

В. І. Аранчій, В. Д. Чумак, О. В. Безкровний,
Т. Г. Мисник, О. О. Дорошенко

Податкові відносини суб'єктів підприємництва: управління та адміністрування

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК



Полтава 2017

УДК 336.22
П 44

Податкові відносини суб'єктів підприємництва : управління та адміністрування : навч. посіб. / В. І. Аранчій, В. Д. Чумак, О. В. Безкровний, Т. Г. Мисник, О. О. Дорошенко. – Полтава: ПДАА, 2017. – 473 с.

Авторський колектив: кандидат економічних наук, професор *Аранчій В. І.* (теми: 1–2, 9, 24–25), кандидат економічних наук, професор кафедри *Чумак В. Д.* (теми: 10, 13, 16–18), кандидат економічних наук, доцент *Безкровний О. В.* (вступ, теми: 3–5, 14–15), кандидат економічних наук, доцент *Мисник Т. Г.*, (теми 6–8, 11–12), кандидат економічних наук, доцент кафедри *Дорошенко О. О.* (теми: 19–23).

Рецензенти:

Олійник О. В., завідувач кафедри фінансів Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва, д. е. н., професор,

Ксьонжик І. В., професор кафедри обліку та оподаткування Миколаївського національного аграрного університету, д. е. н., доцент,

Плаксієнко В. Я., завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії, д. е. н., професор.

Затверджено до друку Вченою радою Полтавської державної аграрної академії як навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за спеціальністю „Фінанси, банківська справа та страхування”

протокол № 32 від 27 червня 2017 року

Рекомендовано до друку Науково-методичною радою спеціальності „Фінанси, банківська справа та страхування”

протокол № 11 від 15 червня 2017 року

Навчальний посібник складено відповідно до, визначених в освітньо-професійній програмі, спеціальних (фахових) компетенцій випускника другого (магістерського) рівня вищої освіти. Він розрахований для здобувачів вищої освіти денної і заочної форм навчання за ступенем „Магістр” спеціальності 072 „Фінанси, банківська справа та страхування” галузі знань 07 „Управління і адміністрування”.

В навчальному посібнику розглянуті загальні теоретико-методологічні аспекти організації адміністрування та практичні особливості управління податковими відносинами суб'єктів підприємництва.

Викладення теоретичного матеріалу посібника передбачало використання схем, рисунків, таблиць, в яких наводяться окремі статистичні дані. До кожної із тем дисципліни запропоновані питання для обговорення та дискусії, а також перелік рекомендованої літератури.

© В.І. Аранчій, В.Д. Чумак, О.В. Безкровний, Т.Г. Мисник, О.О. Дорошенко,

© Полтавська державна аграрна академія

Зміст

	<i>ст.</i>
Передмова.....	4
Тема 1. Макро- і мікроаспекти оподаткування суб'єктів підприємництва.....	7
Тема 2. Традиційні та спеціальні системи оподаткування суб'єктів підприємництва.....	25
Тема 3. Теоретико-організаційні засади адміністрування податків.....	33
Тема 4. Управлінські технології в контрольних органах щодо податків та зборів.....	46
Тема 5. Податкове консультування: сучасний стан та перспективи розвитку.....	64
Тема 6. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту.....	74
Тема 7. Планування та прогнозування податків і зборів.....	87
Тема 8. Податковий ризик-менеджмент.....	101
Тема 9. Податкове рахівництво.....	115
Тема 10. Облік платників податків.....	131
Тема 11. Управління податковим боргом.....	141
Тема 12. Планування та організація проведення перевірок.....	150
Тема 13. Управлінські технології мобілізації до бюджету непрямих податків.....	169
Тема 14. Управлінські технології справляння податку на прибуток.....	203
Тема 15. Податковий контроль та адміністрування податку на доходи фізичних осіб.....	220
Тема 16. Адміністрування та контроль за справлянням платежів за використання природних ресурсів.....	245
Тема 17. Порядок адміністрування майнових та місцевих податків і зборів.....	267
Тема 18. Управлінські технології в спеціальних податкових режимах.....	288
Тема 19. Оподаткування будівельних підприємств.....	304
Тема 20. Оподаткування банківської діяльності.....	323
Тема 21. Справляння податків і зборів фінансовими установами.....	339
Тема 22. Механізм оподаткування туристичної діяльності.....	360
Тема 23. Особливості оподаткування нерезидентів.....	381
Тема 24. Пільгове оподаткування окремих видів діяльності.....	404
Тема 25. Удосконалення управлінської діяльності в податковій сфері: зарубіжний досвід.....	422
Додатки.....	435

Передмова

Розбудова України як високорозвиненої країни європейського типу, вимагає удосконалення діяльності управлінської діяльності держави в процесі справляння податків, зборів, платежів. В ринковій економіці податкові відносини держави та суб'єктів підприємництва стають провідними, у цьому контексті особливого значення набуває створення такого механізму адміністрування податків, зборів, платежів, який би відповідав потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв подоланню структурних диспропорцій в економіці, забезпечив зниження податкового навантаження, спрощення оподаткування в різних галузях національної економіки.

Забезпечення сприятливого податкового клімату на належному рівні є надзвичайно актуальним питанням у сучасних умовах функціонування України, оскільки створення стабільної податкової системи можливе лише при умові функціонування ефективного адміністрування податків та зборів, яке вплине на основне джерело доходів держави та управління ринковою економікою, адже податки – це основне джерело доходів держави.

Адміністрування податків, зборів, платежів є цілеспрямованою управлінською діяльністю державних уповноважених органів та їх посадових осіб, спрямованою на реалізацію ефективної бюджетної та податкової політики, яка включає не тільки процеси організації застосування норм законодавства про податки, збори, платежі, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податкових платежів, а й процедури виявлення оптимальних методів їх здійснення, націлених на мінімізацію бюджетних витрат при одночасному збільшенні бюджетних доходів.

Навчальний посібник „Податкові відносини суб'єктів підприємництва: управління та адміністрування” призначений для використання під час вивчення окремих навчальних дисциплін освітньо-професійної програми „Фінанси, банківська справа та страхування” другого (магістерського) рівня вищої освіти, зокрема: „Податковий менеджмент”, „Оподаткування суб'єктів підприємництва”, „Адміністрування податків”.

Опанування зазначених навчальних дисциплін сприяє формуванню спеціальних фахових компетенцій у здобувачів ступеня вищої освіти „Магістр”, пов'язаних із здатністю формувати і аналізувати податкову звітність, розробляти і застосовувати нові фінансові (податкові) інструменти та приймати оптимальні управлінські рішення в сфері оподаткування.

Згідно з вимогами освітньо-професійної програми в процесі вивчення дисциплін податкового спрямування, з використанням даного навчального посібника, у здобувачів вищої освіти має бути сформовано наступні елементи компетентностей:

знання: теоретичних основ, науково-понятійного та категорійного апарату адміністрування податків; сутності, змісту і завдань управління податками; організаційних засад управління податками; сутності і методів планування та прогнозування податкових надходжень; видів і джерел податкових ризиків; методичних підходів до оцінювання податкових ризиків та управління ними; порядку обліку платників податків та податкових надходжень; змісту, підстави та порядку надання відстрочення і розстрочення податкових зобов'язань; технології управління податковим боргом та механізмів оптимізації податкових зобов'язань; принципів податкового контролю; видів перевірок податкових органів; методів документального та фактичного контролю правильності нарахування податків та інших обов'язкових платежів; особливостей податкового супроводу великих платників податків; відповідальності платників за вчинення податкових порушень; форм податкової звітності платників податків; сучасних технологій адміністрування податків та особливостей їх використання в Україні; контрольних заходів податкової служби та інших державних органів у сфері адміністрування податків; особливостей справляння податків і зборів та контролю за повнотою і своєчасністю їх погашення; основних проблем оподаткування суб'єктів підприємництва; особливостей податкового законодавства щодо оподаткування окремих сфер підприємницької діяльності; методів фінансового обґрунтування податкових рішень.

вміння: аналізувати фінансово-господарську діяльність платника податку, податкову звітність, стан обов'язкових платежів до бюджету, причини податкової заборгованості платників, типові порушення податкового законодавства з питань оподаткування; контролювати своєчасність подання податкової звітності до податкових органів, правильність заповнення податкових декларацій та розрахунків і вірогідність поданих у них даних, стан активів платника, що перебувають у податковій заставі; здійснювати моніторинг податкових надходжень, податкових ризиків, податкового боргу, активів, що перебувають у податковій заставі; вивчати та оцінювати ефективність внутрішнього податкового аудиту, моделювати податкові платежі підприємства, схеми оптимізації податкових платежів; розробляти методики проведення перевірок, критерії оцінювання та показники ефективності податкового контролю; розраховувати суми податків та обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету, суми пені та фінансових санкцій; формувати реєстри та особові справи платників податків, картки особових рахунків платників для обліку податкових надходжень, зведені реєстри податкових надходжень; нарахувати окремі податки і збори, заповнювати податкову звітність; застосовувати податкові технології для досягнення цілей економічної діяльності підприємства; використовувати методологію справляння податків і зборів та методи податкового контролю; виконувати розрахунки сум податкових зо-

бов'язань і податкового боргу суб'єктів підприємництва; складати та подавати податкову звітність, у тому числі за допомогою системи електронного документообігу.

Навчальний посібник „Податкові відносини суб'єктів підприємництва: управління та адміністрування” призначено для здобувачів вищої освіти денної та заочної (дистанційної) форм навчання спеціальності 072 „Фінанси, банківська справа та страхування”.

Працюючи над навчальним посібником, автори намагались забезпечити можливість вивчення дисципліни за дистанційною формою навчання, тобто такою, яка зводить до мінімуму безпосередній контакт викладача і здобувача вищої освіти. Доцільним при цьому буде використання матеріалу лекцій, наведених у посібнику, де розкриваються теоретичні положення та питання, що виникають під час опанування відповідного матеріалу.

Крім того, додається перелік нормативно-інформативних джерел і науково-практичних праць, використання яких надасть допомогу при вирішенні тестових і практичних завдань, що пропонуються під час вивчення зазначеного кола навчальних дисциплін і зорієнтує студента на активне мислення й узагальнення здобутих у процесі контролю знань.

Тема 1. Мікро- і макроаспекти оподаткування суб'єктів підприємництва

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з визначенням сутності, місця і ролі податків у фінансово-економічному сегменті розвитку суспільства.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України, Господарський кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність, необхідність становлення та розвиток теорії оподаткування.
2. Суб'єкти господарювання як платники податків і зборів.
3. Податки як об'єкт управління в системі ринкових відносин.
4. Сучасні теоретичні характеристики податків.
5. Теоретичні аспекти поділу та групування податкових платежів.

1. Економічна сутність, необхідність становлення та розвиток теорії оподаткування. Податки як форма фінансових відносин виникли з появою держави ще в найдавніші часи. Протягом багатьох століть вони слугували засобом перерозподілу суспільних благ на користь правлячих класів. Разом з тим, як свідчить історичний досвід, податки можуть виступати важливим регулятором економічного і соціального розвитку країни.

Історія цивілізації свідчить, що податки – це найбільш пізня форма державних доходів. Первісно податки називались „anxibia” (допомога) і мали тимчасовий характер. Вважалося, що податки суперечать недоторканності приватної власності, і їх введення допускалося лише в надзвичайних випадках як екстраординарне джерело державних доходів. З часом податки перетворились із тимчасового в постійне джерело державних доходів. Податки стають настільки звичним джерелом державних коштів, що відомий політичний діяч Північної Америки Б. Франклін (1706 – 1790) зміг сказати, що „платити податки і вмерти повинен кожен”.

Економічну категорію „податок” слід розглядати в таких аспектах:

- за економічною сутністю;
- формою прояву;
- з організаційно-правового боку.

Економічна сутність податків виявляється в грошових відносинах, які складаються у держави з юридичними і фізичними особами з приводу примусового вилучення частини створеної вартості і формування фонду фінансових ресурсів держави. Процес примусового відчуження частки доходів

юридичних осіб і громадян на загальносуспільні потреби характеризує односторонній рух вартості (від платника податку до держави) без еквівалентного обміну.

Матеріальною основою податків є реальна сума грошових коштів, що мобілізуються державою.

Конкретними формами прояву категорії податку є види податкових платежів, які встановлюються законодавчими органами влади.

З організаційно-правового боку податок – це обов’язковий платіж, який надходить у бюджетний фонд у визначених законом розмірах і встановлені строки.

Запровадження податків у різні часи і в різних країнах мало свої особливості. На перших етапах розвитку державності, зокрема в Стародавньому Єгипті, сплата податків базувалася на релігійних віруваннях людей і була спрямована на вилучення частини матеріальних благ населення на користь правителя держави. Це було характерним і для всіх близькосхідних держав ранньоісторичного періоду.

На відміну від них, у Стародавній Греції й Стародавньому Римі необхідність сплати податків обґрунтовувалась надзвичайними потребами держави. Розмір податків залежав від передбачених витрат. Рішення про їх встановлення не приймалися одноосібно, а розглядалися Радою чи Сенатом, і були продиктовані, насамперед, необхідністю утримання війська. Дуже часто податки справлялись у вигляді добровільних пожертвувань громадян, оскільки примусові платежі на користь держави вони вважали посяганням на власну свободу, як це було у Стародавній Греції. Саме на цей період припадає зародження в Стародавньому Римі цивілізовано оформленого майнового й поголовного оподаткування.

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.

Наукові теорії податків з’явилися у XIII ст., коли у працях Фоми Аквінського було зроблено перші спроби обґрунтування сутності податків, які він вважав „дозволеною формою пограбування” народу, засобом покриття надзвичайних витрат.

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. Існують як загальні теорії податків (табл. 1.1), так і окремі теорії податків (табл. 1.2).

Таблиця 1.1

Загальні теорії податків та їх економічний зміст

Теорії оподаткування		Економічний зміст
Теорії обміну (18–19 ст.)	Атомістична теорія (суспільного договору; публічного договору; фіскального договору; обміну послугами між державою і громадянами; послуг) С. Вобан, Ш. Монтеск'є, Д. Юм, Ж. Руссо, Дж. Мілль	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.
	Теорія податку як страхової премії Дж. МакКуллох, А. Тьєр	Необхідність сплати податків є превентивним заходом на випадок настання будь-якого ризику: пожежі, війни; сума податку визначається пропорційно сумі доходу або майна, тому що витрати з охорони і захисту повинні розподілятися по сумі власності, що охороняється.
	Теорія насолоди Ж. Сімонд де Сімонді	Платник за допомогою податків купує насолоду: суспільний правопорядок, правосуддя; податки мають сплачуватися з чистого доходу, а не з капіталу.
Теорія фізіократів (18 ст.) Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго		Всі податки можна замінити одним податком на чистий продукт – земельним (прямий, визначається на основі кадастру і стягується із землевласників від земельного доходу); обкладаються податком лише доходи, які були одержані єдиним продуктивним класом у суспільстві.
Класична теорія (податкового нейтралітету) (кін. 18 – 1-а пол. 19 ст.) В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо		„Невидима рука ринку” забезпечує інтереси суспільства, лише витрати на оборону та утримання урядового апарату необхідно компенсувати податками, об'єктом оподаткування якими є земля, праця і капітал.
Теорії примусового характеру податку	Теорія жертви (19 ст.) Дж. С. Мілль	Громадяни при сплаті податків приносять державі жертву – роблять це не добровільно і терплять нестатки.
	Теорія колективних потреб (19-20 ст.) А. Вагнер, Ф. Нітті, Е. Селігман, Е. Сакс, Л. Штейн	Зростанням державних витрат обумовлює необхідність збільшення податкового тягара і ставить проблеми його справедливого розподілу в суспільстві: пропорційного і прогресивного оподаткування.
Теорія економіки суспільно-го сектору (початок 20 ст.) К. Віксель і Е. Ліндаль		Справедливий розподіл податкових надходжень до бюджету, які використовуються для державних потреб. Податки повертаються платникам у формі державних послуг.
Б Кейнсіанська теорія		Податки є головним важелем регулювання економіки і

<i>Теорії оподаткування</i>		<i>Економічний зміст</i>
	(початок 20 ст.) Дж. Кейнс	виступають однією зі складових її успішного розвитку. 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. Прогресивне оподаткування знижує ризики виробників відносно капітальних вкладень.
	Неокейнсіанська теорія (50-60 рр. XX ст.) Ф. Модильяні, Дж. Хікс, П. Самуельсон	Механізм податкового регулювання має враховувати зміни рівня податків як засобу проведення антициклічної політики: зниження в періоди спаду, підвищення в роки пожвавлення і підйому з метою стримування ділової активності.
	Посткейнсіанська теорія (серед. 20 ст.) Дж. Робінсон, П. Девідсон	Поєднання політики доходів держави (податкової політики) з політикою зростання економіки
Неокласичні теорії оподаткування	Теорія неоконсерватизму	Зниження загального рівня податків з метою підтримки високого рівня заощаджень та інвестицій. Надання податкових пільг корпораціям і населенню, які формують споживчий попит на ринку. Сума зібраних податків на пряму залежить від рівня доходності суспільства.
	Теорія зовнішніх ефектів (екстерналій) (30-ті рр. 20 ст.) А. Пігу	Необхідність організації перерозподілу коштів через механізм державного бюджету за допомогою прогресивного оподаткування для максимізації суспільного добробуту.
	Теорія монетаризму (50-ті рр. XX ст.) М. Фрідмен	Податки є другорядним регулятором грошово-кредитної політики (інструментом вилучення з обігу зайвої кількості грошей). Скорочення ставок податків з метою збільшення заощаджень, які можуть бути інвестовані у виробництво.
	Теорія економіки пропозиції (70-ті рр. 20 ст.) А. Лаффер, М. Фелдстайн, М. Боскін, Г. Стейн, Р. Манделл.	З метою стимулювання заощаджень та інвестицій необхідно встановити оптимальну ставку податкових вилучень; проводити політику прискореної амортизації, що збільшує внутрішні джерела інвестицій; запровадити податкові пільги щодо реінвестування капіталу; зменшити оподаткування доходів від власності. Зменшення оподаткування трудових доходів та зняття інституційних перешкод сприяє розширенню пропозиції праці й забезпечує економічне зростання.
	Теорія держави (90-ті рр. XX ст.) Д. Норт	Сума зібраних податків на пряму залежить від рівня доходності суспільства.
	Теорія раціональних очікувань (90-ті рр. 20 ст.) Роберт Е. Лукас	Держава впливає тільки на рівень цін і податкове навантаження. Податки є регулятором пропозиції на ринку.
	Теорія оптимального оподаткування (кін. 20-поч. 21 ст.) Е. Аткинсон, Дж. Стігліц, П. Даймонд, Дж. Мірліс, Дж. Слемрод, В. Танзі, У. С. Вікрі	Податкові реформи спрямовані на ослаблення обтяжливої дії податкової системи і більш рівномірний розподіл податкового навантаження. Важливий фактор оптимізації оподаткування – це скорочення масштабів ухилення від сплати податків.
Теорія Левіафан-оподаткування (кінець XX-ст.) Дж. Бреннан, Дж. Б'юкенен		Обмеження податкової бази та податкової ставки повинні, задовольнити інтереси держави і дозволити профінансувати ефективний набір суспільних благ і послуг.

<i>Теорії оподаткування</i>	<i>Економічний зміст</i>
Теорія демократичного оподаткування (кін. 20 – поч. 21 ст.)	Рівень оподаткування визначається виборцями і затверджується в Конституції. Виборці приймають активну участь в ухваленні рівня доходів і видатків бюджету держави.
Теорія еволюційного оподаткування (кін. 20 – поч. 21 ст.)	Уряд визначає рівень оподаткування в країні, платники податків мають можливість застосовувати різні методи ухилення від оподаткування.
Теорія глобалізації (кін. 20 – поч. 21 ст.) В. Танзі, Дж. Робертсон	Введення спеціальних податків на іноземні трансакції, що дозволить різко обмежити транскордонні валютні спекуляції.

В основу спеціальних теорій оподаткування покладено вивчення окремих питань оподаткування.

Таблиця 1.2

Спеціальні теорії податків та їх економічний зміст

<i>Теорії оподаткування</i>	<i>Економічний зміст</i>
Теорія співвідношення прямого і непрямомого оподаткування	Оптимальним є баланс 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 непрямомого оподаткування, враховуючи, що за допомогою непрямих податків ефективніше наповнюється бюджеті, а прямі податки використовують для зрівняльних цілей.
Теорія єдиного податку	Введення єдиного податку на визначений об'єкт оподаткування (земля, дохід, прибуток, капітал), який би замінив собою існуючі податки.
Теорія пропорційного і прогресивного оподаткування	Пропорційні податкові ставки реалізують принципи рівності і справедливості та підтримуються заможними класами населення. Прогресивне оподаткування пом'якшує нерівність у суспільстві і сприяє перерозподілу майна і доходів.
Теорія перекладення податків	Перекладення податкового тягара з продавця на покупця (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).

Таким чином, 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 фінансової політики держави.

2. Суб'єкти господарювання як платники податків і зборів. Світовий досвід та практика реалізації податкової політики свідчить про результативність застосування податкових інструментів для стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання.

Згідно чинного Господарського кодексу України (ст. 55), суб'єкти господарювання – це учасники господарських відносин, які здійснюють госпо-

дарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (рис. 1.1).

Суб'єкти господарювання реалізують свою господарську компетенцію на основі права власності, права господарського відання, права оперативного управління відповідно до визначення цієї компетенції згідно Господарського кодексу України та іншої нормативно-правової бази.

Згідно ПКУ (п. 15.1), суб'єкти господарювання – резиденти і нерезиденти (фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування відповідно до податкового законодавства, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів є платниками податків.

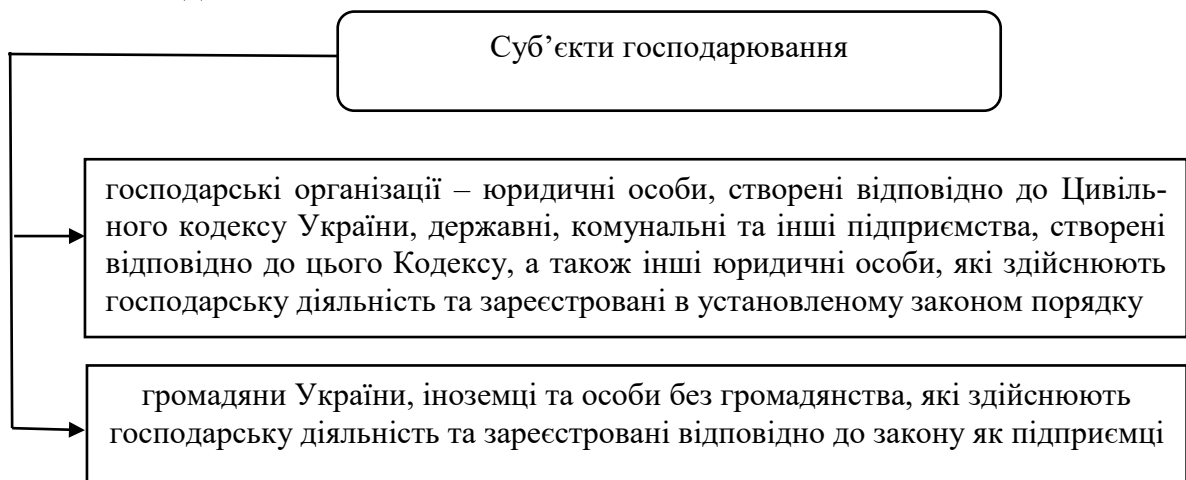


Рис. 1.1. Суб'єкти господарювання згідно Господарського кодексу України

Суб'єкти господарювання як платники податків здійснюють господарську діяльність, під якою (згідно пп. 14.1.36 ПКУ) розуміють діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами. Залежно від мети і механізму здійснення, господарська діяльність платників податків поділяється на підприємницьку та непідприємницьку.

В законодавстві було й є кілька класифікацій суб'єктів господарювання залежно від обсягів діяльності. Господарське законодавство містить свою класифікацію, податкове – іншу, причому для цілей спрощеної системи оподаткування використовується окрема класифікація. Із прийняттям ПКУ та подальших змін до нього ситуація ще більше ускладнилася, оскільки ці

класифікації змішалися.

Господарський кодекс України класифікував підприємства як малі, середні та великі. Проте Законом України „Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” № 4618-IV від 22.03.2012 р. вилучено ч. 7 ст. 63 ГКУ, що передбачала поділ підприємств на великі, середні та малі (тобто поняття „мале підприємство” в законодавстві більше немає).

