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Магнолія, 2012. – 424 с.
21. Внукова Н. М., Кузьмичук Н. В. Соціальне страхування: Навч. посібник. - К.: Кондор, 2006. - 352 с.
22. Водний кодекс України від 06.06.1995 р. № 213/95-ВР.
23. Глухов В. В., Дольдэ И. В., Некрасова Т. П. Налоги: теория и практика: Учебник. – СПб.: Лань, 2002. – 448 с.
24. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське вид-во, 2001. – 216 с.
25. Деєва Н. М. Оподаткування в Україні : Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури , 2010. – 544 с.
26. Декрет КМУ «Про державне мито» від 21.01.1993 р. № 7-93.
27. Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 184 с.
28. Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки): монографія / За ред. В. Л. Андрущенко, В. М. Федосова, В. М. Суторміної. – К: Либідь, 1992. – 328 с.
29. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів: монографія / Луніна І. О., Кириленко О. П., Лучка А. В. та ін.; за ред. І. О. Луніної; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. – К., 2010. – 320 с.
30. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / За ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 492 с.
31. Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Податкова система: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
32. Дубовик О. Ю. Розвиток механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні // Економічні інновації. – Одеса: ІПРЕЕД НАНУ. - 2012. - № 49. - С. 112-119.
33. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: монографія / Я. А. Жаліло – К.: НІСД, 2009. – 291 с.

34. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців» від 15 травня 2003 року № 755.
35. Закон України "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну" № 332-XIV від 22.12.1998 р.
36. Закон України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
37. Закон України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" від 22.12.1998 р. № 330-XV.
38. Закон України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" від 22.12.1998 р. № 331-XIV.
39. Закон України „Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.91 № 1264-XII.
40. Закон України «Про правонаступництво України» від 12.09.91 р. № 1543-XII.
41. Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 р. № 3551-XII.
42. Закон України «Про судовий збір» від 08.07.2011 р. № 3674-VI.
43. Захожай В. Б., Литвиненко Я. В., Захожай К. В., Литвиненко Р. Я. Система оподаткування та податкова політика: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 468 с.
44. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник.– Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
45. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III.
46. Золотько І. А. Податкова система: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 204 с.
47. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
48. Іванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: Учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко – Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2006. – 328 с.
49. Іванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: монографія / Ю. Б. Іванов, О. А. Єськов. – Харків: ВД «ИНЖЕК», 2007. – 328 с.
50. Історія економіки та економічної думки. ХХ - початок ХХІ ст.: Навч. посібник / За ред. В. В. Козюка, Л.А. Родіонової. – К.: Знання, 2011. – 582 с.
51. Калмиков О. В. Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності / О. В. Калмиков // Економічний вісник університету. – 2012. – № 18.1. – С. 97-104.

52. Канцур І. Г. Теоретичні засади податкового навантаження / І. Г. Канцур // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 3 (50). – С. 77-82.
53. Кизилова Л. О., Кизилів Г. І. Організація податкового контролю: Навч. посібник. – Харків: ХНАМГ, 2006. – 163 с.
54. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – 494 с.
55. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. – М.: Изд-во соц.-эконом. лит-ры, 1960. – 486 с.
56. Кириленко О. П. Фінанси (теорія та вітчизняна практика): Навч. посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 212 с.
57. Коваль Л. П. Зміни у спрощеній системі оподаткування та їх вплив на фінансову безпеку малого підприємництва / Л. П. Коваль // Науковий вісник НЛТУ. – 2012. – № 22.1. – С. 244-251.
58. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х.
59. Кодекс України про надра від 27.07.1994 р. № 132/94-ВР.
60. Кокшарова С. М. Податки в Україні: Навч. посібник. – К.: СІРА, 2005. – 334 с.
61. Комарницький І.Ф. Економічна теорія. – Чернівці: АНТ Лтд, 2006. - 334 с.
62. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР.
63. Корнаи Я. Путь к свободной экономике / Я. Корнаи. - М.: Экономика, 1990. - 384 с.
64. Кошебар Л. О. Удосконалення основних положень реформування податкової системи як важеля державного регулювання економіки // Економіка АПК. - 2008. – № 10. – С. 60-67.
65. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-ІІІ.
66. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики: монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2005. – 371 с.
67. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
68. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
69. Кропельницька С. О. Соціальне страхування: Навч. посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013. – 336 с.

70. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: монографія / Н. М. Крючкова. – Одеса: Астропринт, 2011. – 190 с.
71. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып 1. - Петроград: Наука и школа, 1919.– 258 с.
72. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1998. – 448 с.
73. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ.
74. Лисенко В. В., Задорожний О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: Монографія. – К.: Істина, 2008. – 216 с.
75. Лист Вищого арбітражного суду «Про порядок сплати і зарахування державного мита» від 03.03.1992 р. № 01-8/288.
76. Лист Міністерства доходів і зборів України «Про міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування» від 23.01.2014 р. № 1535/7/99-99-12-01-03-17.
77. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посібник. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
78. Лондар С. Л., Тимошенко О. В. Фінанси: Навч. посібник. – Вінниця: Нова Книга, 2009. – 384 с.
79. Лук'яненко О. В. Особливості ухилення від сплати зовнішньоторговельних податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lukyanenko.at.ua/\\_ld/0/79.pdf](http://lukyanenko.at.ua/_ld/0/79.pdf).
80. Луценко І. С. Сучасне трактування сутності податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І. С. Луценко // Економіка та держава. – 2010. – № 3 – С. 63-65.
81. Лучковська С. І. Фінансове право: Навч. посібник. – К.: КНТ, 2010. – 296 с.
82. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДИНА. – 2011. – 591 с.
83. Мацелик М. О. Фінансове право: Навч. посібник / М. О. Мацелик, Т. О. Мацелик, В. А. Пригоцький; за ред. В. К. Шкарупи. – К.: Знання, 2011. – 815 с.
84. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
85. Меркулова Т. В. Институт налога. Монография. – Харьков, 2006. – 224 с.

86. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і статистики ESA 95, ОЕСР.
87. Міжнародний кадровий портал HeadHunter [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [hh.ua article/14307](http://hh.ua/article/14307).
88. Милль Дж. Основы политической экономии // Вопросы экономики. – 1989. – № 10. – С. 146-149.
89. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI.
90. Могильний О. М. Регулювання аграрної сфери / О. М. Могильний. – Ужгород: ІВА, 2005. – 400 с.
91. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про підтвердження статусу податкового резидента України» від 12.04.2002 р. № 173.
92. Наказ Державної податкової служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання» від 27.06.2012 № 553.
93. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635.
94. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: ПИТЕР. – 2000. – 544 с.
95. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Монография / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
96. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-х т. // За заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011.
97. Нестеренко Н. В. Особливості розвитку податкової системи в Україні і країн-членів ЄС // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2011. - №3. – С. 67-71.
98. Новосельська Л. І. Переваги та недоліки Податкового кодексу України / Л. І. Новосельська, В. А. Козанкевич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.5. – С. 269-272.
99. Огаренко Ю. Порівняльний аналіз податку на викиди діоксиду вуглецю та системи торгівлі викидами: висновки для України / Ю. Огаренко // Національний екологічний центр України, 2011. – 36 с.



100. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. – М.: Типография т-ва И. Д. Сытина, 1908. – 530 с.
101. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система. Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 456 с.
102. Онисько С. М., Тофан І. М., Грицина О. В. Податкова система: Підручник. – Львів: Магнолія Плюс, 2006. – 336 с.
103. Орлик В., Орлик С. Історія оподаткування України (з часів Київської Русі – до сьогодні) // Вісник податкової служби України. - 2013. - № 45. - С. 5-54.
104. Орлова В. О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В. О. Орлова // Всеукраїнський науково-виробничий журнал: Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 3. – С. 78-81.
105. Основи податкового права: Навч. посібник / За ред. Кучерявенко М. П. — Харків: НЮАУ, 2003. – 444 с.
106. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. – М.: Юрайт, 2003. — 336 с.
107. Пенякова Г. Л. Модернізація структури податкової системи України / Г.Л. Пенякова // Актуал. проблеми економіки. - 2011. - № 7. - С. 269-273.
108. Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Юрайт, 2005. – 720 с.
109. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики. – М.: Эконов, Ключ, 1993. – 475 с.
110. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. В 2-х т. – М.: Прогресс, 1985.
111. Податки / В. В. Буряковський, Б. Я. Кармазін, С. В. Каламбет, О. А. Водолазька / Під ред. Буряковського В. В. - Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611 с.
112. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: Навч. посібник / За ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.
113. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
114. Податкова система: Навч. посібник / Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.; за заг. ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.

115. Податкова система України: навчальний посібник / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби, 2011. – 656 с.
116. Податкова система України: тренінг-курс: Навч. посібник / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 656 с.
117. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
118. Попова С. М. Організація податкового контролю. Навч.-практич. посібник / С. М. Попова, В. Д. Понікарпов, О. В. Кожушко. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 290 с.
119. Постанова Верховної Ради України «Про приєднання України до Віденської конвенції про правонаступництво держав щодо договорів» від 17.09.92 р. № 2608-XII.
120. Постанова КМУ „Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)” від 30.05.1997 р. № 525.
121. Постанова КМУ «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 22.12.2010 р. № 1170.
122. Постанова КМУ "Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів" від 23.03.1995 р. № 213.
123. Прусс В. М. Податки та податкова система України: Навч. посібник. / В. М. Прусс, Н. Г. Шпак, В. М. Пітерська. - Харків: Бурун Книга, 2009. - 160 с.
124. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
125. Рекомендації Державної податкової адміністрації України «Щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» від 27.12.2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017.
126. Риккардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Риккардо Д. Сочинения. В 3-х т. – М.: Госполитиздат, 1955.
127. Савка В. Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / В. Савка // Економіка. – 2009. – №7(98). – С. 21–23

128. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система: Навч. посібник. —Київ: Ліра-К, 2013. — 604 с.
129. Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов / Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. – СПб.: Питер, 2008. – 704 с.
130. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. - Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.
131. Слатвінська М. О. Фіксований сільськогосподарський податок як інструмент стимулювання розвитку підприємництва у сфері сільського господарства /М. О. Слатвінська // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2013. - № 2. – С. 158-164.
132. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М.: Изд-во соц.-полит. лит-ры, 1962. – 684 с.
133. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – 512 с.
134. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.
135. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12.
136. Теорія фінансів: Підручник / П. І. Юхименко та ін.; заг. ред. В. М. Федосов, С. І. Юрій. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 576 с.
137. Троц Н. Методичні підходи до формування податкового навантаження в Україні / Троц Н. // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 85-89.
138. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування: монографія - Харків: ТД «Золота миля», 2008. – 328 с.
139. Указ Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012 р. № 726/2012.
140. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 р. № 141/2013.
141. Указ Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. № 727/98.

142. Уор М. Хасси, Дональд С. Любик. Основы мирового налогового кодекса с комментариями. – Вирджиния, 1996. – 320 с.
143. Уразова Е. И. Налоги и экономический рост развивающихся стран (на примере стран Ближнего и Среднего Востока). – М.: Наука, 1981. – 179 с.
144. Федосов В. М., Опарін В. М., П'ятаченко Г. О. та ін. Податкова система України / За ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2004. – 464 с.
145. Фінанси: Підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611с.
146. Фінанси: Навч. посібник / О. П. Близнюк та ін.; ред. В. І. Оспіщев. - К.: Знання, 2006. - 415 с.
147. Финансы капиталистических государств: Учебник / Под ред. Б. Г. Болдырева. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
148. Фінанси: курс для фінансистів: Навч.посібник / В. І. Оспіщев та ін. - К. : Знання, 2008. - 567 с.
149. Финансы, налоги и кредит: Учебник / Под общ. ред. А. М. Емельянова, И. Д. Мацкуляка, Б. Е. Пенькова. – М.: Российская академия государственной службы при Президенте РФ, 2001. – 546 с.
150. Финансовая энциклопедия / Под ред. И. А. Блинова и А. И. Буковецкого. – М.: Госиздат, 1924. – 512 с.
151. Фінансове право України: Навч. посібник / За заг. ред. Л. К. Воронової. - К.: Правова єдність, 2009. – 395 с.
152. Хомутенко А. В., Хомутенко В. П. Ідентифікація суб'єктів господарювання як платників податків / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень ОНЕУ. - 2014. - № 2. – С. 35-50.
153. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: монографія / А. П. Чередніченко – К.: Аспект-Поліграф, 2005 – 204 с.
154. Черник Д. Г., Павлова Л. П., Дадашев А. З., Князев В. Г., Морозов В. П. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 328 с.
155. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для ВУЗов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 511 с.
156. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.

157. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 576 с.
158. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. - М.: Статут, 2002. – 555 с.
159. Brennan G., Buchanan J. Towards a Tax Constitution for Leviathan // *Journal of Public Economics*, 1977, № 8 (3). - P. 255–273.
160. 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.
161. Robertson J. The New Economics of Sustainable Development: A Briefing for Policy Makers / J. Robertson. – London: Kogan Page, 1999. – P. 120-121.
162. Slemrod J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems / Joel Slemrod // *The Journal of Economic Perspectives*. - 1990. - Vol. 4. - No. 1. - P. 157-178.
163. Tanzi V. Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites / V. Tanzi // *IMF Working Paper 00/181* Washington: International Monetary Fund, 2000.
164. Tanzi V. Does the World Need a World Tax Organization? / V. Tanzi // *The Economics of Globalization*; A. Razin, E. Sadka, eds. – Cambridge and New York: Cambridge University Press, 1999. – P. 173-186.
165. Wagner A. Finanzw / A. Wagner. – 1883. – B. 2. – P. 304.

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

*Навчальне видання*

*Баранова Вікторія Глібівна  
Богатирьова Євгенія Миколаївна  
Волощук Вікторія Петрівна  
Дубовик Ольга Юхимівна  
Васютинська Людмила Анатоліївна  
Волохова Ірина Семенівна  
Волохова Майя Петрівна  
Кир'язова Тетяна Олександрівна  
Логвіновська Світлана Іванівна  
Луценко Ірина Сергіївна  
Мартинюк Ірина Василівна  
Слатвінська Марина Олександрівна  
Хомутенко Алла Віталіївна  
Хомутенко Віра Петрівна*

## **ПОДАТКОВА СИСТЕМА**

Навчальний посібник

За загальною редакцією  
доктора економічних наук В. Г. Баранової

Книгу видано за редакцією авторів

*Віддруковано з готового оригінал-макета у типографії «ВМВ».  
Свідоцтво ДК № 381 від 26.03.2001*

---

*Формат 84\*100/16. Папір офсетний.  
Ум. др. арк. 21,37. Наклад 300 прим.  
65053, м. Одеса, пр. Добровольського 82-а.  
Тел. 751-14-87, 751-15-80  
[www.vmv.odessa.ua](http://www.vmv.odessa.ua)*