Згідно ГКУ (ст. 55) суб’єкти господарювання, в залежності від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік, можуть належати до суб’єктів малого підприємництва, у тому числі до суб’єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб’єктами мікропідприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб’єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб’єктами малого підприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб’єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб’єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб’єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Інші суб’єкти господарювання належать до суб’єктів середнього підприємництва.

Таким чином, починаючи з 22 березня 2012 р. ГКУ містить нову класифікацію суб'єктів господарювання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Види суб'єктів підприємництва

Групи суб'єктів підприємництва	Критерії, що мають виконуватися одночасно		
	Статус (юридична чи фізична особа)	Обмеження по середній кількості працівників	Обмеження по річному доходу від будь-якої діяльності
Суб'єкти мікропідприємництва	- фізичні особи – підприємці; - юридичні особи	не більше 10 осіб	не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро (за середнім курсом НБУ)
Суб'єкти малого підприємництва	- фізичні особи – підприємці; - юридичні особи	не більше 50 осіб	не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро (за середнім курсом НБУ)
Суб'єкти середнього підприємництва	- фізичні особи – підприємці; - юридичні особи	усі інші суб'єкти, що не належать до суб'єктів малого (які включають у себе і мікропідприємство) та великого підприємництва	
Суб'єкти великого підприємництва	- юридичні особи	більше 250 осіб	перевищує суму, еквівалентну 50 млн євро (за середнім курсом НБУ)

Варто наголосити, що в ГКУ при врахуванні масштабів діяльності йдеться про суму доходу від усіх видів діяльності, а не лише про дохід (виручку) від реалізації продукції.

Зміни стосуються й того, що новий критерій обсягу доходу установлений в еквіваленті до євро за середньорічним курсом НБУ, при цьому господарське законодавство не дає роз'яснення визначення середньорічного курсу.

Визначаючи чисельність працівників для віднесення суб'єктів господарської діяльності до певної категорії підприємництва, варто звернути увагу на те, що в ній враховуються не лише штатні працівники, а й сумісники та працівники, що працюють за цивільно-правовими договорами.

Передбачена господарським законодавством класифікація використовується у сфері бухгалтерського та податкового обліку для вирішення таких питань:

1) складу форм фінансової звітності, що мають складати суб'єкти підприємницької діяльності;

2) максимальні строки тривалості перевірок, що здійснюються фіскальними органами (крім строків, установлених податковим законодавством для „великих платників податків”, – категорія, що визначається в ПКУ), а також іншими органами державного нагляду (контролю);

3) обов'язковість застосування електронної податкової звітності до податкових органів (платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в елект-

ронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документо-обігу та електронного цифрового підпису). У чинній редакції ПКУ залишилося посилання саме на поняття: „великі підприємства” та „середні підприємства”, що на сьогодні вилучені з ГКУ. Тож назріли зміни до ПКУ, адже термінологія, що використовується в ПКУ, є невизначеною.

У Податковому кодексу України надається визначення лише „великих платників податків” (пп. 14.1.24 ПКУ) суб’єктів підприємницької діяльності і не містить окремої класифікації платників податків.

Великий платник податків – юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 1 млрд гривень або загальна сума платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 20 млн гривень.

Звертаємо увагу, що для віднесення до великого платника не має значення чисельність працюючих. Крім того, для цієї підстави використовується інформація про доходи за будь-які чотири послідовні квартали, а в „господарській” класифікації використовується інформація про доходи лише за попередній календарний рік.

Отже, підприємство може не бути суб’єктом великого підприємництва за „господарською” класифікацією, однак потрапити до категорії великих платників за критеріями ПКУ.

Як бачимо, до визначення великого платника податків в ПКУ використовуються інші критерії, ніж у класифікації в ГКУ, а використання в ПКУ категорії „суб’єкти малого підприємництва” дає деякі підстави говорити про окремий поділ платників для цілей оподаткування. При цьому можна навіть говорити про два окремі поділи. Адже ПКУ встановлює, по суті, окремий поділ платників на тих, що зобов’язані застосовувати загальну, і тих, що мають право застосовувати спрощену систему оподаткування.

Права та обов’язки суб’єктів господарювання (згідно ст. 16, 17 ПКУ) як платників податків наведено в табл. 1.4.

Таким чином, суб’єкти господарювання як платники податків і зборів мають відповідати наступним характеристикам:

- виступати суб’єктами податкових правовідносин;
- бути суб’єктами підприємницької чи непідприємницької діяльності;
- бути фізичними особами чи юридичними особами;
- бути резидентами чи нерезидентами;
- мати певну організаційно-правову форму;
- відповідати ознакам господарської правосуб’єктності.

Права та обов'язки платників податків

Платники податків і зборів	
Мають право	Зобов'язані
- безоплатно отримувати у контролюючих органах, у т. ч. і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативноправові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; - представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; - обирати самостійно метод ведення обліку доходів і витрат; - користуватися податковими пільгами (за наявності підстав); - одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит (на відповідних умовах); - бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення; - оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), індивідуальну та узагальнюючу податкову консультацію; - вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; - на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків; - на залік чи повернення надміру сплачених чи стягнутих сум податків та зборів,	- стати на облік у контролюючих органах; - вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; - подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; - сплачувати податки та збори у визначені строки та розмірах; - подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів; - подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги); - подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством; - виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки; - не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи; - повідомляти контролюючі органи за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом 3-х робочих днів з дня прийняття відповідного рішення;

<i>Платники податків і зборів</i>	
<i>Мають право</i>	<i>Зобов'язані</i>
пені, штрафів; - на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб); - самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет; - реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, що можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку; - подавати декларацію та ін. документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету.	- повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання ФОП; - забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом встановлених строків; - допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів.

3. Податки як об'єкт управління в системі ринкових відносин. Податки – це перш за все об'єктивна фінансова (грошова) категорія. Вона має свою зовнішню форму існування і внутрішній об'єктивний зміст. Причиною виникнення податків є поява і розвиток держави, яка потребує фінансових ресурсів для виконання своїх функціональних обов'язків. Причинно-наслідковий зв'язок тут такий: не було б держави, не було б і податків, і навпаки, немає держави без податків. Тому податкові відносини завжди мають правову примусово-обов'язкову форму і поза цією формою вони перестають бути податковими відносинами.

Економічною основою та необхідною умовою повноцінного функціонування податків є певний і достатній рівень розвитку товарно-грошових відносин. Більш розвиненому ринку відповідає досконала податкова система, оскільки об'єктивний зміст фінансової категорії податків становить виключно грошові відносини. Таким чином, податкові відносини – це завжди грошові відносини, але в обов'язковій, публічно-правовій, імперативній формі.

Податки служать невід'ємним атрибутом ринку, ринкового грошового (фінансового) господарства. Тому суть податків і характер управління ними необхідно розглядати у взаємозв'язку з об'єктивними законами та закономірностями функціонування ринку і товарно-грошових відносин. З цих позицій податки розглядаються як ціна суспільних благ, що надаються суспільству державою – повноцінним учасником відтворювального процесу.

Держава з точки зору макроекономічного аспекту є суб'єктом господарювання, що виробляє та надає сукупні державні послуги у відносній формі цінностей. За таких умов сукупним державним витратам протистоїть сукупна плата суспільства за отримані блага в грошовій податковій формі. Відносини такого специфічного „обміну”, як тривалий, безперервний в часі і

обов'язковий за формою процес, приймають еквівалентний (поворотний) характер, а сам податок (сукупний податок) виступає як ціна суспільних благ (сукупних послуг держави).

Платники податків повинні розуміти, що несплата податків рівнозначна крадіжці. Поряд з цим представникам державної влади необхідно усвідомлювати, що розміри встановлених ними податків повинні хоч би приблизно відповідати обсягам та якості фактично наданих послуг, а також те, що податкові відносини потребують управління відповідно до ринкових методів.

Функції податків як фінансової категорії впливають з функцій фінансів. Фінанси загалом виконують дві функції – розподільну і контрольну. Податки безпосередньо пов'язані з розподільною функцією в частині перерозподілу вартості створеного ВВП між державою і юридичними та фізичними особами. Вони є методом централізації ВВП у бюджеті на загально-суспільні потреби, виконуючи у такий спосіб фіскальну та інші функції (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Функції податків та їх зміст

Фіскальна функція є основною у характеристиці сутності податків, вона визначає їх суспільне призначення. З огляду на цю функцію держава повинна отримувати не тільки достатньо податків, а й головне, надійних. Податкові надходження мають бути постійними і стабільними й рівномірно розподілятися за регіонами. Постійність означає, що податки повинні надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені строки. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави, то терміни їх сплати мають бути погоджені з термінами фінансування видатків бюджету. Стабільність надходжень визначається високим рівнем гарантій того, що передбачені Законом про бюджет на поточний рік доходи будуть отримані у повному обсязі.

Податки, як уже зазначалось, відображають рух вартості від юридичних і фізичних осіб до держави. Їх сплата приводить до зменшення доходів платника. Причому об'єктивно кожний платник заінтересований сплатити якомога меншу суму, що може досягатись як за рахунок зменшення обсягів об'єкта оподаткування, так і вибору пільгових, щодо оподаткування, умов діяльності. Саме в цьому полягає сутність регулюючої функції. Вона, як і фіскальна функція, характеризує суспільне призначення податків, регулюючи функції впливу податків на різні сторони діяльності їх платників.

Оскільки регулююча функція податків є об'єктивним явищем, то вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх встановлює. Разом з тим держава може свідомо використовувати їх з метою регулювання певних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства. Але така цілеспрямована податкова політика можлива тільки завдяки, об'єктивно властивій податкам, регулюючій функції.

В цілому зазначимо, що використання податків як фінансових регуляторів – дуже складна й тонка справа, яка найбільш яскраво виражає функціональний потенціал податків. Тут не може бути головного і другорядного – все головне. Іноді незначні деталі в оподаткуванні можуть докорінно змінити сутність впливу податку: зробити його прямо протилежним щодо передбачуваного.

4. Сучасні теоретичні характеристики податків. Податок – це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості валового національного продукту (ВНП) на загальносуспільні потреби, без задоволення яких суспільство існувати не може. Але не всі обов'язкові платежі, які надходять до централізованих грошових фондів держави, називаються податками.

У сучасній фінансовій науці та податковому законодавстві використовуються три основні терміни, якими позначаються платежі державі – плата,

відрахування, податок.

Плата передбачає певну еквівалентність відносин платника з державою. Прикладами плати є державне мито, збори за спеціальне використання природних ресурсів, за забруднення навколишнього середовища, рентні платежі, плата за торговельний патент на деякі різновиди підприємницької діяльності. Значною мірою частина їх має відшкодувальний характер: вони є платою за послуги, які надаються державою, платою за отримання дозволу за якусь діяльність тощо. Плата вноситься за рахунок як собівартості, так і прибутку, що визначається механізмом її вилучення.

Відрахування передбачає цільове призначення платежів. Воно може бути або частковим, тобто встановленим згідно з економічним змістом платежів, або повним, коли кошти у повному обсязі використовуються лише за цільовим призначенням. Наприклад, часткове цільове призначення має збір за геологорозвідувальні роботи, оскільки вноситься до держбюджету, і в загальній сумі бюджетних доходів його цільове призначення втрачається. При цьому суми фінансування геологорозвідувальних робіт можуть бути як більшими, так і меншими за відрахування. Коли фінансування менше за надходження, то цільове призначення не зберігається. Прикладами повного цільового призначення відрахувань є збори до державних позабюджетних цільових фондів. Загалом, відрахування відносять до затрат виробництва та включають у собівартість. Отже, за своєю сутністю плата та інший обов'язковий платіж – це обов'язковий, безповоротний платіж до бюджетів відповідного рівня, який має відплатний, компенсаційний характер і вноситься регулярно або у зв'язку з наданням державою платникові певної послуги чи певних прав.

Податки, насамперед, – це сукупність фінансових відносин, що виникають в процесі перерозподілу ВВП з метою створення централізованого державного фонду для фінансування суспільних функцій. Найбільш лаконічним і правильним з теоретичних позицій є, на наш погляд, таке визначення: „Податки – імперативні грошові відносини, у процесі яких створюється бюджетний фонд, без надання суб'єктові податку якого-небудь еквівалента”.

Характерними ознаками податків, які дають змогу вирізнити їх серед інших платежів, є те, що податки не мають ні елементів повного еквівалентного обміну, ні конкретного цільового призначення. Також необхідно зазначити, що якщо плата та відрахування можуть сплачуватися як державі, так і іншим юридичним особам, то податки – це атрибут лише держави. Імперативність – це перша сутнісна ознака податку. Вона передбачає відносини влади і підлеглості.

Розкриття сутності і суспільного призначення податків неможливе без визначення функцій цієї категорії.

Оволодіння основами податкової теорії вимагає чіткого й точного ро-

зуміння податкової термінології, тобто понять, які заведено називати елементами податку. До таких понять належать: об'єкт податку, або податкова база, суб'єкт (платник) податку, джерело податку, одиниця оподаткування, ставка податку, податкова квота.

Об'єкт податку вказує на те, що саме оподатковується (дохід, земля, транспортний засіб тощо). Назва податку майже завжди походить від об'єкта оподаткування. У фіскальній термінології об'єкт оподаткування ще називають податковою базою.

Суб'єкти оподаткування – це особи (юридичні або фізичні), на яких покладено обов'язки сплачувати, утримувати та перераховувати податки до бюджету. Платника податку треба відрізнити від справжнього носія податку (кінцевого споживача) – особи, на яку податок припадає наприкінці усіх процесів перекладання.

Джерелом податку називають дохід, з якого платник сплачує податок. Джерело сплати може бути, безпосередньо, пов'язане з об'єктом оподаткування (коли оподатковується сам дохід або майно, що приносить дохід), а може і не мати стосунку до об'єкта оподаткування (наприклад, податки на майно і землю, які перебувають в особистому користуванні і не приносять доходу їх власникам). Податок може сплачуватись із доходу (незалежно від джерел його отримання), або капіталу (майна), коли для покриття податку доводиться витратити його частку.

Одиницею оподаткування (або масштабом вимірювання) є одиниця виміру (фізичного чи грошового) об'єкта оподаткування. Фізичний вимір точніше відображає об'єкт оподаткування (площа земельної ділянки в га або м², обсяг циліндра двигуна транспортного засобу в м³). Грошовий вимір може бути безпосереднім – у разі оцінювання доходів і опосередкованим – якщо оцінюється земельна ділянка, майно тощо.

Ставка податку – це законодавчо встановлена величина податку на одиницю виміру бази оподаткування.

Організація оподаткування має значний вплив на суспільне життя. Податки в руках одних управлінців можуть бути знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших – засобом нестабільності та економічного саморуйнування.

Податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави.

5. Теоретичні аспекти поділу та групування податкових платежів.

Більшість авторів класифікують податки за економічним змістом, формою оподаткування, державними структурами, які встановлюють і стягують ті чи інші податки й збори. Розглянемо узагальнений підхід до класифікації

податків за різними критеріями (рис. 1.3).

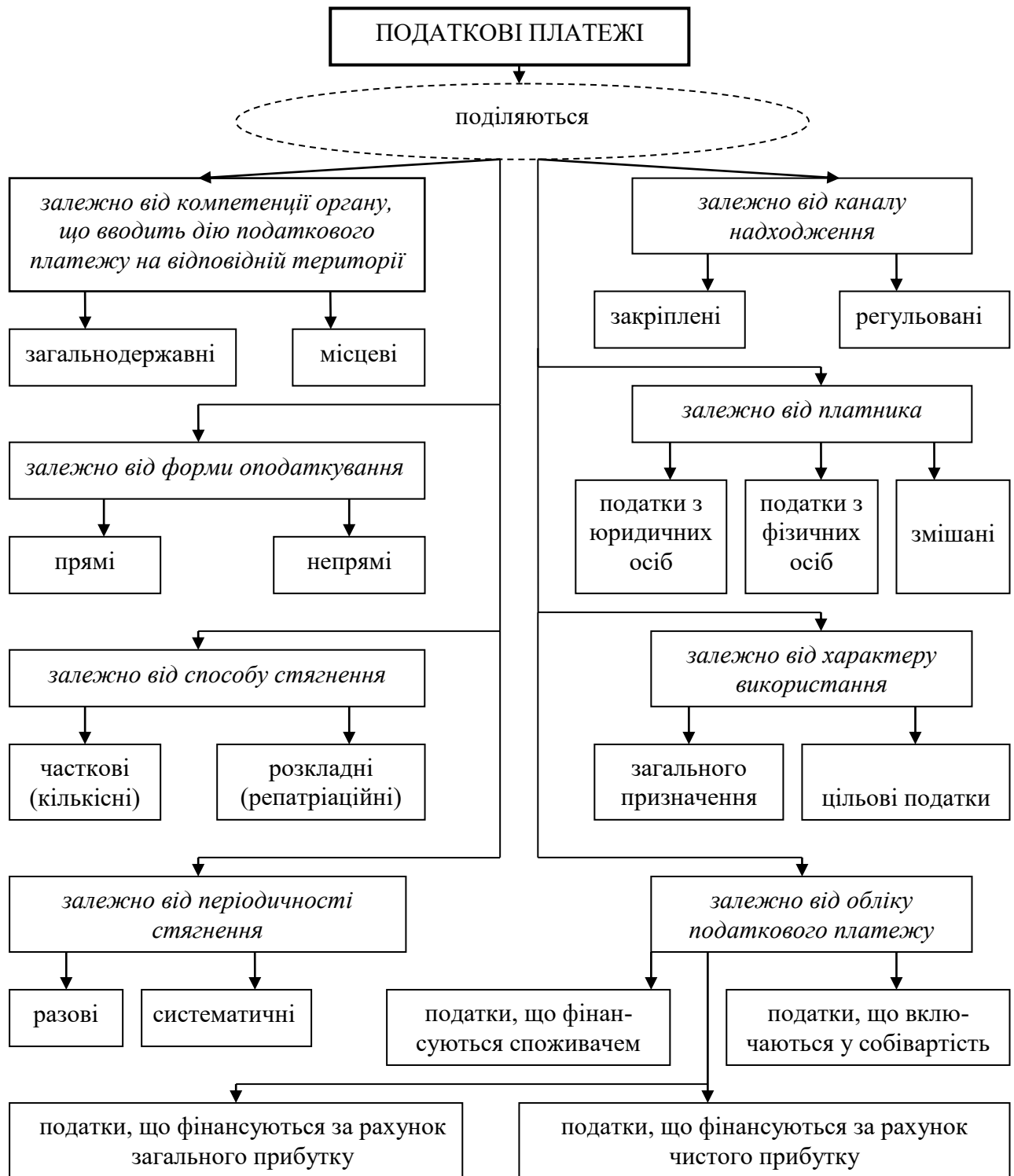


Рис. 1.3. Класифікація податків і зборів

На підставі наведеного рисунку слід зазначити, що загальнодержавні – це податки і збори, які встановлюються та вводяться в дію винятково Податковим кодексом та іншими законами України і діють на всій території України. В свою чергу, місцеві – це податки та збори, перелік яких встановлюється Податковим кодексом, вводяться у дію місцевими органами самов-

рядування і які діють на території окремих регіонів України.

Відповідно до бюджетної системи України податкові платежі надходять до бюджетів різних рівнів, на підставі чого податкові платежі можна розділити на закріплені та регульовані.

Закріплені податки безпосередньо і повністю надходять до конкретного бюджету чи позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, що надходять до державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду.

Регулюючи (різнорівневі) податки надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства.

Можна дещо деталізувати цю групу податків, диференціювавши їх на такі:

- а) державні – податки, що повністю надходять до державного бюджету;
- б) місцеві – податки, що повністю надходять до місцевих бюджетів;
- в) пропорційні – податки, що розподіляються між державним і місцевим бюджетами у певній пропорції;
- г) позабюджетні – податки, що надходять до певних фондів (у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет).

Стосовно поділу податків залежно від платника, зауважимо, що змішані податки можна розділити на:

- а) податки, що визначаються наявністю певних матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі);
- б) податки, що визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість, акцизний податок).

З позицій класифікації податків залежно від форми оподаткування, доцільно більш детально характеризувати обидві групи, виділені на рис. 1.3.

Прямі (прибутково-майнові) – податки, що стягуються в процесі придбання та акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладання, включаються в ціну товару і сплачуються виробником або власником. Прямі податки, у свою чергу, поділяються на:

- а) особисті – податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і з урахуванням його платоспроможності;
- б) реальні – податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід.

Непрямі (на споживання) – податки, що стягуються у процесі витрати матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем.

Критерій збігу юридичного і фактичного платника є одним з основних при розмежуванні податків на прямі й непрямі. При прямому оподаткуванні – юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому – ні.

Виділені, залежно від способу стягнення, часткові (кількісні) податки, розмір яких встановлюють для кожного платника окремо, з урахуванням його майнового стану і можливості сплати. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників. В свою чергу, розкладні податки – нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягара.

Окремо зауважимо, що податки загального призначення це ті податки, які використовуються на загальні цілі (без конкретизації). Цільові податки – податки, що зараховуються до позабюджетних цільових фондів і призначені для цільового використання.

Нарешті, виділена, залежно від періодичності стягнення, група разових податків являє собою податки, що сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) при здійсненні певних дій (податок на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування). Систематичні (регулярні) ж податки це податкові платежі, що стягуються регулярно, через певні проміжки часу і протягом усього періоду володіння чи діяльності платника (щомісячно, поквартально).

Саме така класифікація є найбільш часто використовуваною відомими науковцями, що досліджують теорію і практику функціонування податкової системи в Україні.

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.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Сутність податків та їх призначення.
2. Історичні ознаки становлення та розвитку податків.
3. Суб'єкти господарювання як платники податків і зборів.
4. Групи суб'єктів господарювання: господарський та податковий аспекти.
5. Основні ознаки класифікації податків.
6. Функції податків та їх економічний зміст.
7. Теорії оподаткування та особливості розвитку.
8. Роль податків в господарській діяльності підприємства і держави.
9. Принципи побудови податкової система в ринкових умовах.

10. Принципи податкової системи, які висвітлені в Податковому кодексі України.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.
2. Господарський кодекс України [від 16 січня 2003 р. № 436-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 11.06.2017 р. // zakon.rada.gov.ua.
3. Кравчук О. Нове в класифікації суб'єктів господарювання / Олексій Кравчук // Дт-Кт. – 2012. – № 21.
4. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : ВМВ, 2014. – 418 с.
5. 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.
6. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
7. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : [учеб. пособ.] / В. М. Пушкарева – М. : Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
8. Свищук А. С. Роль та місце оподаткування у фінансовому регулюванні економіки / А. С. Свищук // Економіка та держава. – 2014. – № 1. – С. 64 – 68.
9. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.
10. Фрадинський О. А. Розвиток теорій оподаткування в період становлення світової фінансової науки / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 6. – Т.1. – С. 17 – 21.

Тема 2. Традиційні та спеціальні системи оподаткування суб'єктів підприємництва

Мета: засвоїти основні аспекти загальної та альтернативної систем оподаткування, визначити фактори впливу на вибір оптимальної системи оподаткування в конкретних умовах господарської діяльності платника.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність та необхідність функціонування традиційних

та спеціальних систем оподаткування.

2. Міжнародний досвід особливих режимів оподаткування.

3. Переваги та недоліки традиційних та спеціальних систем оподаткування.

1. Економічна сутність та необхідність функціонування традиційних та спеціальних систем оподаткування. Бюджетна політика держави, в тому числі фіскальна, здійснює безпосередній вплив на фінансово-господарську діяльність окремих підприємств, визначає рівень їх фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності. Вплив податків, зокрема, їх фіскальної та регулюючої функції, визначає обсяг фінансових ресурсів, який залишається у розпорядженні підприємства.

Для забезпечення сталого економічного та соціального розвитку держава повинна підтримувати баланс між фіскальною і регулюючою функціями, формуючи відповідним чином податкове навантаження. Рівень податків в економіці повинен бути таким, що здатний забезпечувати ефективність діяльності господарюючих суб'єктів, передусім, надавати можливість створювати власні інвестиційні ресурси та залучати на вигідних умовах кошти зовнішніх інвесторів. Підприємства, з іншого боку, повинні постійно відстежувати зміни у бюджетній політиці держави та досліджувати вплив окремих складових з метою прогнозування можливих наслідків у повсякденній діяльності окремих господарюючих суб'єктів та галузей народного господарства.

Реалізація регулюючої функції податкової системи потребує використання особливого інструментарію державного впливу на перебіг господарських процесів, стимулювання розвитку бізнесу. Важливе місце в арсеналі податкових регуляторів економічного розвитку відводиться спеціальним режимам оподаткування як дієвим інструментам державного регулювання економіки.

Створення альтернативних режимів оподаткування для суб'єктів малого бізнесу обумовлюється не стільки їх його участю у формуванні ВВП, скільки його соціальною роллю. Адже саме розвиток малого бізнесу є одним з найбільш дієвих інструментів створення нових робочих місць та стимулювання самозайнятості населення.

В умовах обмеженості бюджетних ресурсів для безпосередньої підтримки галузей національної економіки все гостріше відчувається потреба в здійсненні сприятливої податкової політики для стимулювання інвестиційної активності підприємств, науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва. З цією метою в Україні вже запроваджено спеціальні податкові режими для окремих суб'єктів підприємництва, видів економічної діяльності, господарських операцій, технологічних парків та ін. При

цьому спеціальні режими оподаткування набувають різних форм: зменшення податкової бази, застосування знижених ставок оподаткування, надання податкових кредитів, звільнення від сплати податків, спрощення системи оподаткування та звітності і т. ін.

Разом з тим серед науковців і практиків загалом не виникає суперечностей щодо складових, видів та особливостей спеціальних податкових режимів. До них найчастіше відносять:

- 1) спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва;
- 2) єдиний (фіксований сільськогосподарський) податок;
- 3) торговельний патент на право провадження деяких видів підприємницької діяльності (якщо такий передбачено податковим законодавством країни);
- 4) спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях спеціальних (вільних) економічних зон;
- 5) спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку;
- 6) спеціальні режими оподаткування технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств, що здійснюють проекти технологічних парків;
- 7) особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції.

Усі зазначені спеціальні податкові режими можуть застосовуватися як альтернатива загальній системі оподаткування, тобто альтернативність для платника податків є найсуттєвішою характеристикою спеціальних податкових режимів. Водночас така альтернативність, або можливість застосування спеціального режиму оподаткування, надається тільки певним, визначеним законодавством категоріям платників податків.

Відмінними рисами спеціальних режимів оподаткування як комплексних механізмів податкового регулювання є такі:

- у рамках кожного спеціального режиму одночасно застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, які належать до різних податків і зборів (здебільшого ПДВ, податок на прибуток, мито й плата за землю);
- спеціальні податкові режими вводяться на певний установлений законодавчим актом період;
- спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної та інноваційної (переважно в рамках технопарків) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін.), які досягаються шляхом застосування податкових

пільг, спеціальним податковим режимам не властиві;

– для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види й спеціальні умови для здійснення підприємницької діяльності (наприклад обмежується мінімальний обсяг інвестицій), що й визначає коло платників;

– для засобів податкового регулювання цієї групи характерним є об'єднання податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.

На даний момент в Україні чинним законодавством закріплена:

– загальна система оподаткування, в контексті якої юридичні особи та фізичні особи-підприємці мають право займатися будь-яким видом діяльності (звичайно при отриманні відповідних дозвільних документів), мати необмежену суму доходу і кількість співробітників. Проте вона має більш складну систему ведення бізнесу з точки зору обліку та звітності, що викликає ряд питань у платників;

– спеціальні податкові режими, вибір яких можливий як юридичним, так і фізичним особам-підприємцям. Згідно ст. 11 ПКУ спеціальний податковий режим – 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.

Для суб'єктів підприємницької діяльності, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, діють визначені розділом XIV Податкового кодексу обмеження та відповідні умови для його застосування.

Згідно п. 291.2, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених податковим законодавством, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. На сьогоднішній день в Україні платники єдиного податку звільняються від сплати:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої групи (фізичної особи);
- 3) 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 %, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

Оподаткування малого підприємництва країн світу різниться в залеж-

ності від методів та засобів, які застосовуються задля стимулювання розвитку малого підприємництва.

2. Міжнародний досвід особливих режимів оподаткування. Міжнародна практика оподаткування передбачає щодо суб'єктів малого й середнього підприємництва такі основні підходи:

- запровадження в межах стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого підприємництва по окремих податках (переважно по податку на прибуток, рідше по ПДВ);
- запровадження особливих режимів оподаткування малого підприємства.

Наразі в міжнародній практиці виокремлюється два типи особливих режимів оподаткування малих підприємств:

1. Спрощений тип оподаткування, який у чистому вигляді передбачає збереження для малих підприємств усіх видів податків при одночасному спрощенні порядку їх розрахунків (включаючи спрощені методи визначення податкової бази й методи здійснення обліку) і стягнення (періодичність, звільнення від авансових платежів).

2. Поставлений тип оподаткування, який передбачає стягнення єдиного податку на поставлений дохід (imputed income). Даний тип допускає проведення оцінки потенційного доходу платника податків за допомогою непрямих методів і встановлення фіксованих платежів у бюджет, що замінюють один або кілька традиційних податків.

Вищевказані режими оподаткування адаптовані до умов конкретної країни і можуть утворювати різні модифікації та змішані форми.

У податкових системах провідних країн світу застосовується переважно спрощене оподаткування. Поставлене оподаткування в чистому вигляді використовується рідше, хоча у багатьох країнах оцінка податкової бази, за аналогією з іншими платниками податків, має місце в тих випадках, коли фіскальні органи мають сумніви стосовно правильності обчислення податкових зобов'язань.

Узагальнення основних положень податкових систем і моделей у зарубіжних країнах дозволило зробити висновок про наявність у них загальних рис та використання потужних інструментів:

- система пільг та звільнень (Великобританія, Франція, Італія, Швеція, Нідерланди, Німеччина, Естонія, Болгарія);
- диференційовані ставки (США, Італія, Нідерланди, Великобританія);
- прискорена амортизація (США, Франція, Польща);
- спрощена процедура обліку і звітності (США, Великобританія, Швеція);
- стимулювання науково-дослідної діяльності (Франція, Нідерланди);

- спеціальні режими оподаткування (Франція, Литва)
- зменшена база оподаткування (Чехія).

3. Переваги та недоліки традиційних та спеціальних систем оподаткування. В сучасних умовах стабільне функціонування підприємства значною мірою залежить від правильного вибору його податкової політики, оскільки податки складають істотну частину його витрат.

Не дивлячись на постійне реформування податкової системи в Україні, як традиційна, так і спрощена системи оподаткування мають ряд переваг та недоліків (табл. 2.1).

Вибір даних систем має бути направлений не на мінімізацію податкових зобов'язання, а на оптимізацію податкових платежів та їх вплив на фінансовий стан.

Ведення виваженої та ефективної фіскальної політики як на макрорівні, так і побудова дієвої системи податкового менеджменту на рівні підприємства, сприяє підвищенню фінансової сталості суб'єктів господарювання та рівня ділової активності, а відтак – створює додаткові можливості для розширеного відтворення та підґрунтя для зростання величини валового внутрішнього продукту. В таких умовах важливого значення набуває наявність у стратегії підприємства складових, які дають можливість адекватно оцінити рівень впливу оподаткування на кінцеві результати своєї діяльності, ефективно будувати свою фінансову політику і забезпечувати не тільки своє економічне зростання, а й розвиток суспільства в цілому.

В основі фіскальної політики мають бути враховані інтереси всіх суб'єктів бюджетних відносин шляхом досягнення збалансованості між мінімізацією податкового навантаження та повнотою реалізації функцій, що виконує держава. Для побудови зваженої фіскальної політики головним завданням є визначення оптимального розміру податкового навантаження, яке дасть змогу зацікавити підприємства у підвищенні рівня ефективності фінансово-господарської діяльності. В контексті цього варто постійно здійснювати аналітичну роботу для досягнення компромісу між державою, з одного боку, і платниками податків – з іншого.

Тож фіскальна політика має бути спрямована на забезпечення раціональної системи наповнення бюджету, зростання обсягів виробництва, забезпечення розширеного відтворення, зниження рівня інфляції шляхом маніпулювання інструментами, що регулюють податкові відносини між усіма учасниками бюджетного процесу. Фіскальна політика має бути побудована на таких засадах, щоб, по-перше, забезпечити повне та своєчасне виконання державою своїх функцій, а з іншого – створити сприятливе макросередовище для активної фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання,

на основі балансу особистих і державних інтересів. Тобто має бути досягнуте оптимальне співвідношення між частиною новоствореної вартості, що залишається у суб'єкта оподаткування, та частиною, що проходить стадію вторинного перерозподілу через податковий та бюджетний механізм.

Таблиця 2.1

Переваги та недоліки традиційної та спрощеної систем оподаткування суб'єктів господарювання

<i>Система</i>	<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<i>Традиційна (загальна)</i>	- відсутність обмежень у видах діяльності та асортименті товарів; - відсутність обмежень щодо обсягів реалізації; - відсутність обмежень чисельності найманих працівників; - пряма залежність розміру сплачуваних податків від розміру одержаних доходів за звітний період; - можливість несплати ЄСВ за відсутності чистого доходу (для фізичних осіб); - більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування).	- складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності); - високий рівень податкового тиску, особливо при використанні праці найманих працівників; - відсутність врахування особливостей ведення бізнесу галузеві економіки; - обов'язкова реєстрація платником ПДВ при перевищенні обороту в 1 млн грн за 12 місяців.
<i>Альтернативна (спрощена)</i>	- простота нарахування; - простота адміністрування (спрощення ведення податкового обліку та складання звітності); - звільнення від сплати низки податків і обов'язкових платежів; - стабільність бази оподаткування (для платників I та II групи); - стимулювання ефективного використання угідь (для платників IV групи); - зменшення податкового тиску; - заохочення до нагромадження капіталу й інвестування; - можливість бути платником ПДВ за власним бажанням при перевищенні обороту в 1 млн грн за 12 міс. (при дотриманні максимального обсягу доходу для платника єдиного податку).	- обмеження у видах діяльності та асортименті товарів; - обмеження щодо обсягів реалізації; - обмеження чисельності найманих працівників (окрім платників III та IV групи); - відсутність прямої залежності розміру сплачуваних податків від розміру одержаних доходів за звітний період (окрім платників III групи); - відсутність врахування виробничих витрат та рівня рентабельності діяльності; - відсутність можливості добровільної реєстрації платником ПДВ у фізичних осіб-підприємців; - обов'язкова сплата ЄСВ у мінімальному розмірі для платників I та II груп не залежно від результату діяльності; - негативні нюанси роботи ФОП з юридичними особами на загальній системі.

Таким чином, ведення зваженої податкової політики на підприємстві, а також використання такого дієвого механізму як податкове планування,

дозволить знизити частку витрат на сплату податків на основі оптимізації податкових платежів шляхом вибору діючих систем оподаткування (традиційної чи альтернативних).

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічна сутність та історична обумовленість виникнення систем оподаткування.
2. Основні етапи становлення систем оподаткування на території України.
3. Перелік податків і зборів, що формують традиційну (загальну) систему оподаткування юридичних осіб.
4. Відмінності спеціальних (спрощених) систем оподаткування фізичних і юридичних осіб від традиційних (загальних).
5. Ознаки загальної системи оподаткуванні.
6. Сутність та види спеціальних податкових режимів.
7. Переваги та недоліки спрощеної системи оподаткування.
8. Переваги та недоліки загальної системи оподаткування.
9. Порівняльна характеристика основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування фізичних осіб-підприємців
10. Порівняльна характеристика основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування юридичних осіб.
11. Адаптація міжнародного досвіду оподаткування малого бізнесу в українську практику.
12. Концептуальні положення удосконалення спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.
2. Герасимчук Л. С. Оподаткування малого бізнесу в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс]. / Герасимчук Л. С. // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2013. – № 5. – Режим доступу: <http://bulletin.uabs.edu.ua/store/eco/2013/9bb21bdf473e489febadd99ec20ce45b.pdf>.
3. Дорошенко О. О. Визначення впливу бюджетної та фіскальної політики держави на ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств / О. О. Дорошенко, Ю. Ю. Ястребов // Агросвіт. – К. : ТОВ „ДСК Центр”, 2015. – № 21. – С. 59 – 61.

4. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / Кізіма А., Кушнірик І. // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 117 – 127.
5. Михальчинець Г. Т. Оподаткування малого бізнесу як напрям розвитку підприємництва в Україні / Г. Т. Михальчинець // Молодий вчений. – 2014. – № 11. – С. 79 – 83.
6. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : „ВМВ”, 2014. – 418 с.
7. Панасюк О. В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні / О. В. Панасюк // Ефективна економіка. – 2015. – № 5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy. nauka.com.ua>.
8. 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.
9. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
10. Свищук А. С. Роль та місце оподаткування у фінансовому регулюванні економіки / А. С. Свищук // Економіка та держава. – 2014. – № 1. – С. 64 – 68.
11. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.
12. Слюсар А. М. Спеціальні податкові режими в системі державного регулювання економіки : автореф. дис. канд. екон. наук: 25.00.02 / А. М. Слюсар; нац. акад. держ. управ. при презид. України. – К., 2013. – 23 с.

Тема 3. Теоретико-організаційні засади адміністрування податків

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з визначенням сутності, функцій, методів та об'єкту системи адміністрування податків.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність, функції, об'єкт та мета адміністрування податків.
2. Методи та принципи податкового адміністрування.
3. Історичний аспект адміністрування податків, зборів, платежів.

1. Економічна сутність, функції, об'єкт та мета адміністрування податків. З виникненням податків перед державою постає серйозна проблема – які податки стягувати і в який час, що оподатковувати і за якими ставками,

як проконтролювати процес сплати податків, як попередити факти ухилення від оподаткування та ін. Еволюція оподаткування доводить, що для суб'єктів господарювання сплата податків є витратою безповоротною і без розрахунку на еквівалентну послугу конкретному платникові податків.

Небажання сплачувати податки є цілком природним, оскільки будь-який суб'єкт господарювання прагне захистити своє майно, у тому числі й від держави. І це прагнення практично не залежить від ступеня законослухняності: негативні емоції виникають незалежно від волі і бажання. Тому визначальним у діяльності фіскальних органів є підвищення якості обслуговування платників податків, збільшення надходжень платежів до бюджету за рахунок підвищення добровільності сплати податків, економії витрат бюджету на утримання служб, які займаються справлянням податків.

М. Фрідмен зазначив: „Коли закони перешкоджають людям переслідувати свої власні цілі відповідно до їх власної системи цінностей, люди намагаються знайти манівці. Вони починають обходити закони, порушувати їх, чи ж залишають країну... Коли закон вступає в протиріччя з тим, що більшість вважає моральним і справедливим, люди починають порушувати закон – незалежно від того, чи був той установлений в ім'я якогось шляхетного ідеалу (як, наприклад, рівність) чи ж у неприкритому вигляді служить інтересам певної групи”.

Саме тому організація справляння податків має бути побудована таким чином, щоб держава могла максимізувати свої доходи за рахунок податків, мінімізувавши при цьому негативний вплив на платників податків. Провідна роль у цьому належить адмініструванню податків.

Загальне визначення терміну адміністрування наведене у економічній енциклопедії: адміністрування – управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється, здебільшого, через накази і розпорядження. властиве командно-адміністративній системі.

А. Дадашев вважає, що адміністрування – це наука, яка формулює принципи ефективного управління податковою системою в даних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв.

Згідно з науковими поглядами відомого фахівця у галузі адміністративного права А. Селіванова, адміністрування податків – це „...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків”. Таке специфічне розуміння адміністрування податків зумовлено тим, що вчений розглядає тільки юридичний аспект оподаткування.

Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов у своїй праці дають наступне визначення: адміністрування податкових зобов'язань – процедура реалізації прав і

обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню узгодження і погашення податкових зобов'язань. Адміністрування податків обов'язково здійснюється на основі сукупності законодавчо закріплених податково-правових норм, які встановлюють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права з приводу узгодження і погашення податкових зобов'язань.

З наведеного трактування можна зробити висновок, що адміністрування податків є поняттям ширшим, ніж адміністрування податкових зобов'язань.

В. Мельник вважає, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила. Позитивним у даному визначенні є акцент на законодавчому регулюванні процесу адміністрування, що робить його легітимним. Проте дискусійним є положення щодо соціального сприйняття правил оподаткування.

І. Таранов вважає, що адміністрування податків та податковий менеджмент – найбільш соціально виражені сфери управлінських дій. Недоліки податкового адміністрування призводять до різкого зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових злочинів, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві.

З нормативної точки зору, адміністрування податків визначається як управлінська діяльність в сфері справляння податків. Таку діяльність здійснюють відповідні державні органи в межах встановлених правил, використовуючи специфічні методики. Крім того, адміністрування податків можна представити як середовище, у якому держава в особі її органів виконавчої влади вступає у відносини з платниками податків з приводу відчуження частки власності останніх та формування централізованих фондів грошових ресурсів.

Отже, адміністрування податків є багатоаспектним та складним поняттям, що вміщує певну кількість складових, таких як:

- сукупність відповідних державних органів (адміністраторів податків), які здійснюють управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння;
- напрями управлінської діяльності адміністраторів податків за функціональним спрямуванням;
- механізм адміністрування податків, що включає цілі, функції, принципи, методи управління процесом справляння;
- податкові відносини (стосунки).

Саме завдяки адмініструванню податків певною мірою забезпечується функціонування податкової системи держави. При цьому, адміністрування податків є її складовою податкової системи. Поряд з цим, включаючи до свого складу сукупність певних елементів, воно може вважатися і окремою системою, однак нижчого порядку.

У широкому плані під адмініструванням податків і зборів розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань.

У вузькому розумінні податкове адміністрування іноді визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів.

У Податковому кодексі України (далі – ПКУ) вперше на законодавчому рівні безпосередньо застосована широко вживана в сучасній економічній науці термінологія „адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)”. У відповідності до діючої на початок 2017 року редакції ПКУ – адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів платежів відповідно до порядку.

У наукових працях та публікаціях учених доволі часто трапляється термін „система адміністрування”, який розглядається як управлінська діяльність органів державної фіскальної служби в межах, установлених чинним законодавством. Тобто, держава через відповідні органи вступає у відносини з суб'єктами господарювання з приводу оплати останніми податків і зборів.

Механізм, за допомогою якого здійснюється адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) включає в себе цілі, функції, принципи, методи управління процесом справляння податків і зборів.

Завдяки адмініструванню податків, зборів (обов'язкових платежів) достатньою мірою забезпечується дієвість та функціонування самої системи адміністрування, яка, у свою чергу є складовою податкової системи держави.

Система адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) – це сукупність взаємозалежних, пов'язаних між собою та навколишнім середовищем елементів, які формують єдине ціле, спрямована на досягнення певних цілей.

В аспекті сформульованого поняття, фіскальної мети цієї організаційно-владної діяльності органів Державної фіскальної служби України наве-

демо категорійні узагальнення складових системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Визначення понятійного апарату елементів системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)

Термін	Визначення
Податкові адміністратори	Державна фіскальна служба України, митні органи, контрольні дії яких спрямовані на діяльність підконтрольних суб'єктів для забезпечення реалізації податкової політики
Підконтрольний суб'єкт	Усі суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність та мають об'єкти оподаткування
Об'єкт адміністрування	Податки, збори (обов'язкові платежі)
Предмет адміністрування	Первинні, зокрема електронні документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, які містять відомості за певний період та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справами податків, зборів (обов'язкових платежів) та на які спрямовані контрольні дії адміністраторів
Контрольні дії та заходи	Процесуальні дії адміністратора, пов'язані з реалізацією наданих прав та виконанням покладених законодавством обов'язків з метою забезпечення наповнення Державного бюджету України

Система адміністрування податків передбачає наявність двох підсистем. Одна з них – керує, друга – є керованою. Підсистема, що керує, потребує постійного отримання інформації щодо діяльності керованої підсистеми (результатів адміністрування у безперервному режимі). Цей процес постійного адміністрування є основним засобом зворотного зв'язку між підсистемами, без якого успішне управління неможливо.

Податкові адміністратори – це органи Державної фіскальної служби України, які здійснюють управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння податків, зборів (обов'язкових платежів), з метою забезпечення стабільного наповнення державного бюджету. Законодавчо встановлено право адміністраторів перевіряти лише ті підконтрольні суб'єкти, у яких є об'єкти оподаткування щодо порядку своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Зазначимо, що з 24 грудня 2012 року адміністратором усіх податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування стала Державна фіскальна служба України, яка була створена шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів, що, у свою чергу, було створено шляхом об'єднання, Державної податкової служби України (далі – ДПСУ) та Державної митної служби України (далі – ДМСУ).

Об'єднання ДПСУ та ДМСУ мало на меті формування та використання єдиної бази даних, яка мінімізує ризики від ухилення сплати податків та

зборів, що підвищить ефективність системи протидії корупції, зменшить кількість перевірок підконтрольних суб'єктів та мінімізує вплив людського фактора в процесі адміністрування податків і зборів.

Підконтрольними суб'єктами в системі адміністрування виступають платники податків, зборів (обов'язкових платежів): юридичні та фізичні особи (резиденти, нерезиденти України).

Об'єктом адміністрування – є податки, збори, митні платежі, єдиний соціальний внесок та інші обов'язкові платежі.

Предметом адміністрування є первинні документи, їх електронні копії, самостійні електронні документи: митні декларації, товарно-транспортні документи, реєстри бухгалтерського й податкового обліку, фінансова та податкова звітність тощо, які містять правдиві відомості щодо бази оподаткування та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справлянням податків і зборів та на які спрямовані контрольні дії й заходи адміністраторів.

При розгляді функцій системи адміністрування податків та зборів варто зауважити на основних, які безпосередньо впливають на реалізацію процесу адміністрування, а саме: фінансова, яка зумовлює мету адміністрування; регулююча – спрямована на вирішення за допомогою механізмів адміністрування завдань державної політики; контрольна, яка забезпечує своєчасність та повноту надходжень від податків та зборів до бюджету. Чималий перелік похідних функцій складають такі, як: аналітична, планування й прогнозування, організаційна, координаційна, управління ризиками, роз'яснювальна та консультативна, облікова, інформаційна, адміністрування заборгованості, юридичне супроводження, апеляційна, організаційно-розпорядча тощо.

На виконання функцій системи адміністрування податків та зборів для досягнення основної мети наповнення державного бюджету адміністраторами запроваджується низка контрольних дій, яка починається з реєстрації (акредитації) підконтрольного суб'єкта та продовжується за етапами попереднього, поточного та наступного контролю.

2. Методи та принципи податкового адміністрування. Ефективне управління процесом справляння податків базується на вироблених з часом критеріальних вимогах: законності, систематичності та послідовності, плановості, узгодження інтересів фіскалу та платників податків, зручності, економічної ефективності, превентивності, прозорості та доступності, рівності, компетентності, контрольованості та ін.

Важливою складовою механізму адміністрування податків є сукупність методів, за допомогою яких забезпечується виконання всіх напрямів управлінської діяльності адміністраторів податків, реалізуються функції системи адміністрування податків. Вони включають до свого складу облікові та соціальні методи, методи економічного аналізу та економічного прогно-

зування, податкових перевірок. Ще однією складовою системи адміністрування податків є податкові відносини. Вони представлені двома типами стосунків: внутрішніми та зовнішніми.

В першому випадку мова йде про відносини, що виникають між структурними формуваннями адміністраторів податків з метою ефективного здійснення управління процесом справляння, взаємоузгодженості управлінських дій.

В другому випадку – відносини, що виникають:

– між адміністраторами та платниками податків у процесі здійснення роз'яснювально-консультативних, контрольних та інших дій, пов'язаних з адмініструванням податків. При цьому: адміністратори податків не є самостійним суб'єктом податкових відносин, а діють від імені держави; між адміністраторами податків та іншими державними органами, що так чи інакше задіяні в процесі оподаткування.

Спираючись на поданий перелік дій, передбачених контрольними заходами, ураховуючи їх сутність, наведемо узагальнений перелік методичних прийомів, які застосовуються під час здійснення фінансового контролю в перебігу адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів), не пов'язуючи з конкретною формою фінансового контролю.

На практиці адміністратори податків та зборів застосовують методи та способи впливу на підконтрольних суб'єктів для забезпечення виконання основних функцій з максимальним недопущенням спроби ухилення від обов'язковості їх сплати.

Зокрема, правові методи (чинні нормативно-правові, законодавчі акти); адміністративні методи (методи впливу на підконтрольних суб'єктів через видання податкових повідомлень-рішень, податкових вимог, податкового арешту); соціально-психологічні (вплив на підконтрольних суб'єктів, використовуючи методичні підходи із соціології, педагогіки, психології, логістики); виховні (проведення масово-роз'яснювальної, навчальної, методичної роботи серед платників податків та зборів).

У рамках контрольних дій та заходів адміністраторів системи адміністрування податків та зборів виділяються і реалізуються методи контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

До складу методів системи адміністрування податків і зборів відносять такі: облікові та соціальні, методи економічного аналізу, економічного планування та прогнозування, перевірок.

Як і будь-який процес, адміністрування податків та зборів ґрунтується на принципах, відповідно до яких він здійснюється. На наш погляд, можна виділити три групи принципів податкового адміністрування: науково-методологічні, правові та організаційні.

Науково-методологічними, як теоретичними основами формування та застосування механізму податкового адміністрування, можна вважати принципи системності, комплексності та цілеспрямованості.

Зокрема, принцип системності означає нагальність розгляду діяльності податкових органів з адміністрування податків та зборів як певної владно-управлінської системи. Він передбачає розкриття цілісності механізму податкового адміністрування, виявлення різноманіття його внутрішніх та зовнішніх зв'язків і залежностей, а також зведення їх у єдиний теоретико-практичний блок знань.

Принцип комплексності вказує на необхідність функціонування форм та методів адміністрування податків та зборів як інтегрованого інструментарію забезпечення наповнення державного бюджету податковими надходженнями. Цей принцип тісно пов'язаний із попереднім та являє собою ідеологію узгодженості, координації дій усіх працівників органів ДФС щодо вирішення завдань податкового адміністрування в масштабах всієї країни на єдиних методологічних засадах застосування контрольних фіскальних заходів.

Принцип цілеспрямованості означає важливість визначення для органів ДФС єдиної стратегічної мети податкової діяльності та низки тактичних завдань, які вони мають реалізовувати в комплексі та забезпечувати концентрацію своїх владних ресурсів на реалізації завдання повного й вчасного наповнення державного бюджету доходами від податків та зборів. Залежно від пріоритету в митній та податковій політиці фіскальної або стимулюючої економіки мети, режим адміністрування податків та зборів може бути „жорстким” або ліберальним.

До правових принципів податкового адміністрування можна віднести принцип законності, згідно з яким допускається виконання органами ДФС завдань митно-податкового адміністрування виключно на підставі, у межах повноважень та в порядку, визначених відповідними законами України.

Принцип єдності системи органів Державної фіскальної служби означає побудову і функціонування єдиної системи спеціалізованих органів державної влади, утворених для виконання регулятивних, правоохоронних та інших функцій системи адміністрування податків та зборів.

Правовими принципами митно-податкового адміністрування є також: виключної компетенції органів Державної фіскальної служби адмініструвати податки, збори, митні платежі з товарів та транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України; єдиного порядку адміністрування податків та зборів (загальне правило); додержання при забезпеченні справляння податків та зборів прав та законних інтересів підконтрольних суб'єктів; гласності і прозорості процесу митно-податкового адміністрування.

До організаційних принципів адміністрування податків та зборів можна віднести вибірковість податкового контролю, який передбачає, що органи

Державної фіскальної служби самостійно визначають форму та обсяг податкового контролю як провідного засобу (методу) практичного забезпечення здійснення митно-податкового адміністрування. Ці інструменти мають бути за вказівкою законодавця достатніми для забезпечення органами ДФС здійснення належним чином податкового контролю, дотримання підконтрольними суб'єктами митного й податкового законодавства та міжна-родних договорів України в галузі податкової справи. Метою застосування даного принципу є забезпечення збалансованості витрат держави на проведення контрольних заходів та створення умов для платників податків успішного ведення бізнесу.

Принцип застосування системи управління ризиками передбачає: узгодженість та послідовність діяльності з аналізу та управління ризиками ДФС; комплексність, тобто забезпечення врахування всіх факторів ризику; забезпечення постійної (безперервної) взаємодії всіх підрозділів органів служби, які займаються питаннями аналізу ризиків.

Принцип бюджетної ефективності встановлює, що адміністратори податків та зборів у межах, наданих їм фіскальних повноважень, повинні намагатися досягнути найбільш високих показників, які наповнюють бюджет, за одночасної максимальної економії державних коштів, призначених на їх діяльність. Цей принцип належить до базових засад бюджетного планування та митно-податкового адміністрування

Бюджетну ефективність органів Державної фіскальної служби України, як і в економічно розвинених країнах, на нашу думку, варто оцінювати за допомогою такого зведеного показника, як „належні фіскальні зусилля”. Цей показник дозволяє робити висновки про обґрунтованість і раціональність виконання ними фіскальної функції. Він ураховує те, що, по-перше, контрольні заходи адміністраторів, направлені на отримання бюджетного доходу від податків та зборів, мають бути реальними та виваженими з точки зору фінансових можливостей підконтрольних суб'єктів, по-друге, застосування даного критерію дозволяє оцінити економічну ефективність (зиск) державних витрат на адміністрування податків та зборів загалом із позиції обсягів її бюджетного фінансування і отриманих при цьому податків та зборів.

Крім прямого бюджетного ефекту від адміністрування податків та зборів, можна також виділити й непрямі (побічні) позитивні результати діяльності адміністраторів. До них належать, наприклад, ефекти, пов'язані з підтриманням вітчизняного товаровиробника і конкурентоздатності його продукції як на національному, так і світовому ринках.

Принцип превенції (попередження) податкових правопорушень при здійсненні господарських операцій полягає в нагальності проведення адміністраторами постійної роботи із запобігання можливостям підконтрольних суб'єктів ухилятися від виконання своїх зобов'язань перед державним

бюджетом сплачувати податки та збори. Для виконання зазначених функцій у структурі адміністраторів утворені та функціонують податкова міліція та спеціальні підрозділи в митних органах з питань боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил. Проте профілактика є найбільш перспективним видом забезпечення повноти і вчасності надходжень податків та зборів до бюджету. Її суть полягає в запобіганні (попередженні) можливих порушень з боку підконтрольних суб'єктів вимог податкового та митного законодавств, гарантуванні правомірності використання ними пільг зі сплати податків та зборів.

Реалізація принципу превенції дозволяє також визначити заходи щодо ліквідації умов, які сприяють вчиненню фіскальних правопорушень у сфері оподаткування, а у випадку виявлення неправомірних дій – запроваджувати арсенал правоохоронних заходів впливу, зокрема, відповідальності.

Дієвість функціонування системи адміністрування податків і зборів проявляється через напрями управлінської діяльності органів Державної фіскальної служби України, які використовують у роботі специфічний механізм. У свою чергу, механізм адміністрування податків і зборів реалізується лише через напрямки управлінської діяльності адміністраторів. Напрямки цієї управлінської діяльності здійснюються через механізм адміністрування податків і зборів та обмежені рамками самої системи.

Ураховуючи викладене, сформулюємо визначення поняття „система податкового адміністрування”. Перш за все, це сукупність державних органів виконавчої влади, уповноважених забезпечувати процес справляння податків і зборів, які функціонують через напрями управлінської діяльності за допомогою механізму адміністрування податків і зборів на підґрунті податкових відносин з платниками податків і зборів з метою реалізації податкової та митної політики. З огляду на те, що податкові відносини суб'єктів системи адміністрування податків і зборів відбуваються лише в межах чинного законодавства, адміністрування є одночасно і правовою категорією, що являє собою систему законодавчо визнаних взаємовідносин держави в особі органів Державної фіскальної служби України та платниками податків й зборів (обов'язкових платежів).

3. Історичний аспект адміністрування податків, зборів, платежів.

Наукова думка й фінансова практика століттями шукають відповідь на запитання: як управляти процесом адміністрування податків аби забезпечити економічний розвиток держави, не зашкодивши інтересам пересічного громадянина, який сплачує такі податки. „Ніщо не потребує стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку в підданих забирають, і тієї, котру залишають їм”, – зазначав свого часу видатний французький письменник-просвітителі Шарль Монтеск'є.

Однак і до сьогодні тривають пошуки оптимальних механізмів оподаткування. Водночас, багатий історичний досвід пропонує чимало цікавих методів і технологій справляння податків та платежів.

Досліджуючи становлення системи адміністрування податків, учені дійшли висновку, що ефективність організації їх справляння залежить, насамперед, від рівня розвитку держави. Приміром, з ХІХ ст. у багатьох європейських країнах подушні, промислові податки змінюються прибутковими, тому що бурхливий розвиток господарства сприяв значному розширванню суспільства за доходами. Зокрема, професор Іван Озеров у своїй науковій праці „Основи фінансової науки” писав: „За низького рівня економічного життя подушний податок був найпридатнішим джерелом отримання коштів, адже різниця економічного становища окремих членів не була такою різкою, як зараз, коли одні помирають з голоду, а інші, як Рокфеллер, отримують чистого доходу по 100 млн. рублів на рік...”.

За нових умов принцип кругової поруки вже не застосовувався. Натомість, постала потреба в декларуванні доходів кожним громадянином. Проте спеціальних методик перевірки цих декларацій на той час не існувало. Запорукою сумлінного виконання громадянського обов’язку щодо сплати податків були такі поняття, як дворянська совість і честь. З цього приводу науковець Йосип Кулішер у „Нарисах фінансової науки” писав: „Жодного контролю, окрім власної совісті і кари небесної, не було”.

До речі, законодавчі акти більшості європейських держав у ХІХ ст. ґрунтувалися саме на делікатному й шанобливому ставленні до платника податків. Приміром, законодавство Швейцарії навіть не передбачало можливих порушень, а в разі виявлення факту зменшення отриманих доходів йшлося лише про додаткову сплату податку. В Австрії не вимагалось зазначати доходи з окремих джерел, аби платник за велінням совісті заявив лише загальну суму.

Проте у ХІХ ст. все більше загострювалися суперечності між традиційними патріархальними і новими капіталістичними відносинами, що спричинило суттєві зміни у психології платників. Патріотичні почуття поступово витіснялися прагненнями отримувати дедалі більші прибутки, які часто-густо підприємці не декларували. Тож і суми надходжень до бюджетів були набагато меншими за очікувані. Отже, виникла потреба в жорсткому державному контролі за всіма видами оподаткованого майна та сумами доходів. Почали застосовуватися штрафні санкції, причому не лише за недоплати, а й за несвоєчасне подання декларацій. У такий спосіб уряди намагалися забезпечити участь платників у всьому процесі оподаткування, що, у свою чергу, потребувало розвитку відповідних податкових служб.

Існують численні історичні приклади функціонування подібних служб ще за часів Київської Русі. Це – княжі дружинники, які разом з князями

збирали податки з племен. Згодом, у часи середньовіччя, – українські козацькі загони, які охороняли мости й переправи, справляючи мито із заїжджих купців.

Наприкінці XIX ст. створюються податні представництва. Поява таких підрозділів була спричинена насамперед тим, що податки в Російській імперії вже забезпечували 50 % надходжень до бюджету. Тож їх адміністрування мало бути посилено. Згодом податні представництва трансформувалися в податкове управління. Тоді ж уперше було запроваджено й посади податкових інспекторів, які мали не просто здійснювати перепис майна і збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність у цілому. Ще за часів Петра I набуло поширення таке явище, як підкуп збирачів податків і привласнення цими чиновниками частини державних грошей. Тому наприкінці 90-х років XIX ст. було запроваджено ще й посаду податкового ревізора, який контролював роботу податкового інспектора.

Доки Росія поступово зміцнювала й розширювала діяльність фіскальних служб для посиленого контролю за платниками податків, європейські держави усіляко налагоджували щирі й довірчі відносини з ними. Науковець Йосип Кулішер з цього приводу зауважував: „Австрія й Італія, з одного боку, Англія – з іншого на кожному кроці нагадують, що фіскалізм і фіскальні надходження далеко не тотожні, що можна забезпечити податкового чиновника найжорстокішими батогам та скорпіонами і викликати цим тільки припинення подальшого зростання доходів...”.

У європейських країнах на цей час уже сформувалася система правового нагляду за діяльністю державних служб для охорони та забезпечення прав платників податків. До роботи в податкових підрозділах, крім штатних працівників, залучали представників громадськості, які брали участь у перевірках декларацій. Діяли також спеціальні апеляційні комісії для розгляду скарг платників та адміністративні суди, які вирішували суперечки щодо оподаткування.

Історичний досвід адміністрування податків переконує, що досконалість форм і методів їх справляння свідчить про рівень розвитку держави, цивілізованість її економічних і правових інституцій.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Поняття „адміністрування податків і зборів” як економічної та правової категорії.

2. Сучасні проблеми на шляху ефективного адміністрування в податковій сфері.
3. Елементи системи адміністрування податків (зборів) та їх характеристика.
4. Основні функції органів державної фіскальної служби.
5. Принципи побудови системи адміністрування податків і зборів.
6. Методи, які використовуються при контрольних заходах у процесі адміністрування податків і зборів.
7. Етапи та форми проведення контрольних дій адміністраторами податків та зборів (обов'язкових платежів).
8. Склад та структура Державної фіскальної служби України.
9. Приклади становлення системи адміністрування в інших країнах світу.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.
 2. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 27 – 35.
 3. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.
 4. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / Мельник В. М. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
 5. Межейнікова В. Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Межейнікова. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4978>.
 6. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
 7. Селиванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / Селиванов А. // Право України. – 2015. – № 2. – С. 34 – 38.
 8. Таранов І. М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / Таранов І. М. // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого: В-во „Національний університет „Острозька академія”, 2007. – Вип. 9. – Ч.1. – С. 220 – 227.
 9. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.
 10. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / Швабій К. І. // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого: В-во Національний університет „Острозька академія”, 2007. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 519 – 527.
-

Тема 4. Управлінські технології в контрольних органах щодо податків та зборів

Мета: засвоїти теоретичні основи та практичні аспекти діючої системи адміністраторів податків і зборів, методики обліку податкових надходжень.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Ретроспектива формування та сучасна характеристика діючої системи адміністраторів податків, зборів, платежів.
2. Методика обліку податкових надходжень.
3. Права, обов'язки та відповідальність контролюючих органів при управлінні податковими розрахунками.

1. Ретроспектива формування та сучасна характеристика діючої системи адміністраторів податків, зборів, платежів. Протягом існування незалежної України відбувалися глобальні процеси трансформації національної економіки від „закритого” до „відкритого” типу, формувався та вдосконалювався на ринкових засадах механізм господарювання, що обумовило зміни як у складі, так і в кількості адміністраторів податків та зборів.

Податкова служба України була створена 1 липня 1990 року Постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 року № 74 „Про створення державної податкової служби в Українській РСР” у складі Міністерства фінансів. Статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні визначені Законом України „Про державну податкову службу в Україні”. На підставі цього законодавчого акта основне місце в системі податкових органів відводилось державним податковим інспекціям, які були утворені на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів.

Новостворена державна податкова служба складалася з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

З розвитком підприємництва в Україні податкові органи налагоджували механізм нарахування і стягнення податків, удосконалювали свою структуру та методи контролю. У такому вигляді податкова служба в Україні проіснувала майже до кінця 1996 року. У цей період у країні почало спостерігатися значне зростання заборгованості в частині платежів до бюджету, неконтрольований вивіз капіталу за кордон, розростання неофіційного сектора економіки. Виникла ситуація, коли податкова служба вже не мала змоги

повною мірою виконувати функції, покладені на неї державою. Крім того, необхідність реформування податкової служби була обумовлена:

- значним зростанням кількості суб'єктів господарювання;
- залученням в економіку країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до світових стандартів в оподаткуванні;
- збільшенням концентрації оподатковуваних оборотів у фізичних осіб;
- необхідністю створення інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками з країни, а також високим рівнем тінізації економіки;
- умовами оплати працівників податкової служби, що призвели до відтоку висококваліфікованих кадрів.

З метою впровадження принципово нових підходів для вирішення вказаних проблем Президентом України видано Указ „Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій”, яким установлено, що ДПА України є центральним органом виконавчої влади, а податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій, та Указ Президента „Питання державних податкових адміністрацій”.

У жовтні 1996 року, згідно з зазначеними указами, у складі Державної податкової адміністрації України було утворено податкову поліцію, що з лютого 1998 року почала називатися податковою міліцією, на основі підрозділів з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань.

За період свого існування податкова міліція підтвердила не лише доцільність утворення її у структурі Державної податкової адміністрації України, але й необхідність подальшого розвитку.

У лютому 1998 року було прийнято низку Законів України „Про державну податкову службу в Україні” та „Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції”. Після прийняття зазначених законів державна податкова служба в Україні стала повністю легітимною.

Таким чином, була створена якісно нова державна податкова служба, до складу якої увійшли:

- Державна податкова адміністрація України;
- Державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- Державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах.

Для забезпечення ефективного управління процесами підготовки і впровадження Програми модернізації податкової служби, постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2000 року № 1454, у складі Державної податкової служби утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. У складі державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі утворені регіональні управління цього департаменту.

У складі ДПА України з 2001 року функціонував Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, який було створено відповідно до Указу Президента „Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом”, створений з метою вдосконалення роботи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, створення комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності.

Для реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, підвищення ефективності контролю в цій сфері, збільшення надходжень до бюджету та на виконання Указу Президента України „Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів” у складі Державної податкової адміністрації України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, як самостійний функціональний підрозділ, який у січні 2007 року реорганізовано в Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв.

У серпні 2007 року для покращання обслуговування платників податків з використанням сучасних технологій у складі ДПА України утворено Інформаційно-довідковий департамент державної податкової адміністрації, який охоплює уніфіковані та офіційно затверджені відповіді на всі питання, що виникають при нарахуванні й сплаті податків.

З метою виконання завдань і функцій щодо запобігання, виявлення, припинення корупційних правопорушень з боку працівників органів державної податкової служби України, забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань під час виконання службових обов'язків на базі Управління по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби утворено Управління внутрішньої безпеки.

Однак уже наприкінці 2012 року в умовах адміністративно-правової реформи Указом Президента України „Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» було утворено нове міністерство в системі центральних органів виконавчої влади внаслідок реорганізації Дер-

жавної митної служби (ДМС) та Державної податкової служби України (ДПС). Слід зазначити, що подібна політика об'єднання в одному органі функцій податкових та митних органів, а також функцій збору соціальних платежів має місце в багатьох країнах Організації економічного співробітництва й розвитку.

Новий орган було названо Міністерством доходів і зборів України. Положення про центральний орган виконавчої влади було розроблено та ухвалено 18 березня 2013 року, воно визначило правовий статус органу, його завдання та функції.

До підпорядкування новоствореного Міністерства належали три категорії питань:

- 1) формування та реалізація податкової, митної політики в частині адміністрування податків, зборів та митних платежів;
- 2) формування та реалізація політики у сфері адміністрування єдиного внеску;
- 3) формування та реалізація політики у сфері боротьби з податковими та митними правопорушеннями, а також правопорушеннями законодавства з питань сплати єдиного внеску.

До структури Міністерства доходів і зборів України входило 27 Головних управлінь Міндоходів, 27 митних органів та Міжрегіональне головне управління Міндоходів – Центральний офіс з обслуговування великих платників податків.

Територіальна структура Міндоходів складалась із:

- територіальних органів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- міжрегіональних територіальних органів (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць);
- митниць;
- спеціалізованих департаментів та спеціалізованих органів Міндоходів України;
- державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах;
- об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Слід зазначити, що наслідком реформування податкової та митної служби стало суттєве скорочення чисельності працівників на 18,7% або 15047 осіб. Так, якщо станом на 01.01.2011 р. загальна чисельність податківців та митників України складала 80443 особи, в т.ч. податківців – 62233 особи та митників – 18210 осіб, то станом на 01.01.2014 р. загальна чисельність усіх працівників міністерства становила лише 65396 осіб, у т.ч. податківців – 55286 осіб та митників – 15411 осіб.

За рахунок об'єднання функцій, що дублюються при інтеграції подат-

кової та митної служб, очікувалося підвищення ефективності управління процесом адміністрування податків і зборів. Разом з тим, у серпні 2014 року Європейська бізнес-асоціація (ЕБА) заявила, що державні контролюючі фіскальні органи посилили тиск на бізнес в Україні. Багато компаній скаржилися на те, що безпідставно відкриваються кримінальні справи, не приймаються рішення по старих кримінальних справах, які були відкриті незаконно.

З 2014 року адміністратором податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є Державна фіскальна служба України (ДФС), місією якої є надання послуг громадянам і бізнесу та, як результат, забезпечення наповнення дохідної частини бюджету, створення умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі.

Варто зазначити, що Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Державна фіскальна служба України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, щорічним посланням Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, іншими нормативно-правовими актами України, а також дорученнями Президента України.

Завдання та повноваження Державної фіскальної служби визначені Положенням про Державну фіскальну службу України.

На сьогодні Державна фіскальна служба України як адміністратор податків і зборів має організаційну структуру, до складу якої входить Центральний апарат ДФС, що складається із 27 департаментів та головних управлінь, 26 територіальних органів та міжрегіональне головне управління та спеціалізовані державні податкові інспекції та спеціалізовані органи та департаменти (інформаційно-довідковий департамент, спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень, департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення)

До складу центрального апарату Державної фіскальної служби України входить:

- 1) Департамент забезпечення діяльності Служби
- 2) Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
- 3) Департамент інфраструктури
- 4) Департамент персоналу
- 5) Департамент фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку
- 6) Департамент комунікацій
- 7) Головне оперативне управління

- 8) Головне управління власної безпеки
- 9) Головне слідче управління фінансових розслідувань
- 10) Департамент правової роботи
- 11) Департамент реєстрації платників та електронних сервіс
- 12) Департамент міжнародних зв'язків
- 13) Організаційно-розпорядчий департамент
- 14) Департамент відомчого контролю та внутрішнього аудиту
- 15) Департамент оподаткування юридичних осіб
- 16) Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
- 17) Департамент доходів і зборів з фізичних осіб
- 18) Департамент розвитку ІТ
- 19) Департамент методологічної роботи з питань оподаткування
- 20) Координаційно-моніторинговий департамент
- 21) Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів
- 22) Департамент податкового та митного аудиту
- 23) Департамент погашення заборгованостей
- 24) Департамент організації митного контролю та оформлення
- 25) Департамент адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання
- 26) Департамент аналізу ризиків та протидії митним правопорушенням

З метою реалізації пріоритетів роботи ДФС (стратегічних тем) та досягнення ефективних результатів роботи розробляються стратегічні цілі й дії структурних підрозділів на відповідний рік.

Організація та координація роботи з розробки пропозицій щодо пріоритетів роботи ДФС (стратегічних тем), стратегічних цілей на відповідний рік та здійснення моніторингу й оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС та його територіальних органів з виконання запланованих ними дій для досягнення стратегічних цілей покладається на Департамент стратегічного управління та інновацій.

Порядок планування діяльності ДФС та його територіальних органів затверджується відповідним наказом ДФС і здійснюється шляхом розробки й затвердження у встановленому порядку плану роботи ДФС на відповідний рік.

План на рік передбачає заходи щодо реалізації завдань, визначених законами України, щорічним посланням Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, актами і дорученнями Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, програмними документами Кабінету Міністрів України, а також щодо реалізації пріоритетів роботи ДФС тощо.

Для реалізації пріоритетів роботи ДФС, досягнення ефективних резуль-

татів роботи щодо забезпечення доходів, затверджених Законом України Про Державний бюджет України на відповідний рік, у частині, визначеній Податковим та Митним кодексами України, та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – у частині, визначеній Законом України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”, з урахуванням показників макроекономічного розвитку держави здійснюється планування обсягів надходжень податкових та інших платежів до бюджетів усіх рівнів шляхом щомісячного формування показників сум прогнозних надходжень податків і зборів та за основними напрямками роботи (індикативних показників).

ДФС здійснює адміністрування податків і зборів за напрямками:

1. Реєстрація та облік платників податків.
2. Обробка податкових декларацій.
3. Облік платежів (податкові зобов'язання).
4. Обслуговування платників податків.
5. Податковий контроль.
6. Апеляції платників податків.
7. Адміністрування податковим боргом.

Реєстрація та облік платників податків є однією з основних функцій органів податкової служби, як структурного підрозділу ДФС, який створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і до державних цільових фондів.

Процедура прийняття та обробка податкових декларації здійснюється з метою проведення контролю за правильним нарахуванням грошових зобов'язань з податків і зборів та полягає у вчиненні посадовою особою фіскального органу фактичних дій із:

- 1) перевірки наявності та достовірності заповнення обов'язкових реквізитів, передбачених ПКУ;
- 2) реєстрації податкової декларації у день її отримання органом державної податкової служби.

Приймання та обробка податкової звітності платників податків здійснюється у різний спосіб: на паперових носіях, на паперових носіях із копією на магнітних носіях, поштовими відправленнями та в електронному вигляді з використанням електронного цифрового підпису. Причому, спосіб подання платник податків обирає самостійно, а рішення про звітування в електронному вигляді повинен був прийняти добровільно до 01.01.2014 р. Введення 01.01.2014 р. податкової звітності в електронному вигляді надало можливість електронної обробки декларацій та здійснення електронних перевірок. Так, для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, електронні перевірки проводяться з

01.01.2014 р., для суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу – з 01.01. 2015 р., для інших платників податків – з 01.01.2016 р.

Облік податків, зборів та єдиного внеску ведеться підрозділами Між-регіонального головного управління ДФС – Центрального офісу з обслуговування великих платників, спеціалізованих державних податкових інспекцій з обслуговування великих платників, державних податкових інспекцій у районах, містах, районах у містах, об'єднаних державних податкових інспекцій органу ДФС відповідно до функціональних повноважень.

Облік митних платежів та передоплати ведеться підрозділами головних управлінь ДФС в областях, містах Києві та відповідно до функціональних повноважень.

Облік податків, зборів та єдиного внеску в об'єднаних територіальних органах ДФС ведеться з обов'язковою ознакою належності платника до відповідних адміністративно-територіальних одиниць.

Забезпечення контролю за достовірністю відображення в інформаційній системі показників стану розрахунків платників, механізму виявлення, усунення та упередження випадків неповного, неправильного або несвоєчасного відображення облікових показників структурними підрозділами за закріпленими напрямками роботи, некоректного формування зведених і звітних показників центральної бази даних здійснюється в порядку, установленому ДФС.

Одним із основних напрямків діяльності ДФС України є створення умов для партнерських взаємовідносин податкової служби з платниками податків. Відповідно до Стратегічного плану розвитку ДФС, дане завдання планується вирішити шляхом упровадження програми якісного обслуговування платників податків, що передбачає надання своєчасних та висококваліфікованих послуг, забезпечення формами податкової звітності, інструкціями щодо їх заповнення, створення ефективної системи приймання й обробки форм податкової звітності, телефонної інформаційно-довідкової служби та всебічне використання ресурсів мережі Інтер-нет у роботі з платниками податків.

З метою підвищення якості обслуговування платників податків створено та запроваджено електронний сервіс „Електронний кабінет платника податків”. Запровадження електронного кабінету дозволяє подавати звітність як фізичним, так і юридичним особам через web-портал, використовуючи електронні сертифікати, видані одним із зареєстрованих у країні центрів сертифікації. Це дозволяє досягти, у свою чергу:

- підвищення швидкості обробки;
- зменшення кількості паперової звітності;
- зменшення кількості помилок;
- поліпшення зв'язку з платником податків;

– збереження часу платника податків.

З метою покращення адміністрування з 2015 року впроваджена система електронного адміністрування податку на додану вартість шляхом відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків.

Податковий контроль є однією із форм здійснення адміністрування податків і зборів, що проводиться органами Державної фіскальної служби України відповідно до норм Податкового кодексу України. З метою забезпечення взаєморозуміння між контролюючими органами та платниками податків необхідна чітка регламентація прав та правил поведінки як співробітників органів державної податкової служби, так і платників податків.

До набрання чинності Податкового кодексу, права податкових органів, порядок та підстави проведення перевірок установлювались Законами про державну податкову службу, законом про погашення зобов'язань платників податків та законом про систему оподаткування. Норми цих законодавчих актів покладено в основу розділу II Податкового кодексу України „Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)”. Саме в цьому розділі законодавці виписали питання, пов'язані із здійсненням податкового контролю (ст. 61-62 Податкового кодексу). Зокрема, одна з найголовніших складових адміністрування – податкові перевірки (глава 8 ст. 75-86 Податкового кодексу).

Відповідно до ст. 75 ПКУ органи державної фіскальної служби мають право проводити камеральні, документальні та фактичні перевірки. Згідно з п. 41.4 ст. 41 ПКУ, інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі й на запит правоохоронних органів.

Пунктом 41.5 ст. 41 ПКУ визначені органи стягнення, до яких віднесено органи державної фіскальної служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.

Згідно із ст. 17 ПКУ платники податків мають право безкоштовно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, зокрема і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. З набранням чинності 01.01.2011 р. Податковим кодексом України платники податків мають право на оскарження рішень органів ДФС. По-

рядок такого оскарження рішень регулюється статтею 56 розділу II Податкового кодексу. Подання платниками податків скарг на рішення органів державної фіскальної служби та їх розгляд здійснюється у порядку, установленому відповідними нормативними актами.

Адміністрування податкового боргу платників податків регулюється статтями 95 – 99 Податкового кодексу та є однією із форм адміністрування податків і зборів, що здійснюється органами фіскальної служби. Відповідно до пункту 95.3 статті 95 Кодексу стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

2. Методика обліку податкових надходжень. Оперативний облік податків і зборів, митних та інших платежів до бюджету, єдиного внеску здійснюється органами ДФС в інформаційній системі органів ДФС. Порядок ведення оперативного обліку податкових надходжень регулюється Порядком ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 422 від 07.04.2016 р. Відповідальними за достовірність відображення в інформаційній системі органів ДФС первинних показників є працівники структурних підрозділів органів ДФС за напрямками роботи. З метою обліку нарахованих і сплачених сум податків, зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску органами ДФС відкриваються інтегральна картка платника (ІКП) за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися такими платниками.

ІКП відкривається:

- за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання осіб (фізичних осіб, фізичних осіб-підприємців, самозайнятих осіб) (основне місце обліку);
- за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням, або через які проводиться діяльність (неосновне місце обліку).

Після закріплення новостворених платників податків за відповідними інспекторами, що здійснюють їх супроводження, структурний підрозділ, відповідальний за адміністрування податків, зборів, єдиного внеску, надає підрозділу, який здійснює облік платежів та інших надходжень, службову записку про призначення таким платникам платежів та відкриття ІКП.

ІКП з податку на додану вартість та єдиного податку відкривається новоствореному платнику після включення до реєстру платників податку на додану вартість або реєстру платників єдиного податку. Підрозділ, який

здійснює облік платежів та інших надходжень, не пізніше наступного робочого дня після отримання службової записки відкриває ІКП.

Крім того, ІКП відкривається автоматично кожному платнику у разі:

- нарахування сум грошових зобов'язань і пені з податків, зборів та сум єдиного внеску, самостійно визначених платником (за фактом надходження податкових декларацій, розрахунків, уточнюючих розрахунків);

- нарахування сум грошових зобов'язань і пені з податків, зборів та сум єдиного внеску, визначених органом ДФС (акт перевірки, податкове повідомлення-рішення, рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій, передбачених Законом України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, рішення про застосування штрафних санкцій по єдиному внеску, вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску);

- сплати податків, зборів та єдиного внеску за фактом надходження інформації органів Державної казначейської служби України про надходження сум податків, зборів, єдиного внеску.

Якщо платника не включено/виключено з реєстру платників податку на додану вартість або реєстру платників єдиного податку, то ІКП за відповідним податком присвоюється ознака „платник відсутній в реєстрі”.

ІКП містить інформацію про облікові операції та облікові показники, які характеризують стан розрахунків платника податків з бюджетами та цільовими фондами за відповідним видом платежу. Спеціальне кодування всіх операцій, що використовуються для відображення в ІКП облікових показників, забезпечує автоматизоване ведення ІКП. Усі вартісні облікові операції та облікові показники в ІКП проводяться у гривнях з двома десятковими знаками.

Облік нарахованих і сплачених сум податків, зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску відображається в ІКП окремими обліковими операціями в хронологічному порядку. При цьому кожна операція фіксується в окремому рядку із зазначенням виду операції та дати її проведення.

Інформаційна система органів ДФС після відображення облікової операції забезпечує автоматичне проведення в ІКП розрахункових операцій. В ІКП на дату проведення кожної облікової операції підбиваються підсумки за всіма її графами. Облікові показники, які відображаються у ІКП, залежать від форми обліку згідно із переліком форм інтегрованих карток для обліку податків, зборів та єдиного внеску, що відкриваються для юридичних та фізичних осіб (далі – Перелік форм ІКП). Існують такі форми ІКП:

- ф. № 5 – для здійснення обліку податку на додану вартість (для платників – юридичних та фізичних осіб, які включені до реєстру платників податку на додану вартість);

– ф. № 5* – для здійснення обліку податку на додану вартість (для платників – юридичних та фізичних осіб, виключених з реєстру платників податку на додану вартість та обліку розрахунку податкових зобов’язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податків на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами);

– ф. № 6 – для здійснення обліку платежів, за якими передбачено подання платником звітності та/або відображення результатів перевірки;

– ф. № 7 – для здійснення обліку коштів, що обліковуються на відповідних рахунках як передоплата;

– ф. № 15 – для здійснення обліку платежів, за якими не передбачено подання платником звітності, та обліку надходжень на погашення простроченої заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, та бюджетними позичками згідно з переліком боржників;

– ф. № 1Р – для здійснення обліку реструктурованих сум.

Для організації оперативного обліку кожній ІКП присвоюється код, який її ідентифікує в інформаційній системі оперативного обліку органів ДФС та не може бути присвоєний іншій ІКП.

Постійними реквізитами ІКП є:

– податковий номер або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

– код виду бюджету;

– код класифікації доходів бюджету/технологічний код класифікації єдиного внеску;

– дата відкриття ІКП;

– дата закриття ІКП;

– код області (область, міста Київ), району та органу ДФС, в якому відкрита ІКП.

Змінними реквізитами ІКП є:

– дата здійснення облікової операції;

– код облікової операції;

– сума за обліковою операцією.

Органу ДФС, в якому перебуває платник за основним місцем обліку, надається доступ до ІКП, відкритих за основним місцем обліку, для внесення відповідної інформації, а за неосновним місцем обліку – в режимі перегляду. Органу ДФС, в якому перебуває платник за неосновним місцем обліку, надається доступ до ІКП, відкритих за неосновним місцем обліку, для внесення відповідної інформації.

З метою перегляду інформації про платника, включаючи всі його філії та підрозділи, незалежно від того, в якому органі ДФС вони перебувають на

обліку, органу ДФС, в якому платник перебуває на обліку за основним місцем, надається право доступу до ІКП таких філій і підрозділів та забезпечується можливість перегляду узагальненої інформації щодо стану розрахунків платника податків з бюджетами та цільовими фондами в цілому з урахуванням відповідних показників за такими підрозділами.

При відкритті ІКП встановлюється контроль за відповідністю виду бюджету, коду класифікації доходів бюджету (технологічного коду класифікації єдиного внеску), коду форми ІКП, типу платника відповідно до Переліку форм ІКП.

Облік платежів, за якими не передбачено подання платником податкової звітності до органів ДФС, ведеться загальною сумою в ІКП „Платежі до з'ясування” або у розрізі платників – у випадках донарахування таких платежів за актами документальних перевірок. Облік надходжень на погашення простроченої заборгованості за бюджетними позичками ведеться загальною сумою в ІКП „Платежі до з'ясування”.

Для відображення грошових зобов'язань, визначених за результатами перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи, підрозділ, який здійснює облік платежів та інших надходжень, відкриває ІКП на підставі службових записок підрозділу, що здійснював (очолював) перевірку, не пізніше наступного робочого дня після реєстрації таким підрозділом акта перевірки в інформаційній системі органів ДФС.

ІКП закриваються структурним підрозділом, який здійснює облік платежів та інших надходжень, у разі проведення заходів щодо зняття з обліку платників в органах ДФС у зв'язку з припиненням платника податків або відсутністю за неосновним місцем обліку об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням.

Заходи щодо зняття з обліку платників в органах ДФС у зв'язку з припиненням платника податків проводяться відповідно до порядку обліку платників податків і зборів та порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

За результатами проведення відповідних заходів у зв'язку з ліквідацією або реорганізацією платника податків орган ДФС за основним місцем обліку формує відомості про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів та відомості про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати єдиного внеску.

Підрозділ, який здійснює облік платежів та інших надходжень, за основним та неосновним місцем обліку закриває ІКП не пізніше наступного робочого дня після формування відомостей в частині тих податків і зборів, щодо яких відсутня заборгованість на відповідній території, та відомостей з відміткою про відсутність заборгованості зі сплати єдиного внеску.

Дата зняття з обліку відповідає даті закриття останньої ІКП або даті

отримання повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи у разі, якщо на момент отримання такого повідомлення були закриті всі ІКП.

У разі зняття з обліку платника податків за неосновним місцем обліку у зв'язку з відсутністю об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, в органі ДФС виконуються такі операції:

- підрозділ, який здійснює адміністрування податків, зборів, та підрозділ, який здійснює погашення заборгованостей, після отримання відповідних підтвердних документів здійснюють усі необхідні заходи щодо повноти розрахунків по платежах, контроль за справлянням яких здійснюють органи ДФС;

- підрозділ, який здійснює облік платежів та інших надходжень, закриває ІКП;

- підрозділ, який здійснює облік платників, знімає з обліку платників податків за неосновним місцем обліку на підставі службових документів, наданих підрозділом, який здійснює адміністрування податків, зборів, після проведення відповідних заходів (у тому числі забезпечення відсутності грошових зобов'язань, податкового боргу, внесення до реєстру об'єктів оподаткування відповідних змін) за погодженням з підрозділом, який здійснює облік платежів та інших надходжень (у частині закриття всіх ІКП за неосновним місцем обліку).

За наявності грошових зобов'язань або податкового боргу орган ДФС не здійснює подальші процедури щодо зняття платника податків з обліку до їх погашення або визнання такого боргу безнадійним та його списання. При цьому в інформаційній системі органів ДФС ІКП закриваються із встановленням дати закриття за умов:

- погашення сум податкового боргу, заборгованості зі сплати єдиного внеску, штрафних санкцій та пені та/або списання сум податкового боргу, штрафних санкцій та пені;

- повернення платнику помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та/або списання до бюджету за заявою платника;

- повернення платнику помилково та/або надміру сплачених коштів єдиного внеску та/або списання до фондів соціального страхування за заявою платника;

- відсутності розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань або податкового боргу, не погашених на дату закриття ІКП.

Інформація щодо нарахувань та надходжень платежів до бюджетів за платниками, у яких закриті ІКП, враховується в звітності органів ДФС до кінця відповідного року, у якому відбулось таке нарахування та/або сплата.

У разі коли внаслідок припинення юридичної особи шляхом реорганізації частина її зобов'язань чи заборгованості залишається непогашеною

або у платника обліковуються складові суми переплат, до ІКП юридичних осіб – правонаступників працівником підрозділу, який здійснює облік платежів та інших надходжень, засобами програмного забезпечення переносяться відповідні облікові показники з дотриманням хронології їх виникнення на підставі одного із документів:

- рішення про узгодження плану реорганізації платника податків;
- передавального акта;
- розподільчого балансу.

При переведенні на обслуговування платника з одного органу ДФС до іншого (взяття на облік / зняття з обліку) у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) платника податків, пов'язаною зі зміною адміністративно-територіальної одиниці, підрозділ, який здійснює облік платежів та інших надходжень, заповнює пункт повідомлення щодо стану розрахунків платника з бюджетом та державними цільовими фондами.

У день взяття на облік платника податків в органі ДФС за новим місцезнаходженням (місцем проживання) або після закінчення поточного бюджетного періоду (для юридичних осіб, які після зміни місцезнаходження повинні сплачувати визначені законодавством податки і збори за місцем попередньої реєстрації до закінчення поточного бюджетного року) відбувається автоматична передача ІКП з попереднього місця обліку платника шляхом зміни реквізитів ІКП в частині кодів областей (Автономна Республіка Крим, області, міста Київ та Севастополь), району відповідно до нового місця обліку платника з фіксацією події в реєстрі передачі ІКП між органами ДФС. За новим місцем обліку платника отримані ІКП відображаються в реєстрі отриманих ІКП.

Після припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця на підставі судового рішення та/або після проведення державним реєстратором спрощеної процедури державної реєстрації припинення юридичної особи помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання та кошти єдиного внеску (у разі відсутності заяви платника податків про їх повернення) списуються до бюджету та до фондів соціального страхування за рішенням керівника (заступника керівника) органу ДФС.

При переведенні на обслуговування платника з одного органу ДФС до іншого (взяття на облік/зняття з обліку) у разі ліквідації чи реорганізації органу ДФС, адміністративно-територіальної реформи, зміни меж областей (Автономна Республіка Крим, області) (районів, міст) чи інших, не залежних від платника податків об'єктивних причин, унаслідок яких змінюється орган ДФС, в якому обліковується платник податків, здійснюються зняття з обліку платника податку в одному органі ДФС та взяття на облік в іншому відповідному органі ДФС.

Переведення платників податків здійснюється на підставі переліку

платників податків, стосовно яких змінюється місце обліку, затвердженого відповідним органом ДФС вищого рівня.

У день внесення до інформаційної системи в органі ДФС ознаки щодо належності до зазначеного переліку та зняття з обліку платника відбувається автоматична передача ІКП з попереднього місця обліку платника шляхом зміни реквізитів ІКП в частині кодів областей (Автономна Республіка Крим, області, міста Київ та Севастополь), району відповідно до нового місця обліку платника з фіксацією події в реєстрі передачі ІКП між органами ДФС. За новим місцем обліку платника отримані ІКП відображаються в реєстрі отриманих ІКП.

3. Права, обов'язки та відповідальність контролюючих органів при управлінні податковими розрахунками. Права адміністраторів (контролюючих органів), визначені податковим законодавством, зокрема ст. 20 Податкового кодексу України:

1) запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства;

2) для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків різного роду інформацію, пов'язану про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів;

3) отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали;

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

5) 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, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;

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

7) 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/або осіб, які фактично

здійснюють розрахункові операції;

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

9) здійснювати контроль за дотриманням законодавства з питань регулювання обігу готівки (крім банків), порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, торгових патентів;

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

11) вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;

12) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування;

13) залучати в разі потреби фахівців, експертів та перекладачів;

14) застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

15) приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу в порядку, передбаченому законодавством;

16) звертатися до суду з питань, що знаходяться в їх компетенції;

17) складати стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків-юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення в порядку, установленому законом;

18) проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю;

19) проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

20) здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

Крім прав, органи Державної фіскальної служби України мають обов'язки, що визначені на законодавчому рівні. Зокрема, ст. 21 Податкового кодексу передбачені наступні обов'язки:

- дотримуватися Конституції України та діяти згідно з Податковим кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами;
- забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;
- забезпечувати ефективну роботу та 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, що виникають під час реалізації норм ПКУ та інших законів, 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 в порядку, установленому законом;
- оприлюднювати на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, перелік уповноважених осіб контролюючого органу та переданих таким особам функцій тощо.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Формування та сучасна характеристика діючої системи адміністраторів податків, зборів, платежів.
2. Послідовність роботи по обліку податкових надходжень.
3. Порядок відкриття інтегральної картки платника.
4. Порядок відображення інформації в інтегральній картці платника.
5. Права посадових осіб податкових органів.
6. Обов'язки посадових осіб податкових органів.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів /

Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

2. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

3. Наказ ДПА України Про запровадження електронного сервісу для платників податків - юридичних осіб від 11.02.2011 р. № 85 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

4. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

5. Порядком ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 422 від 07.04.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

6. Постанова КМУ Про затвердження Положення про Державну фіскальну службу України від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

7. Постанова КМУ Про порядок електронного адміністрування податку на додану вартість від 16.10 2014р. № 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

8. Розпорядження Кабінету Міністрів України Питання створення та запровадження електронного сервісу „Електронний кабінет платника податків” від 5.12.2012 р. № 1007-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

9. Указ Президента України Про Міністерство доходів і зборів України від 18.03. 2013р. № 141/2013 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

10. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 5. Податкове консультування: сучасний стан та перспективи розвитку

Мета: розкрити теоретичні основи та практичні аспекти податкового консультування в системі податкового адміністрування.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Поняття та причини виникнення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах.

2. Податкові консультації та податкові роз'яснення як форма запобі-

гання конфлікту інтересів у податкових правовідносинах.

3. Податковий компроміс як форма вирішення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах.

1. Поняття та причини виникнення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах. Податки, будучи фінансовим підґрунтям реалізації державою покладених на неї функцій, зачіпають інтереси держави, платників податків та окремих громадян, які отримують суспільні блага. Так, держава прагне забезпечити максимум доходів, платники податків – мінімізувати витрати на оподаткування, а громадяни – отримати якомога більше суспільних благ. У зв'язку з цим може виникнути конфлікт інтересів.

Зіткнення протилежних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є основою конфлікту інтересів, що може виникати на різних стадіях та формах відносин між державою та платниками.

Причинами конфлікту в податкових правовідносинах може бути надмірна фіскальна орієнтованість податкової системи (побудова податкового законодавства на принципі фіскальної достатності) та недосконалість:

- нормативно-правових актів (протиріччя та суперечності в податковому законодавстві, недостатня чіткість окремих норм податкового кодексу та ін.);
- діючого порядку адміністрування податків і зборів (реєстрація та облік платників податків, електронне адміністрування податків, механізм здійснення податкового контролю та ін.);
- інформаційного забезпечення платників податків і зборів (своєчасність, доступність роз'яснень щодо порядку справляння нових податків, норм звітності та ін.).

Конфлікти інтересів у податкових правовідносинах виникають між платниками податків та державою:

- в процесі реєстрації та обліку платників податків контролюючим органом;
- в процесі справляння податків та зборів;
- в процесі адміністрування податків та зборів;
- в процесі оскарження податкових повідомлень-рішень контролюючого органу;
- у випадках притягнення до відповідальності за здійснене податкове правопорушення.

Конфлікт інтересів у податкових правовідносинах проходить декілька етапів:

1 етап – виникнення і розвиток конфліктної ситуації.

2 етап – усвідомлення конфліктної ситуації учасниками.

1 та 2 етапи формують закриту форму конфлікту. Починаючи з 3 етапу

починається відкрита форма конфлікту.

3 етап – початок відкритої конфліктної конфронтації.

4 етап – розвиток відкритого конфлікту.

5 етап – розв’язання конфлікту.

Під час проходження цих етапів формуються різні форми конфлікту: відкрита та закрита форма. Залежно від форми конфліктів обирають способи їх вирішення:

а) відкрита форма конфлікту:

– адміністративне вирішення;

– судове вирішення;

– податковий компроміс;

б) закрита форма конфлікту:

– легалізація діяльності;

– припинення тіньової діяльності;

– виявлення та притягнення до відповідальності.

Варто зазначити, що кожен платник податку має право, згідно зі статтею 55 Конституції України, будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права й свободи. Тобто, платники податків у разі незгоди з рішенням чи діями органів ДФС України мають право на власний розсуд вирішувати питання щодо оскарження цих рішень або захисту своїх майнових інтересів шляхом звернення як до органів Державної фіскальної служби в порядку апеляційного оскарження, так і до суду

У разі виникнення конфлікту інтересів платник податків має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд рішення контролюючого органу нижчого рівня, тобто вдатися до адміністративного оскарження.

Скарга – це документ, у якому особа (установа) скаржиться на порушення її прав та інтересів з боку іншої особи (установи) і пропонує вжити належних заходів для ліквідації такого порушення. Вимоги до оформлення скарги, порядок подання та розгляду скарг установлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати), протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Слід урахувати, що скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в містах, областях, міжрегіональних територіальних органів. А скарги на рішення контролюючих органів в містах,

областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судового рішення законної сили.

У разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або через суд, повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом.

Початок досудового розслідування стосовно платника податків або повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення його службовими (посадовими) особам не може бути підставою для зупинення провадження у справі або залишення без розгляду скарги (позову) такого платника податків, поданої до суду в межах процедури оскарження рішень контролюючих органів.

2. Податкові консультації та податкові роз'яснення як форма запобігання конфлікту інтересів у податкових правовідносинах. Податкове законодавство України є одним із найбільш складних у правовій системі України. Крім того, спостерігається тенденція щодо його нестабільності. Зрозумілість норм та положень податкового законодавства є необхідною передумовою його життєздатності та прийняття до застосування всіма суб'єктами правовідносин, що виникають у процесі оподаткування.

Для роз'яснення норм Податкового кодексу та практики його застосування у кожному органі Державної фіскальної служби створено постійно діючі консультаційні центри.

На сьогодні в Україні працює близько 700 консультаційних центрів. Одним із видів послуг, що ними надається платникам податків, є податкові консультації.

Податкова консультація – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акту з питань адміністрування, нарахування та сплати податків, зборів, контроль за справлянням яких покладе-

но на такий контролюючий орган.

Питання надання податкових консультацій та їх статус визначено ст. 52 та ст. 53 Податкового кодексу України.

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

Звернення платників податків на отримання індивідуальної податкової консультації в письмовій формі повинно містити:

- найменування для юридичних осіб або прізвище, ім'я, по батькові для фізичних осіб, податкову адресу, а також номер засобу зв'язку та адресу електронної пошти, якщо такі наявні;
- код згідно ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера);
- визначення в чому полягає практична необхідність отримання податкової консультації;
- підпис платника податків;
- дату підписання звернення.

Уповноважена особа центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, може прийняти рішення про продовження строку розгляду звернення на отримання індивідуальної податкової консультації понад 25-денний строк, але не більше 10 календарних днів, та письмово повідомити про це платнику податків.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надану таку консультацію.

За вибором платника податків індивідуальна податкова консультація надається в усній або письмовій формах. Індивідуальна податкова консультація надана в письмовій формі обов'язково має містити назву – податкова консультація, реєстраційний номер в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій, опис питань, що порушуються платником податків, з урахування фактичних обставин, зазначених у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновки з питань практичного використання таких норм законодавства.

Індивідуальні податкові консультації надаються:

- в усній формі – контролюючими органами та державними податковими інспекціями;

– у письмовій формі – контролюючими органами в областях, міжрегіональними територіальними органами, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику проводить періодичне узагальнення індивідуальних податкових консультацій, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, шляхом надання узагальнюючих податкових консультацій, які затверджуються наказом цього органу.

Узагальнюючі податкові консультації підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.

Наслідки застосування податкових консультацій:

1. Не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації.

2. Платник податків може оскаржувати до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладеному в письмовій формі, які на думку такого платника податків, суперечать нормам та змісту відповідного податку чи збору.

3. Скасування судом наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації є підставою для надання (в термін протягом 30 календарних днів) нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Крім податкових консультацій, органи ДФС надають податкові роз'яснення.

Податкові роз'яснення окремих положень податкового законодавства надаються в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, виходячи із принципів оподаткування, викладених у Податковому кодексі України, та економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу), який розглядається.

Податкове роз'яснення є оприлюдненням офіційного розуміння окремих положень податкового законодавства уповноваженими на це контролюючими органами, яке використовується при обґрунтуванні їх рішень під час проведення апеляційних процедур.

Платник податків має право безоплатно отримати будь-яке податкове

роз'яснення, у тому числі надане іншому платнику податків з питання, що розглядається (із дотриманням правил комерційної або банківської таємниці), у строки, передбачені для надання відповіді на звернення громадян до органів державної влади, установлені законом.

Центральний орган державної фіскальної служби зобов'язаний видавати та оприлюднювати письмові роз'яснення норм законодавства, які стосуються всіх аспектів оподаткування окремим податком, збором (обов'язковим платежем) у спосіб, доступний для ознайомлення з ними більшості їх платників.

При введенні нового податку, збору (обов'язкового платежу) або прийнятті змін до порядку справляння існуючих, центральний податковий орган зобов'язаний роз'яснити їх платникам особливості такого справляння, використовуючи засоби масової інформації або інші доступні для таких платників способи доступу до зазначеної інформації, включаючи візити працівників контролюючих органів (не пов'язані із здійсненням податкових перевірок) до платників податків і зборів (обов'язкових платежів) з метою роз'яснення положень нового порядку.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику зобов'язаний підготувати письмові правила користування податковими роз'ясненнями працівниками податкових органів. Такі правила мають бути деталізованими, містити конкретні приклади застосування окремого податку, збору (обов'язкового платежу) при виникненні ситуацій, що регулюються цивільним або зобов'язальним правом, та не допускати подвійних тлумачень. Крім того, у випадку, коли внаслідок запровадження нового податку, збору, обов'язкового платежу або зміни правил оподаткування змінюються форми податкового обліку чи обов'язкової податкової звітності, центральний податковий орган зобов'язаний безоплатно оприлюднити такі нові форми обліку чи звітності.

Забороняється використання бланків суворої звітності чи обліку як форм податкового обліку чи звітності, якщо інше прямо не встановлено законом з питань окремого податку, збору (обов'язкового платежу).

Податкові роз'яснення можуть надаватися виключно центральним фіскальним органом України. Будь-які відповіді на запити платника податків, які надаються іншими податковими органами або контролюючими органами, а не центральним органом державної фіскальної служби, повинні виходити із змісту роз'яснень, наданих центральним органом, а за відсутності останніх – мають сприйматися платниками податків як рекомендації.

Платник податків може оскаржити в судовому порядку рішення контролюючого органу або органу стягнення щодо видання інструкцій чи податкових роз'яснень (у тому числі форм обов'язкової податкової звітності), які, за висновком такого платника податків, суперечать нормам або змісту відпо-

відного податку, збору (обов'язкового платежу).

Визнання судом інструкції або податкового роз'яснення органу ДФС (незалежно від їх реєстрації у Міністерстві юстиції України) недійсними є підставою для використання зазначеного рішення всіма платниками податків з моменту прийняття такого судового рішення, а також для відповідної зміни положень інструкцій чи роз'яснень контролюючих органів з цього питання.

Зазначене рішення суду набирає чинності з моменту його прийняття та повинно бути оприлюднене за рахунок сторони, що програла спір (була визнана винною), протягом 30 календарних днів з моменту прийняття такого судового рішення.

3. Податковий компроміс як форма вирішення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах. Одним із способів вирішення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах, у разі заниження податкових зобов'язань, є прийняття податкового компромісу.

Податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди з урахуванням строків давності, встановлених ПКУ.

Слід зазначити, що податковий компроміс розповсюджується виключно на факти заниження податкових зобов'язань з податку на додану вартість (у зв'язку із завищенням податкового кредиту) та податку на прибуток (у зв'язку із завищенням витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування).

Для початку застосування процедури податкового компромісу платник податків, який вирішив скористатися такою процедурою, може подати протягом 90 днів за основним місцем свого податкового обліку:

а) у випадках добровільного декларування платником податків занижених податкових зобов'язань:

– уточнюючі розрахунки з ПДВ та/або податку на прибуток підприємств за будь-які податкові періоди (з урахуванням строків давності - 1095 днів), у яких визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з ПДВ;

– заяву, у якій платником податків зазначається інформація щодо мотивів подання уточнюючого розрахунку для застосування до нього процедури досягнення податкового компромісу;

б) в інших випадках:

– заяву про намір досягнення податкового компромісу щодо неузгоджених сум податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або

ПДВ, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, щодо яких триває процедура судового та/або адміністративного оскарження, а також по отриманих податкових повідомленнях-рішеннях, по яких суми податкових зобов'язань неузгоджені відповідно до норм ПКУ.

Слід зазначити, що процедура досягнення податкового компромісу триває не більше 70 календарних днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку. Форма уточнюючих розрахунків для застосування податкового компромісу затверджується Міністерством фінансів України. При цьому в обов'язковому порядку до уточнюючого розрахунку подається перелік (опис) господарських операцій, щодо яких здійснено уточнення показників за деклараціями.

Варто зазначити, що уточнення платником податків податкових зобов'язань шляхом подання уточнюючого розрахунку не впливає на розмір податкових зобов'язань його контрагентів. Крім того, за результатами застосування податкового компромісу в платника податків не можуть виникати або збільшуватися помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання. Контролюючий орган протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку та Заяви про компроміс, приймає рішення про необхідність або відсутність необхідності проведення документальної позапланової перевірки, про що повідомляє платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручає платнику податків (його законному представнику чи уповноваженому представнику) під розписку.

Рішення щодо погодження/непогодження застосування податкового компромісу приймається керівником контролюючого органу на підставі колегіального розгляду структурними підрозділами (податкового та митного аудиту, або іншого структурного підрозділу, який надіслав (вручив) податкове повідомлення-рішення платнику податків, оподаткування юридичних осіб, доходів і зборів з фізичних осіб, правової роботи, погашення заборгованостей, координаційно-моніторингового підрозділу, підрозділу власної безпеки, слідчими підрозділами фінансових розслідувань, оперативними підрозділами), що оформлюється відповідним протоколом.

Досягнення компромісу виключає необхідність складання протоколу про адміністративне правопорушення, якщо він не був складений, а також дає підстави суду для звільнення від адміністративної відповідальності.

Після досягнення податкового компромісу податкові зобов'язання, щодо яких проводилась вказана процедура, не підлягають оскарженню платником податків та їх розмір не може бути ним змінений в інших податкових періодах.

Під досягненням компромісу розуміється сплата платником податків до бюджету сум податкових зобов'язань з ПДВ та/або податку на прибуток.

Податкові зобов'язання, згідно із процедурою податкового компромісу, сплачуються платником податків до бюджету в розмірі 5 відсотків від суми заниження податкового зобов'язання. Інша частина – 95 відсотків вважається погашеною за наслідками досягнення податкового компромісу. При цьому штрафні санкції до платника податків не застосовуються, а пеня відповідно не нараховується.

Сума погашеного податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або ПДВ у розмірі 95 відсотків внаслідок застосування податкового компромісу не враховується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Відмінності між податковою консультацією і податковим роз'ясненням.
2. Наслідки застосування платником податків податкових консультацій та роз'яснень.
3. Індивідуальна податкова консультація та способи її застосування.
4. Конфлікт інтересів у податкових правовідносинах.
5. Причини та форми конфлікту інтересів у податкових правовідносинах.
6. Способи вирішення конфлікту інтересів у податкових правовідносинах.
7. Процедура вирішення конфлікту інтересів в рамках податкового компромісу.
8. Механізм досягнення податкового компромісу.
9. Законодавче забезпечення застосування податкового компромісу.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.
3. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.
4. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

5. Межейнікова В. Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Межейнікова. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4978>

6. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

7. Наказ ДПА України від 11.02. 2011 р. № 85 „Про запровадження електронного сервісу для платників податків - юридичних осіб” зі змінами і доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Постанова КМУ від 21 травня 2014 р. № 236 „Про затвердження Положення про Державну фіскальну службу України” – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

10. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / Швабій К. І. // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет „Острозька академія”, 2007. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 519 – 527.

Тема 6. Теоретичні, правові та організаційні засади податкового менеджменту

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти пов’язані з визначенням сутності, місця і ролі податків у фінансово-економічному сегменті розвитку суспільства.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Поняття податкового менеджменту.
2. Поняття, предмет, об’єкт, завдання та функції державного податкового менеджменту.
3. Корпоративний податковий менеджмент у системі управління оподаткуванням.

1. Поняття податкового менеджменту. Сучасна податкова система України формувалася і продовжує розвиватися в надзвичайно несприятливих соціально-економічних умовах.

Податкова система – сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку.

Податкова політика – система дій, які проводяться державою в галузі

податків і оподаткування. Податкова політика знаходить своє відображення у видах податків, розмірах податкових ставок, визначенні кола платників податків і об'єктів оподаткування, у податкових пільгах. Податкова політика є складовою частиною загальної фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективу.

Податкова політика містить у собі такі поняття:

- концепція державної діяльності в галузі оподаткування;
- податковий механізм;
- управління податковою системою країни.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий менеджмент припускає використання усієї сукупності методів впливу на платників податків та проявляється у плануванні, регулюванні, стимулюванні та контролі за процесом оподаткування. Обґрунтований вибір і раціональне поєднання методів управління необхідні для побудови дієвого податкового механізму – системи форм і методів управління податковою системою з метою реалізації податкової політики.

Податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики (рис. 6.1).

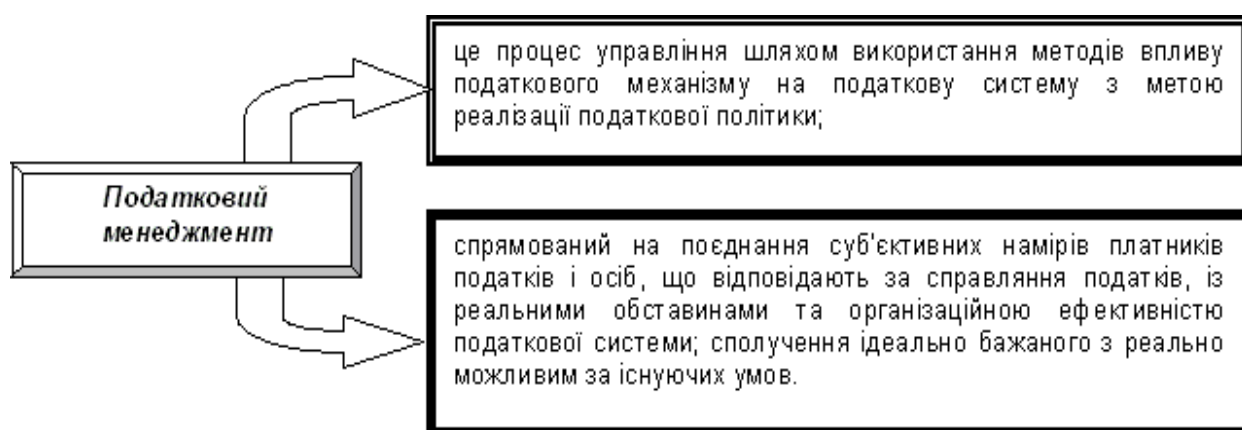


Рис. 6.1. Сутність податкового менеджменту

Податковий менеджмент необхідно розглядати у трьох аспектах:

- 1) як систему управління податками;
- 2) як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками;
- 3) як форму підприємництва (корпоративний та персональний податко-

вий менеджмент).

Складові елементи та мета податкового менеджменту наведені на рис. 6.2 і рис. 6.3.



Рис. 6.2. Структура податкового менеджменту

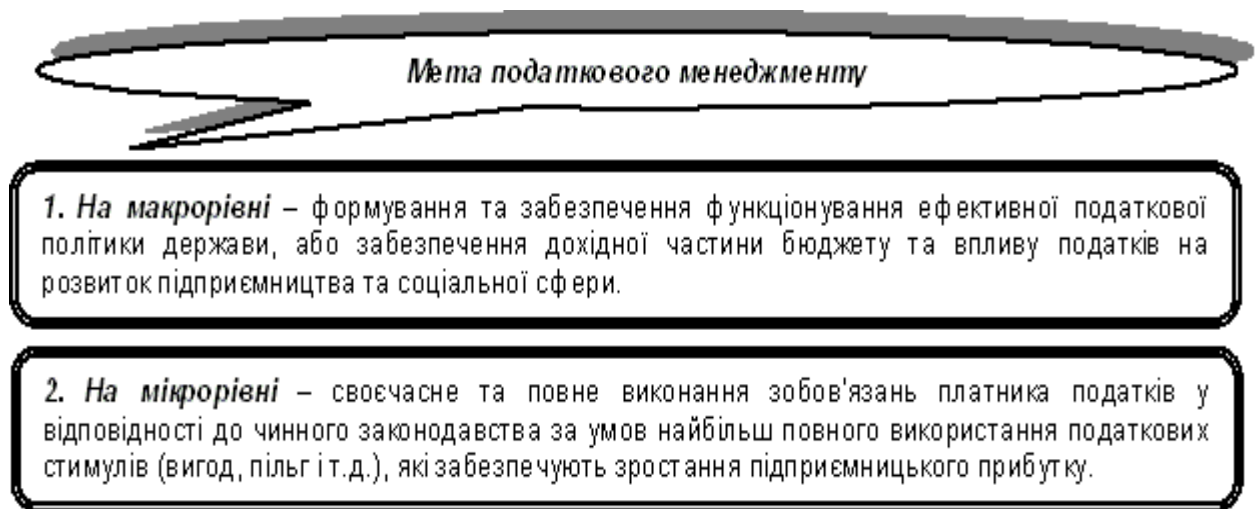


Рис. 6.3. Мета податкового менеджменту

Державний податковий менеджмент – система державного управління оподаткуванням, до складу якої входять законодавчі та адміністративні органи. Ця система включає сукупність норм та правил, які регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

До основних завдань державного податкового менеджменту прийнято відносити наступні:

- 1) забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів;
- 2) прогнозування обсягів податкових надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків росту доходів підприємств, галузей економіки;
- 3) розробка нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнесу без шкоди для державних соціальних програм.

Основними складовими державного податкового менеджменту є: податкове прогнозування та планування, податкове регулювання та податковий

контроль (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Складові державного податкового менеджменту

<i>Складові податкового менеджменту</i>	<i>Характеристика складових державного податкового менеджменту</i>
Податкове прогнозування та планування	Визначення обсягу податкових надходжень; оцінка господарсько-відтворювальних операцій за звітний період; оцінка перспектив господарського розвитку; нормативне оформлення податкової роботи.
Податкове регулювання	Сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норм вилучення коштів до бюджету, у результаті чого змінюється оподаткування.
Податковий контроль	Контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів від юридичних та фізичних осіб.

Корпоративний податковий менеджмент стосується безпосередньо платника податків – юридичної особи, передбачає організацію сплати податків та податкових платежів, оптимізацію податкових платежів на підприємстві.

Персональний податковий менеджмент стосується платника податків – фізичної особи.

Таким чином, податковий менеджмент – комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, який регламентований особливими правовими нормами всього арсеналу законодавчих актів держави, і визначає:

- 1) встановлення та оцінку планових, фактично виконаних і прогнозованих обсягів податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин;
- 2) прийняття науково-обґрунтованих важелів поточного втручання в хід виконання бюджетів держави стимулюючого характеру;
- 3) санкційні міри впливу з боку держави при порушенні норм податкового законодавства.

2. Поняття, предмет, об'єкт, завдання та функції державного податкового менеджменту. Податкову систему держави можна охарактеризувати як систему, що містить встановлену законодавчими актами:

- сукупність податків і зборів, які стягуються до бюджетів та державних цільових фондів (систему оподаткування);
- склад платників і державних органів, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів;
- процедурний порядок взаємин між державою та платниками з приводу сплати податків і зборів, контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Виходячи з наведеного, державний податковий менеджмент можна виз-

начити як процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики.

Об'єктом державного податкового менеджменту є податкова система держави.

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

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

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

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

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

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

- між органами податкової служби і платниками стосовно їхніх взаємин, прав та обов'язків і механізму їх реалізації (рис. 6.4).

До завдань державного податкового менеджменту слід віднести:

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

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

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



Рис. 6.4. Складові державного податкового менеджменту

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

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

Функції державного податкового менеджменту можна позначити як напрямки діяльності з управління податковою системою держави з метою забезпечення необхідних надходжень до бюджету держави й досягнення ефективного розвитку економіки держави.

Функції державного податкового менеджменту можна визначити в такий спосіб (рис. 6.5).

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

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



Рис. 6.5. Функції державного податкового менеджменту

Функція організації податкової системи передбачає практичне втілення розроблених у процесі реалізації функції планування заходів щодо організації й функціонування податкової системи держави. Зокрема, у процесі здійснення функції організації податкової системи приймаються й запроваджуються розроблені законодавчі акти, які регламентують процес оподаткування, адміністрування й податкового контролю, реалізуються на практиці заплановані заходи модернізації чинної системи адміністрування й податкового контролю та ін.

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

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

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

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

Для оцінки якості податкової системи застосовуються такі показники:

1) сукупне податкове навантаження (ПН) – характеризує питому вагу

сукупних податкових платежів у валовому національному продукті:

$$ПН = СПП / ВВП * 100,$$

де СПП – сукупні податкові платежі, грн;

ВВП – валовий національний продукт, грн.

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

$$КЕПС = ДД п / ДДд,$$

де ДДп – дохід або матеріальне становище платника податків після внесення змін до податкового законодавства, грн;

ДДд – дохід або матеріальне становище платника податків до внесення змін до податкового законодавства, грн.

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

$$КСПС = Рп / Пп,$$

де Рп – сума податків, що реально збирається і надходить до відповідного бюджету, грн;

Пп – планова або розрахункова сума податкових надходжень до відповідного бюджету за аналогічний період, грн.

4) коефіцієнт збираності податків (КЗП) – характеризує тенденцію виконання плану зі збирання податкових надходжень:

$$КЗП = (СБ + ТП) / ПН,$$

де СБ і ТП – суспільні блага і трансфертні платежі, грн;

ПН – податкові надходження, грн.

5) коефіцієнт співвідношення податкових платежів та фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів (Кс):

$$Кс = ВЗСПП / ВЗВВП,$$

де ВЗСПП – відносна зміна сукупних податкових платежів, грн;

ВЗВВП – відносна зміна валового внутрішнього продукту, грн.

3. Корпоративний податковий менеджмент у системі управління оподаткуванням. Управління підприємством – комплексний і складний процес, зміст якого зводиться до пошуку і прийняття найбільш ефективних рішень і їх практичного здійснення. Метою керівника підприємницької структури, у більшості випадків, є отримання найбільшого прибутку. При цьому бажання

отримати прибуток є сутністю підприємницької діяльності, незалежно від того, якими способами підприємство досягає цього – розширенням свого бізнесу (пошук нових ринків збуту, збільшення обсягу продажу – екстенсивний шлях) або підвищенням його ефективності (скороченням витрат, збільшенням продуктивності праці, зменшенням кількості працівників – інтенсивний шлях). З погляду керівника підприємницької структури, до категорії витрат також відносять податки та інші обов'язкові платежі. Однак, найбільш ефективним способом збільшення прибутковості є не механічне скорочення податків, а побудова ефективної системи управління підприємством і прийняття таких рішень, щоб оптимальною (у тому числі і за податками) була вся структура бізнесу.

Податковий менеджмент підприємства передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його основна мета не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, вона полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку за заданих параметрів податкового середовища і ринкової кон'юнктури.

Оптимізація податкових витрат може здійснюватися за допомогою використання на підприємстві раціональної системи організації податкового обліку, що означає впровадження на підприємстві:

- ефективної податкової політики підприємства;
- раціональної організації документообігу, пов'язаного з процесом обчислення податкових платежів;
- коректної системи ведення податкового обліку, що забезпечує: правильне і своєчасне заповнення реєстрів податкового обліку; коректне заповнення й своєчасне подання документів податкової звітності; правильне обчислення, своєчасну сплату й оптимізацію податкових платежів підприємства відповідно до норм чинного законодавства.

Раціональна організація податкового обліку дає змогу скоротити витрати підприємства, пов'язані з оподаткуванням за декількома напрямками, зокрема, за рахунок:

- скорочення суми податкових платежів підприємства;
- запобігання видатків на сплату фінансових санкцій, пов'язаних з некоректним веденням податкового обліку на підприємстві;
- одержання додаткового прибутку завдяки збільшенню оборотності капіталу за рахунок недопущення сум податкових переплат;
- економії витрат на організацію і ведення податкового обліку.

Корпоративний податковий менеджмент можна визначити як процес управління системою податкового обліку підприємства.

Корпоративний податковий менеджмент поряд з індивідуальним податковим менеджментом включається в систему податкового менеджменту на

мікрорівні.

Основна відмінність між цими видами податкового менеджменту проявляється в суб'єктному складі: суб'єктами корпоративного податкового менеджменту є юридичні особи, індивідуального податкового менеджменту – фізичні особи.

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

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

Суб'єктом корпоративного податкового менеджменту на підприємстві є податковий менеджер, основною функцією якого є управління системою податкового обліку на підприємстві з метою максимізації чистого прибутку підприємства за рахунок скорочення податкових витрат.

Процеси, що забезпечують функціонування корпоративного податкового менеджменту:

1. Аналіз зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства, міжнародних конвенцій з питань оподаткування. Правове підґрунтя управлінських рішень забезпечує їх захист і законність доходів підприємства, тому податкове законодавство забезпечує реалізацію основних функцій податкового менеджменту.

2. Розробка податкової стратегії підприємства (податкове прогнозування) відповідно до загальної стратегії економічного розвитку і прогнозу зовнішніх податкових умов і пільг. При формуванні системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період визначаються пріоритетні завдання за окремими аспектами податкового менеджменту. Податкове прогнозування – це розробка загальної податкової стратегії у процесі формування довгострокових цілей розвитку підприємства з урахуванням можливих змін податкового законодавства й економічної політики регіональних органів місцевого самоврядування.

3. Податкове планування. Розробка системи планів підприємства передбачає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу в ринковому середовищі.

Вихідною інформацією для податкового планування є: цільові нормативи економічної стратегії підприємства; зміни податкового законодавства, які оголошені або прогнозуються; обсяги операційної діяльності, які плануються; показники, які характеризують кон'юнктуру ринку; результати бюджетування витрат і податкового обліку.

4. Податковий моніторинг господарських операцій. Постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проектів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків дають змогу істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімі-

зувати податкові зобов'язання підприємства в конкретних ситуаціях.

5. Податковий облік і звітність. Його особливості й взаємозв'язки з бухгалтерським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту.

6. Контроль виконання рішень у сфері податкового управління. Координація взаємодії різноманітних функціональних структур підприємства, оперативне реагування на правові нововведення і поточну внутрішню ситуацію, регулювання виробничих стратегій, податкових бюджетів, спрямованих на досягнення поставлених цілей.

7. Організація взаємодії із внутрішніми структурами і зовнішніми суб'єктами.

8. Оцінка результатів податкового менеджменту.

Корпоративний податковий менеджмент, як складова системи управління підприємством, виконує ряд функцій, які є напрямками діяльності корпоративного податкового менеджменту з управління системою податкового обліку з метою досягнення максимізації прибутку підприємства.

До функцій корпоративного податкового менеджменту відносять:

- 1) планування системи податкового обліку;
- 2) організація системи податкового обліку;
- 3) контроль системи податкового обліку;
- 4) регулювання системи податкового обліку.

Функція планування системи податкового обліку

Планування є першою функцією корпоративного податкового менеджменту й містить у собі заходи щодо стратегічного (довгострокового) і поточного планування системи податкового обліку.

У процесі здійснення стратегічного (довгострокового) планування системи податкового обліку на основі аналізу зовнішньої та внутрішньої інформації податковий менеджер застосовує такі дії:

- вибір оптимальної форми податкової політики підприємства;
- планування кадрового складу структури, яка здійснює податковий облік підприємства (далі податкового підрозділу);
- планування ресурсного забезпечення податкового підрозділу підприємства;
- планування методичного забезпечення податкового підрозділу (посадових інструкцій, графіка документообігу, стандартів податкового обліку підприємства тощо);
- планування раціональної схеми взаємодії податкового підрозділу з іншими підрозділами підприємства в процесі податкового обліку підприємства.

У процесі здійснення функції організації системи податкового обліку податковий менеджер впроваджує на підприємстві заплановані заходи.

Таким чином організація системи податкового обліку, по суті, полягає в практичному втіленні результатів планування системи податкового обліку підприємства й, зокрема, передбачає:

- створення податкового підрозділу підприємства. При цьому до податкового підрозділу відносять як підрозділи, що безпосередньо здійснюють податковий облік на підприємстві (бухгалтерія, податкова служба), так і підрозділи, що забезпечують інформаційне забезпечення й контроль податкового обліку на підприємстві (юридичний відділ, планова служба, відділ внутрішнього аудиту);

- ресурсне забезпечення податкового підрозділу;

- методичне забезпечення – складання внутрішніх документів, які регламентують порядок ведення податкового обліку на підприємстві (зокрема, посадових інструкцій, графіка внутрішнього документообігу, форм первинних документів податкового обліку й реєстрів податкового обліку у випадках, коли такі не встановлені законодавством).

Впровадження цих заходів проводиться з врахуванням дій з координації системи податкового обліку.

Функція контролю полягає у зіставленні фактичних параметрів системи податкового обліку з установленими стандартами. Основною метою функції контролю є виявлення наявних недоліків системи податкового обліку підприємства з метою подальшої розробки заходів щодо її вдосконалення.

За допомогою податкового контролю забезпечується зв'язок між теоретичними розробками в галузі стандартів системи податкового обліку й фактичними результатами.

Стандарти в податковому обліку – це розроблені податковим менеджером документи, у яких установлюються еталонні (припустимі) параметри показників, прийняті за вихідні при зіставленні з фактичними параметрами. При розробці стандартів щодо оцінки ефективності системи податкового обліку менеджер визначає еталонні значення показників для наявних умов функціонування підприємства й граничних припустимих величин відхилень від них.

Перелік та еталонні (припустимі) значення зафіксованих у стандартах показників встановлюються в індивідуальному порядку для кожного підприємства з врахуванням його фінансових можливостей, структури, мотивації керівництва тощо. Наприклад, менеджер може прийняти рішення про використання у стандартах:

1) показника величини податкового тягаря (ПТ), %:

$$\text{ПТ} = \text{П} / \text{ДВ} * 100 \%,$$

де П – загальна сума податкових платежів підприємства, грн;

ДВ – додана вартість, створена підприємством, грн.

Додану вартість можна визначити в такий спосіб:

$$ДВ = ЧП + О + П,$$

де ЧП – чистий прибуток підприємства, грн;

О – витрати на оплату праці персоналу підприємства, грн;

П – загальна сума податкових платежів підприємства, грн.

2) коефіцієнта використання податкових пільг (Кпп), %:

$$Кпп = Пф / Пз,$$

де Пф – сума податкових пільг, які фактично використовуються підприємством, грн;

Пз – сума податкових пільг, встановлених законодавством для видів діяльності, що здійснюються підприємством, грн.

3) коефіцієнта ефективності діяльності служби реалізації податкової політики підприємства (Кф):

$$Кф = Еп / Вс,$$

де Еп – економія податкових платежів завдяки заходам, розробленим службою реалізації податкової політики підприємства за певний період, грн;

Вс – витрати на утримання служби за цей період, грн.

У стандартах можуть бути використані також інші показники, які дозволяють оцінити ефективність функціонування на підприємстві системи податкового обліку. За результатами порівняння фактичних значень показників із встановленими в стандартах еталонними (припустимими) значеннями, податковий менеджер приймає одне з рішень:

- 1) не змінювати існуючу систему податкового обліку підприємства;
- 2) внести зміни до системи податкового обліку підприємства;
- 3) відкоригувати еталонні (припустимі) значення показників, встановлені стандартами.

Якщо за результатами проведеного контролю приймаються друге й третє рішення, податковий менеджер надалі здійснює дії з планування внесення змін до чинної системи податкового обліку або коригування еталонних (припустимих) значень показників у стандартах, тобто здійснюється функція регулювання системи податкового обліку.

У процесі реалізації контрольної функції податковий менеджер також здійснює заходи з аналізу та контролю:

- правильності заповнення первинних документів і реєстрів податкового обліку;
- правильності заповнення і своєчасності надання податкової звітності до уповноважених органів;

– правильності розрахунку і своєчасності сплати податкових платежів до бюджету;

- ефективності чинної системи документообігу на підприємстві;
- ефективності форми податкової політики на підприємстві й т. п.

Додатковим завданням, яке розглядається в межах реалізації функції контролю, є спостереження за реакцією органів контролю на порядок ведення податкового обліку на підприємстві й вживання оперативних заходів щодо оскарження неправомірних рішень органів контролю.

Слід зазначити, що заходи, які реалізуються в процесі здійснення функцій корпоративного податкового менеджменту, безпосередньо залежать від форми податкової політики на підприємстві.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічний зміст податкового менеджменту.
2. Класифікація податкового менеджменту.
3. Завдання та функції корпоративного податкового менеджменту.
4. Оцінка ефективності корпоративного податкового менеджменту.
5. Завдання та функції державного податкового менеджменту.
6. Оцінка ефективності державного податкового менеджменту.

Список рекомендованої літератури:

1. Вишневський В Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта [Текст] // В. Вишневський, А. Веткін / Економіка України. – 2010. – С. 8 – 12.
2. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Г. Ю. Ісаншина. – К. : ЦУЛ, 2003. - 260 с.
3. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
4. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

Тема 7. Планування та прогнозування податків і зборів

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з плануванням та прогнозуванням податків і зборів як на рівні окремого платника та і на макрорівні.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.**Навчальні питання:**

1. *Зміст податкового планування і прогнозування та основні його завдання.*
2. *Принципи податкового планування.*
3. *Методи планування.*

1. Зміст податкового планування і прогнозування та основні його завдання. Податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування заходів, які спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків.

Прогнозування – це вид пізнавальної діяльності людини, спрямований на формування прогнозів розвитку об'єкта на основі аналізу тенденцій.

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

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

Об'єктом прогнозування та планування у податковому менеджменті є обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Суб'єктами є держава в особі державних органів управління і платники податків.

Завдання податкового планування неоднозначні. Вони відрізняються залежно від того, хто їх ставить – державні органи чи керівники підприємницьких структур.

Відповідно, сфера податкового планування неоднорідна, вона поділяється на загальнодержавне податкове планування, основним завданням якого є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів, та корпоративне податкове планування, основним завданням якого є сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація (рис. 7.1).

Між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням є органічний зв'язок, тому що незважаючи на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія у них одна – створити стійкий економічний ба-

зис у межах країни в цілому.



Рис. 7.1. Зміст податкового планування

Корпоративне податкове планування – це одна з функцій управління фінансово-господарською діяльністю, яка полягає у встановленні передбачуваних параметрів майбутнього стану об'єкта, оптимальних способів і методів досягнення даного стану в умовах обмеженості ресурсів та при допустимому рівні податкового ризику.

Необхідність податкового планування закладена в самій суті податкового законодавства, яке передбачає конкретні податкові режими для різних ситуацій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і пропонує платникам податків різноманітні податкові пільги.

Отже, завданнями податкового планування можна назвати:

- збереження оборотних коштів;
- підвищення загальної ефективності господарської діяльності;
- запобігання негативних наслідків прийнятих управлінських рішень;
- контроль за ефективністю схем мінімізації оподаткування.

Залежно від обраних критеріїв та орієнтирів діяльності корпоративне податкове планування можна класифікувати за наступними видами: неправомірне, правомірне (оптимізаційне, класичне податкове).

Неправомірне податкове планування, представляє собою ухилення від сплати податків, тобто платник податків незаконно використовує податкові пільги, несвоєчасно сплачує податки, збори і платежі, приховує отримані доходи, не представляє або несвоєчасно представляє необхідні документи для обчислення і сплати податків і зборів.

У рамках правомірного податкового планування може бути виділене класичне й оптимізаційне податкове планування.

Класичне податкове планування спрямоване на коректне виконання податкових зобов'язань перед бюджетом, своєчасну і повну сплату податків, передбачає чітке і грамотне ведення бухгалтерського і податкового обліку.

Оптимізаційне податкове планування являє собою процес планування і організації підприємством своєї економічної діяльності таким чином, щоб платити мінімум податків, при цьому використовуючи і маніпулюючи існуючим законодавством, але не виходячи за його рамки.

Документальне оформлення податкового планування знаходить відображення в:

- податковому календарі, який використовують для контролю за своєчасністю і правильністю сплати податків;
- наказі про облікову політику;
- посадових інструкціях для учасників податкового планування;
- внутрішніх правилах (стандартах) податкового планування на підприємстві.

Процес корпоративного податкового планування складається з декількох взаємопов'язаних між собою етапів. Ще до моменту державної реєстрації

суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати відповіді на загальні питання стратегічного характеру. В процесі організації своєї діяльності такий суб'єкт має здійснювати поточне податкове планування, яке б охоплювало всю систему управління підприємством. Отже, корпоративне податкове планування умовно можна поділити на два етапи: стратегічне планування і поточне планування.

Стратегічне планування здійснюється, як правило, засновниками підприємства та включає такі об'єкти планування як:

- вибір основних напрямків діяльності та формування пакету документів, необхідних для державної реєстрації;
- вибір місця реєстрації;
- вибір організаційно-правової форми господарювання;
- визначення складу засновників та часток статутного капіталу;
- розробка стратегії розвитку підприємства.

Поточне планування є прерогативою функціональних підрозділів підприємства (бухгалтерії, фінансового відділу, планово-економічного та юридичного відділів), та передбачає:

- формування податкового поля з метою аналізу податкових пільг (на основі такого аналізу формується план їх використання за обраними податками);
- дотримання правил взаємовідносин платника податків з податковими органами; знання прав, обов'язків та відповідальності платника податків;
- розробку з врахуванням вже сформованого податкового поля системи договірних взаємовідносин підприємства, тобто використання оптимальних форм договорів при прогнозуванні і визначенні оподатковуваного доходу та показників фінансово-господарської діяльності підприємства для мінімізації оподаткованої бази за окремими податками або платежами;
- аналіз можливих форм угод, які плануються в комерційній діяльності (купівля-продаж, посередницька діяльність, оренда тощо) з точки зору мінімізації сукупних податкових платежів і отримання максимального прибутку;
- складання журналу типових господарських операцій для ведення фінансового і податкового обліку;
- прийняття рішень по найбільш раціональному розміщенню активів і прибутку, так як правильне розміщення прибутку і капіталу іноді дозволяє отримати додаткові податкові пільги, а в окремих випадках – забезпечити повернення частини сплачених податків;
- реорганізацію підприємства з метою зниження оподаткування;
- аналіз різних податкових ситуацій планування належного податкового обліку і контролю за правильністю обчислення і сплати податків, оцінка ризику здійснення податкових правопорушень;
- оцінку ефективності податкового планування на підприємстві.

На практиці всі зазначені етапи податкового планування можуть функціонувати спільно або відокремлено один від одного, в залежності від того, створюється підприємство чи вже функціонує та враховуватися при моделюванні податкового навантаження суб'єкта господарювання на оптимальному для нього рівні в залежності від етапів розвитку підприємства і завдань, які стоять перед ним.

2. Принципи податкового планування. У фінансовій науці немає єдиної позиції щодо класифікації принципів податкового планування, і фахівці трактують їх по-різному, однак близькість поглядів проявляється в тому, що основним принципом податкового планування є принцип законності.

Беручи до уваги різнобічність і численність принципів податкового планування, для полегшення сприйняття доцільно їх класифікувати на загальні й спеціальні.

До загальних принципів можна віднести принципи, властиві будь-якому виду планування (бюджетування) підприємства, і в тому числі податковому плануванню як підсистемі внутріфірмового планування підприємства.

До спеціальних принципів слід зараховувати принципи, які визначають специфіку процесу податкового планування, тобто його відмінні ознаки в системі внутріфірмового планування підприємства.

Загальні принципи податкового планування аналогічні принципам бюджетування податків і щодо податкового планування їх можна охарактеризувати так.

1. Принцип єдності (системності) передбачає, що податкове планування має системний характер. Це, зокрема, означає, що, по-перше, податкові плани необхідно скоординувати з бюджетами підприємства (бюджетом виробництва, продажу, витрат на збут тощо), по-друге, податкові плани окремих підрозділів підприємства слід скоординувати із загальним (генеральним) податковим планом підприємства.

2. Принцип участі означає, що кожен співробітник підприємства, який має безпосереднє відношення до податкового планування, повинен брати участь у розробці податкових планів.

Деякі автори дотримуються думки, що основу податкового планування повинен становити принцип конфіденційності, згідно з яким інформація щодо заходів податкового планування не підлягає розголошенню серед співробітників суб'єкта господарювання, оскільки органи контролю асоціюють податкове планування з ухиленням від сплати податків. З таким підходом у цілому можна погодитися, однак, на нашу думку, принцип конфіденційності необхідно застосовувати до тих осіб, яких не стосуються заходи податкового планування.

3. Принцип безперервності полягає в тому, що процес податкового пла-

нування має здійснюватися безупинно, при цьому раніше розроблені податкові плани слід постійно аналізувати й коригувати залежно від змін законодавства.

Цей принцип особливо важливо враховувати при здійсненні податкового планування в умовах динамічного, нестабільного законодавства, коли норми, на яких ґрунтуються заходи податкового планування, можуть змінюватися.

4. Принцип гнучкості полягає в тому, що податкові плани необхідно складати таким чином, щоб згодом їх можна було відкоригувати з урахуванням непередбачених змін обставин (наприклад, зміни в законодавстві).

Цей принцип нерозривно пов'язаний із принципом безперервності, перспективності й альтернативності. Гнучкість планування забезпечується різними способами, зокрема, наявністю альтернативних варіантів оформлення господарських операцій, коригуванням відсотка економії податкових платежів у схемах оптимізації тощо.

5. Принцип точності означає, що податкові плани мають бути точні, конкретизовані й деталізовані такою мірою, якою це дають змогу зовнішні та внутрішні фактори (умови). Дотримання цього принципу дає змогу здійснити своєчасне коригування раніше складених податкових планів для досягнення бажаного результату.

Спеціальні принципи податкового планування можна визначити так:

- принцип законності передбачає, що податкове планування необхідно здійснювати в строгій відповідності із чинним законодавством.

- при цьому проведенні заходів податкового планування слід розробляти з урахуванням наявності в цивільному законодавстві понять фіктивної й удаваної угоди, які можуть бути згодом визнані судом недійсними.

- принцип комплексності полягає в тому, що податкове планування всіх податкових платежів необхідно здійснювати в комплексі, з урахуванням їх взаємного впливу. При цьому в податковому плануванні необхідно брати до уваги всі галузі права (трудове, цивільне тощо), які мають безпосереднє відношення до схем оптимізації.

- принцип оптимального співвідношення ризику й вигід передбачає, що економічний ефект від оптимізаційних заходів має перевищувати можливі збитки від їх упровадження з урахуванням ризиків.

- принцип перспективності передбачає, що при розробці податкового плану слід враховувати майбутні можливі зміни законодавства.

- принцип альтернативності полягає в тому, що підбір і розробку схем оптимізації податкових платежів необхідно здійснювати на альтернативній основі, за різними варіантами оформлення господарської операції.

- принцип натуральності передбачає, що документальне й базове забезпечення схем оптимізації має виглядати природно, без елементів абсурду й

не викликати обґрунтованих підозр з боку органів контролю. Розглядаючи конкретну схему оптимізації оподаткування, зокрема, слід проаналізувати, чи є у підприємства достатня ресурсна база для здійснення таких операцій. Цього принципу необхідно дотримуватися для зниження ризику визнання угод недійсними через їх удаваність або фіктивність.

Для корпоративного податкового менеджменту основоположними принципами податкового планування є:

1. Принцип законності. При здійсненні податкового планування слід виходити з того, що всі дії в напрямку планування податкових платежів та забезпечення оптимізації оподаткування слід здійснювати в рамках чинного законодавства. Схема податкового планування повинна бути продумана до найменших дрібниць з метою виключення можливостей ухилення від сплати податків незаконними способами. Застосування непродуманих прийомів буде мати негативні наслідки лише для підприємства, так як держава неправомірних дій не вибачає.

2. Принцип обережного підходу до використання в податковому плануванні прогалин податкового законодавства та закордонного досвіду. Законна мінімізація податкових платежів може ґрунтуватися на використанні в податковому плануванні окремих юридичних прогалин в законодавстві, а також можливості трактування норм податкового права на користь платника податків. Однак такий підхід може мати скоріше виключний характер і не може бути рекомендований до використання, так як вимагає високої кваліфікації суб'єктів податкового планування та пов'язаний з певним ризиком. Аргументація використання того чи іншого методу оподаткування повинна бути простою, доступною та ґрунтуватися на відповідних статтях законодавства. Не рекомендується повною мірою наслідувати практику закордонного податкового планування, так як при виборі варіантів податкового планування слід враховувати вимоги антимонопольного, митного, валютного та іншого законодавства, відповідні норми якого в різних країнах зовсім не ідентичні.

3. Принцип комплексного розрахунку економії і втрат. При формуванні того чи іншого способу податкового планування повинні бути проаналізовані всі суттєві аспекти відповідних операцій, а також діяльність підприємства в цілому. Результати податкового планування потрібно оцінювати не тільки сумами зменшених податків та отриманих вигод, але і з точки зору зменшення можливих збитків та витрат, які були б неминучими при здійсненні господарської діяльності без врахування існуючих особливостей оподаткування. Всебічний аналіз повинен бути здійснений по можливим наслідкам впровадження конкретного методу податкового планування з точки зору всієї сукупності податків. Врахування основних напрямків розвитку податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави в цілому та підприємства зокрема, грамотне податкове планування операцій між окремими філіями юри-

дичної особи, може дозволити знизити податкові платежі до бюджетів різних рівнів. При цьому можливі ситуації, при яких різке скорочення податкових надходжень може викликати підвищену увагу з боку контролюючих органів. Тому податкове планування повинно мати комплексний характер, здійснюватись послідовно та систематично.

4. Принцип правильного документального оформлення операцій. Недбалість в оформленні облікових документів або взагалі їх відсутність можуть бути формальною підставою для перекваліфікації податковими органами сутності всієї господарської операції, і як наслідок, привести до застосування більш обтяжливого для підприємства порядку оподаткування.

5. Принцип разового характеру операцій. При плануванні податкових платежів слід враховувати, що ризик підвищеної уваги з боку контролюючих органів зростає при численному проведенні однотипних операцій, результатом яких є значна податкова економія. Податкові органи в даному випадку можуть оскаржити результати таких операцій або їх реальну направленість, особливо, якщо мова йде про здійснювані угоди з одним і тим самим контрагентом, відображення операцій в одному і тому самому звітному періоді тощо.

3. Методи планування. Методи податкового планування поділяються на загальні й спеціальні. До загальних методів можна віднести методи, характерні для внутріфірмового планування підприємства в цілому й податкового планування як його складової, до спеціальних – методи, що використовуються виключно в податковому плануванні підприємства при розробці проектів податкового планування.

Розрахунково-аналітичний метод використовується в коригуванні планових показників під прогностні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягара підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогностні зміни податкового законодавства (наприклад, скасування пільг, підвищення або зниження ставок оподаткування й т. п.).

Нормативний метод у податковому плануванні використовується на стадії розрахунку податкового тягара підприємства, податкових платежів у проектах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподаткування.

Розрахунок у нормативному методі здійснюється за формулою:

$$C = OB \times CH,$$

де С – сума податку, грн;

ОБ – оподатковувана податком база, грн;

СП – ставка податку.

Метод мікробалансів полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських кореспонденцій і визначення на їх основі проекту податкового планування з оптимальними показниками.

Здійснюється цей метод у такому порядку:

- 1) виділяється група господарських операцій, які мають безпосереднє відношення до проекту податкового планування;
- 2) за обраними господарськими операціями складаються бухгалтерські кореспонденції;
- 3) на підставі бухгалтерських кореспонденцій розраховується мікробаланс і визначається підсумкова сума прибутку;
- 4) зіставляються альтернативні проекти податкового планування й обирається проект з оптимальними показниками.

Цей метод використовується на завершальній стадії податкового планування, коли відома сума податкових платежів за кожним проектом.

Метод графоаналітичних залежностей ґрунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу й виборі на основі даних залежностей проекту податкового планування з оптимальними показниками. Послідовність дій у ньому можна виразити так:

- 1) виділяється блок господарських операцій, у якому бере участь задіяний параметр;
- 2) за допомогою низки послідовних розрахунків мікробалансів або математичних формул визначається залежність фінансового результату від досліджуваного параметра;
- 3) складається графічне зображення цих залежностей;
- 4) обирається проект податкового планування з оптимальними показниками.

Метод графоаналітичних залежностей використовується на стадії виділення основних факторів, які впливають на податковий тягар підприємства й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.

Застосування матрично-балансового методу ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, потім послідовно підбираються й записуються в матрицю показники господарських операцій по альтернативних проектах податкового планування й вибирається проект з оптимальними показниками. Застосовується на стадії вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками. Дію цього методу можна продемонструвати за даними прикладу, наведеного для методу мікробалансів.

Статистичні методи мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виді-

ляються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягара підприємства, на основі яких проектується напрямки оптимізації податкових платежів підприємства. Статистичні методи застосовуються також при розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема, при проведенні аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.

Методи економіко-математичного моделювання ґрунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, яким у податковому плануванні виступають альтернативні варіанти оподаткування.

Спеціальні методи податкового планування використовуються на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування (розробки проектів податкового планування).

Метод заміни відносин полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування.

Наприклад, операція дарування фізичній особі матеріальних цінностей з метою оптимізації податку на доходи фізичних осіб замінюється на операцію надання благодійної допомоги фізичній особі, або замість трудового договору з особою, що надає послуги підприємству, укладається цивільно-правовий договір і т. п.

Метод розподілу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність цих методів полягає в тому, що в методі розподілу відносин замінюється або частина господарської операції, замість операції в цілому, або одна господарська операція поділяється на кілька частин.

Використовується метод розподілу відносин у ситуаціях, коли метод заміни відносин не дає можливості досягти бажаного ефекту оптимізації податкових платежів.

Метод відстрочення податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди.

Метод делегування податків структурі-сателіту полягає в передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство.

Ілюстрацією цього методу може бути операція продажу підприємством – платником податку на прибуток товарів з низькою націнкою спеціально створеному приватному підприємцю, що перебуває на сплаті єдиного податку (структурі-сателіту) з наступним продажем їх за реальною ціною із прибутком. У результаті за рахунок сплати приватним підприємцем фіксованої суми єдиного податку, підприємство – платник податку на прибуток оптимізує платежі зі сплати податку на прибуток.

Під методом використання офшору розуміють сукупність методів, що

використовують у своїй основі перенесення об'єкта оподаткування під юрисдикцію м'якшого режиму оподаткування. Слід сказати, що нині в Україні не застосовується пільговий порядок оподаткування в спеціальних економічних зонах, однак можливо він буде відновлений надалі.

Метод використання облікової політики полягає в розробці варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів підприємства.

Метод пільгового суб'єкта господарювання полягає у скороченні об'єкта оподаткування підприємства шляхом вибору спеціальної організаційно-правової основи суб'єкта господарювання з пільговим режимом оподаткування. До цього методу відносять вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, що безпосередньо користується пільгами (наприклад, підприємства інвалідів) або має більш низький рівень оподаткування (наприклад, юридичної або фізичної особи, що перебуває на спрощеній системі оподаткування).

Ефективна організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту неможлива без використання певних методів податкового планування (причому кожен з них може бути дієвим в тій чи іншій ситуації або в тих чи інших умовах господарювання), які дають змогу оптимізувати податкові платежі.

Всі існуючі на сьогодні методи податкового планування можна об'єднати в три групи: загальні, стандартні та спеціальні методи.

Загальні методи: формування облікової політики; формування договірної політики; використання системи пільг та звільнень від оподаткування за окремими податками і платежами.

Спеціальні методи: метод заміни відносин; метод розподілу відносин; метод прямого скорочення об'єкту оподаткування; метод трансфертного ціноутворення; метод відстрочення податкового платежу; застосування спеціальних режимів оподаткування.

Стандартні методи: метод прямого рахунку; розрахунково-аналітичний метод; метод оптимізації планових рішень; метод мікробалансів; метод графоаналітичних залежностей; економіко-математичне моделювання; бюджетування.

Сутність загальних методів податкового планування полягає в наступному.

Розробка облікової політики підприємства з метою оподаткування дозволяє обрати оптимальний варіант обліку, отримати певну економію при сплаті податку на прибуток, податку на додану вартість, соціальних платежів тощо. Останнє реалізується через ряд положень облікової політики, а саме: метод визнання доходів з метою оподаткування, метод обліку витрат на виробництво, порядок нарахування амортизації основних засобів, порядок роз-

поділу загальновиробничих витрат, метод оцінки виробничих запасів, порядок обліку витрат майбутніх періодів тощо.

Податкове планування через договір передбачає врахування всіх економічних та юридичних аспектів, які впливають на режим оподаткування укладеної угоди та операцій які з неї випливають. Тобто на етапі планування угоди доцільно здійснити ряд операцій, направлених на попередження та недопущення небажаних податкових наслідків. При цьому здійснюють: аналіз учасників договору; аналіз предмета договору; аналіз виду діяльності; аналіз дати здійснення операцій по договору; аналіз порядку визначення і формування ціни договору та відповідальність сторін за договором.

Використання системи пільг та звільнень від оподаткування за окремими податками і платежами є одним із найбільш ефективних інструментів податкового планування, оскільки надають платникам податків можливість повного або часткового звільнення від сплати податку при наявності об'єкта оподаткування, а також передбачають інше пом'якшення податкового тягаря. Нині діють наступні групи податкових пільг: пільги, які надаються окремим платникам податків; пільги, які застосовуються до об'єкту оподаткування; пільги за податковими ставками; пільги за строками сплати податкових платежів. Використання податкових пільг є правом платника податків, а не його обов'язком, тому підприємство може відмовитися від їх використання, якщо це йому економічно не вигідно. Однак, як показує практика, врахування навіть незначних пільг, передбачених законодавством, може дати великий ефект податкової оптимізації.

Спеціальні методи податкового планування дозволяють використовувати: спеціальні податкові режими або пільги в юрисдикціях інших суб'єктів, які знаходяться на території України, або в іноземних юрисдикціях (реєстрація в офшорних зонах тощо); метод пільгового підприємства (застосування спрощеної системи оподаткування при дотриманні певних умов); реструктуризація основної діяльності підприємства (злиття декількох підприємств в одне або розділення бізнесу на декілька підприємств); трансферт ціни (використання ланцюжка юридичних осіб, основний прибуток від діяльності яких вилучається на етапі проходження коштів через юридичну особу з найменшим рівнем оподаткування).

Застосування сукупності загальних та спеціальних методів податкового планування зводиться в кінцевому результаті до оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження шляхом зміни структури сплачуваних податків (скорочення переліку сплачуваних податків шляхом зміни організаційно-правової форми господарювання, зміни статусу юридичної особи на індивідуального підприємця; використання спеціального податкового режиму через застосування спрощеної системи оподаткування; зміна місця реєстрації платника податків шляхом реєстрації в офшорній зоні іноземної

юрисдикції або внутрішніх вільних економічних зонах) або без такої зміни (зменшення бази оподаткування шляхом формування відповідної облікової політики, зміни форми і умов договірних взаємовідносин; зменшення податкових ставок через організацію відокремленого обліку операцій, які оподатковуються за різними ставками; зміни порядку і строків сплати податків шляхом зміни договірних умов, створення і використання резервів; використання системи пільг.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічний зміст податкового планування та прогнозування.
2. Державне податкове планування.
3. Місце та роль корпоративного податкового планування.
4. Методи податкового планування.
5. Принципи податкового планування та прогнозування.
6. Загальні методи податкового планування.
7. Спеціальні принципи податкового планування.

Список рекомендованої літератури:

1. Башуцька О. С. Податкове планування та прогнозування в системі податково-бюджетного регулювання / О. С. Башуцька // Наука й економіка. – 2010. – №1 (17). – С. 7 – 10.
2. Боголіб Т. М. Середньострокове бюджетне планування як бюджетний механізм стимулювання економічної активності в Україні / Т. М. Боголіб // Інвестиції: практика і досвід. – 2011. – №12. – С. 121–125.
3. Воробйов Ю. М. Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України / Ю. М. Воробйов // Митна безпека. Серія: Економіка. – 2010. – №8. – С. 13 – 23.
4. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.
5. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
6. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба та ін. ; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ХНЕУ, 2006 – 240 с.
7. Сідельникова Л. Прогнозування росту бюджетних ресурсів / Л. Сідельникова // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. Ч. 1. – С. 316–320.

Тема 8. Податковий ризик-менеджмент

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з визначенням сутності, місця і ролі оцінки податкових ризиків в діяльності господарюючих суб'єктів.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Сутність податкового ризик-менеджменту.
2. Види податкових ризиків.
3. Оцінювання та оптимізація податкових ризиків в контексті формування дохідної частити бюджету.
4. Управління податковими ризиками.
5. Взаємодія державних органів та платників податків з метою упередження та усунення податкових ризиків.

1. Сутність податкового ризик-менеджменту. Сьогодні для визначення податкових ризиків зовсім недостатньо знання податкового права та бухгалтерського обліку. Майбутнє за податковим менеджментом, предметом якого є податкові ризики та податкове планування. У всьому цивілізованому світі, зокрема в Німеччині, Великобританії, США цю функцію виконують податкові консультанти, які в багатьох країнах стали грати все більшу роль у діяльності бізнесу.

Податковий ризик-менеджмент – це сукупність методів, способів, прийомів і заходів економічного й організаційного характерів, спрямованих на дослідження різних видів ризиків податкового планування на підприємстві, та зниження їхніх негативних впливів при несприятливих подіях. Управління ризиками податкового планування суб'єктів господарювання можна вважати частиною ризик-менеджменту підприємства, що здійснюють послідовним застосуванням загальних функцій менеджменту (планування, організування, мотивування, контролювання і регулювання), із дотриманням основних правил (не можна ризикувати більшим заради меншого: необхідно обдумувати можливі наслідки ризиків) та принципів (максимізації аналізу можливих причин і чинників виникнення ризиків: мінімізації спектру можливих ризиків та ступеня їхнього впливу: адекватності швидкої реакції на зміни: прийняття тільки обґрунтованого ризику).

У сучасних умовах управління податковими ризиками стає особливо значущим, оскільки дозволяє скоротити обсяг податкових донарахувань за результатами перевірок, які можуть стати особливо важкими для компаній,

що зазнають проблеми з поточною ліквідністю. У міру посилення міжнародної інтеграції українських компаній і їх виходу на міжнародні ринки капіталу очікують подальшу трансформацію податкових функцій українських компаній. Швидше за все, пріоритетними завданнями для найбільших компаній у найближчі роки стануть системне управління податковими ризиками та підвищення ефективності оподаткування. Однак ті переваги, які дає бізнесу ефективне управління податковими ризиками й зобов'язаннями, роблять це завдання однією з найбільш пріоритетних для українських підприємств в умовах кризи.

Податкові ризики мають суттєве значення у системі управління підприємством, оскільки податкові відносини опосередковують більшість його господарських операцій, а отже, є важливим фактором, що визначає їх ефективність. Ігнорування податкових ризиків в процесі господарювання підприємств може призвести до суттєвих негативних наслідків як у вигляді втраченої вигоди через прийняття неефективних управлінських рішень. Реалізація податкових ризиків суттєво впливає на результати податкового планування підприємства, оскільки за їх невизначеності величина податкового навантаження може бути розрахована лише приблизно і у разі значних відхилень може призвести до прийняття економічно не вигідних управлінських рішень щодо оподаткування, що в свою чергу негативно вплине на величину фінансового результату підприємства.

Саме тому, критерієм оцінки якості управлінських рішень в сфері податкової діяльності підприємства повинна бути не стільки максимізація прибутку з метою поліпшення фінансового стану та підвищення ринкової вартості підприємства, скільки мінімізація податкових ризиків. У будь-якому разі, варто контролювати податкові ризики, а саме досліджувати, прогнозувати та нейтралізувати.

Ризики є невід'ємними складовими усіх процесів життєдіяльності суспільства, які супроводжують його нормальний розвиток і залежать від впливу значної кількості факторів, наслідки впливу яких не завжди можливо передбачити. Зростання частоти виникнення, модифікації та масштабів негативного прояву ризикових ситуацій зумовлюють необхідність наукового вивчення та оцінки різноманітних аспектів цього поняття.

Податковим ризиком називається вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету.

З цим визначенням категорії податкового ризику можна погодитися, адже з точки зору держави, податки виконують фіскальну функцію, тобто забезпечують постійне наповнення бюджету країни. Кожний економічний об'єкт здійснює фінансово-господарську діяльність, яка в більшому чи меншому, ступені від суб'єкта господарювання та виду діяльності може призводити до усвідомленого або неусвідомленого ними зобов'язання щодо сплати

податків, створюючи при цьому податкові ризики.

Поняття „податковий ризик”, можна розглядати, як складовий елемент податкової системи. В свою чергу, податкова система – це сукупність загальнодержавних, місцевих податків та зборів, що стягуються в установленому податковим законодавством порядку. Для того, щоб максимально зменшити податковий ризик стосовно підприємства, податкова система повинна мати такі характеристики:

- стабільність – здатність системи протягом тривалого часу не змінювати своїх характеристик;
- стійкість – можливість системи витримувати вплив різних факторів без суттєвих змін;
- гарантоспроможність – властивість системи, що дозволяє її учасникам довіряти їй.

Необхідно розмежовувати поняття „податкового ризику” для платників податків, податкових агентів і інших суб’єктів податкових правовідносин, що представляють інтереси держави, причому, для кожного з них він матиме різні форми прояву.

Податковий ризик з точки зору платника податків – ймовірність (загроза) донарахування йому податків (зборів), пені і штрафів в ході податкової перевірки за виникнення розбіжностей між платниками податків та податківцями у трактуванні податкового законодавства, яка може обернутися для господарюючого суб’єкта дійсним зростанням податкового тягаря.

З урахуванням вищесказаного зміст поняття „податкового ризику” може бути сформульований таким чином. Під поняттям податкові ризики суб’єктів господарювання розуміємо спричинену невизначеністю та конфліктністю податкової сфери імовірність виникнення негативних наслідків в процесі прийняття альтернативних управлінських рішень щодо реалізації податкової політики підприємства, спрямованої на мінімізацію податкових платежів.

2. Види податкових ризиків. Що стосується останніх наукових досліджень у даній галузі, податкові ризики прийнято поділяти на податковий ризик держави та податковий ризик платника.

Податковий ризик держави – це економічна категорія, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об’єктивних та/або суб’єктивних факторів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства. Податковий ризик держави є складним ризиком, тобто таким, що включає інші ризики, зокрема ризики, управління якими зі сторони фіскальних органів України повністю або частково неможливе. Це природно-

кліматичні ризики (стихійні лиха), та політико-економічні ризики (зміна або реорганізація політичної або економічної систем). До ризиків, управління якими зі сторони фіскальних органів України можливе, відносять ризики порушення податкового законодавства, операційні та організаційно-управлінські ризики.

Ризик порушення податкового законодавства може розглядатися за двома аспектами:

- ризик порушення податкового законодавства платниками податків;
- ризик порушення податкового законодавства державними службовцями.

Ризик порушення податкового законодавства платниками податків характеризується можливістю (ймовірністю) ненавмисного або навмисного порушення суб'єктом господарювання чинного законодавства, в результаті чого можливі втрати надходжень до бюджету, виражені в грошовій формі.

Ризик порушення податкового законодавства державними службовцями характеризується можливістю (ймовірністю) зловживань та корупційних дій з боку працівників державних відомств, в результаті чого можливі втрати надходжень до бюджету, виражені в грошовій формі.

Ризик порушення податкового законодавства платниками податків, державними службовцями інших відомств, природно-кліматичні та соціально-політичні ризики відносяться до зовнішніх ризиків адміністрування податків. До внутрішніх ризиків відносяться операційні та організаційно-управлінські ризики.

Операційні ризики адміністрування податків характеризуються невизначеністю кінцевого результату здійснення операційних процесів, завданням яких є забезпечення надходження коштів до бюджетів та державних цільових фондів, унаслідок можливого впливу (дії) на них об'єктивних та/або суб'єктивних факторів, неефективного управління та порушень податкового законодавства.

Організаційно-управлінські ризики адміністрування податків характеризуються можливістю (ймовірністю) впровадження неефективної організаційної структури органів та підрозділів фіскальних органів України, системи прийняття управлінських рішень, планування, ціле покладання, прогнозування, що у свою чергу впливає на невизначеність результатів діяльності операційних процесів адміністрування податків.

Податковий ризик платника податків відноситься до різновиду підприємницьких ризиків. Чинниками його можуть бути: зміна податкової політики, у результаті чого може збільшитися податковий тиск, і відповідно, збільшиться податкове зобов'язання; можливість донарахувань і платежів та штрафів за ненавмисне порушення суб'єктом господарювання чинного законодавства; помилки та недоліки при плануванні, проектуванні та організації

бізнесу.

Ризики держави, як суб'єкта у сфері оподаткування, можливо умовно розподілити на два типи:

- ризики недобору, у випадку реалізації яких обсяги надходжень до бюджетів не досягатимуть прогнозованих розмірів;
- ризики надвитратності, у випадку реалізації яких витрати на забезпечення прогнозованих розмірів надходжень до бюджетів по окремих видах податків (зборів) перевищуватимуть економічно доцільні.

У межах зазначених типів визначаються такі групи ризиків та факторів (причин) їх виникнення, а саме: випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування, ризики ухилення від оподаткування та процедурні ризики.

До ризиків недобору відносяться випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування та ризики ухилення від оподаткування, які можна представити наступним чином.

I група – випадкові ризики, які можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути оподаткування, та зумовлюються факторами:

- необізнаності платника;
- не навмисної помилки платника.

Ризики I групи (випадкові ризики) є ризиками низького ступеню, оскільки не є системними, можуть бути легко нівельовані (виправлені, усунені) та не спричиняють значних втрат бюджету.

II 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.

III група – ризики ухилення від оподаткування, 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.

3. Оцінювання та оптимізація податкових ризиків в контексті формування дохідної частини бюджету. Для якісної і кількісної оцінки ризиків дохідної частини бюджету можуть бути використані кількісні методи (експертна та рейтингова оцінка), економіко-статистичні, аналогій, аналітичні тощо. Кількісно оцінити бюджетний ризик можна, ураховуючи ймовірність виникнення можливих втрат бюджету через їх існування, використовуючи

визначення ступеня ризику як добутку ймовірності можливих втрат на величину цих втрат.

Для оцінювання ризику несплати податків та розподілу платників податків за категоріями уваги використовуються методи нечіткої логіки, оскільки на відміну від інших методів класифікації вони не допускають ніяких обмежень характеру вхідної інформації (вхідні чинники можуть мати числову природу, нормативну, лінгвістичну, логічну тощо), дають можливість провести налаштування параметрів моделі з урахуванням наявного статистичного матеріалу. Згідно з даною моделлю чим більше система містить логічних правил віднесення компанії до певної категорії уваги, тим точніше буде проведений даний аналіз.

Універсального методу оцінювання впливу ризиків на формування доходів бюджету не існує. До основних етапів процесу аналізу рівня конкретного ризику або групи взаємопов'язаних ризиків належить:

- виявлення об'єктивних і суб'єктивних факторів, що впливають на виникнення певного виду ризику в певний момент або період;
- аналіз значимості кожного фактору в статистиці та динаміці;
- визначення межі допустимого рівня ризику, тобто його оптимального значення;
- оцінювання передбаченого та/або реального рівня конкретного ризику та зіставлення його з іншими існуючими ризиками з метою запобігання більшим втратам;
- розроблення конкретних і комплексних заходів з оптимізації його рівня;
- оцінювання результатів вжиття заходів.

Методами мінімізації та оптимізації ризиків щодо формування податкових доходів бюджету мають бути:

- підвищення якості та ефективності податкового контролю, зокрема орієнтація податкового аудиту на групи платників з високим і помірним ступенем ризику, застосування широкого кола непрямих методів контролю, проведення тематичних, зустрічних та позапланових комплексних перевірок. Підвищуючи ефективність контрольно-перевірної роботи великих платників податків, необхідно застосувати метод горизонтального моніторингу для обслуговування великих платників податків, інакше кажучи, систему раннього попередження податкових ризиків. Її сутність полягає в моніторингу податковими органами ризикованих операцій по платниках певної галузі заздалегідь і в повідомленні його результатів платникам податків, які з ними співпрацюють. Це дасть їм можливість уникнути сумнівних контрагентів, а також значно скоротить кількість податкових перевірок у майбутньому. Крім того, система раннього попередження дасть можливість зменшити рівень тінізації економіки та поповнити доходи бюджету;

– підвищення якості та ефективності облікової роботи податкових органів. У рамках мінімізації ризиків бюджетних втрат має забезпечуватись подальше стимулювання суб'єктів підприємницької діяльності до використання безконтактних способів подання документів для державної реєстрації; неупереджене ставлення до платників податків та максимальний рівень сервісу під час їх обслуговування. Необхідно уніфікувати всі форми податкової звітності, зменшити кількість додатків, усі показники у звітних податкових документах розміщувати за єдиним принципом та перевести їх в електронний вигляд з обов'язковим застосуванням електронного цифрового підпису підзвітних осіб. Для зручності співпраці платників і податкових органів має бути запроваджена на офіційному сайті фіскальних органів України електронна сторінка для кожного платника (як юридичної, так і фізичної особи), де він зможе побачити, які податки та обов'язкові платежі він має сплатити в реальному часі, терміни сплати, порядок заповнення податкової звітності, відразу заповнити всі необхідні форми і прозвітувати про сплату;

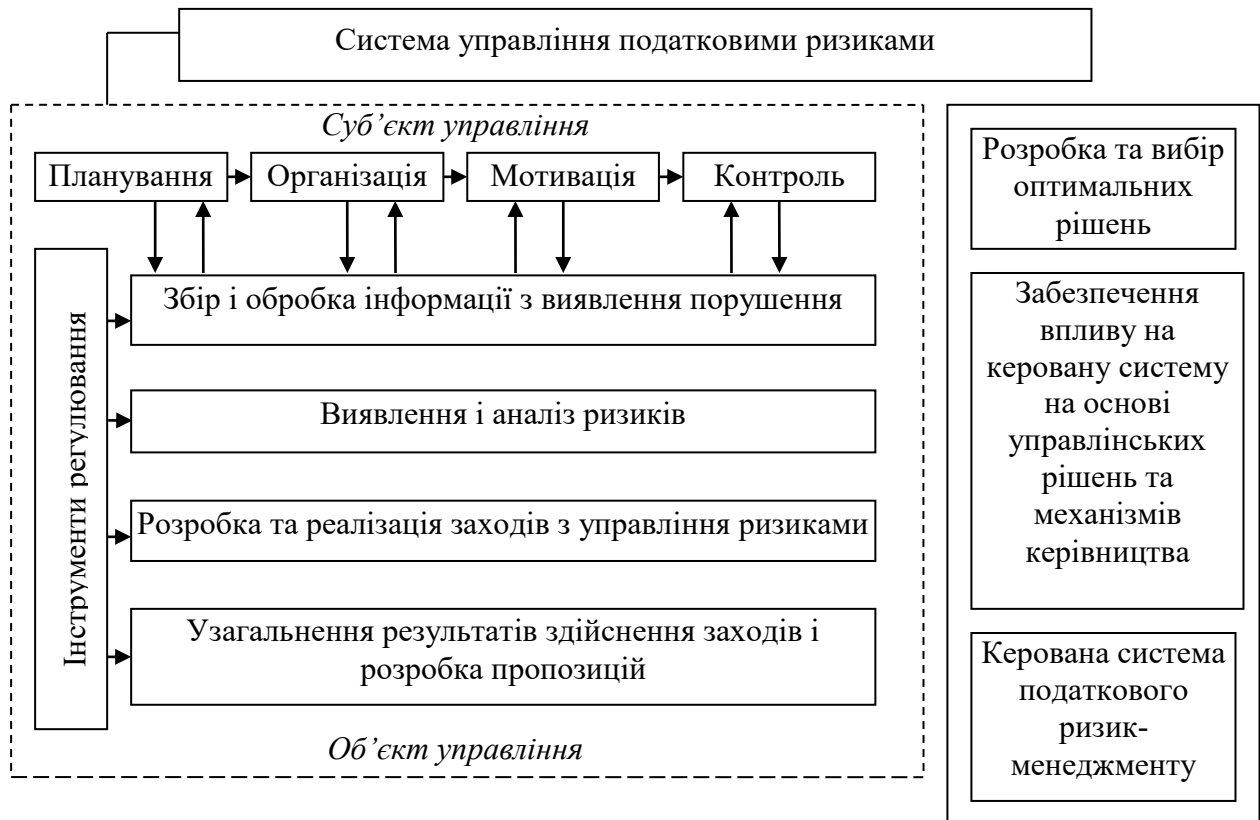
– поліпшення якості інформаційно-роз'яснювальної роботи – забезпечення поінформованості платників щодо змін у податковому законодавстві; оприлюднення прикладів порушення податкового законодавства з метою їх недопущення в майбутньому; інформування про можливості та переваги переходу платника до категорії сумлінних, застосування адекватних заходів впливу до суб'єктів господарювання, які ухиляються від сплати податків; забезпечення своєчасного реагування на негативні тенденції в податковій поведінці платників податків. У контексті мінімізації податкових порушень та мотивації до сумлінності добросовісних платників ефективним було б застосування моделей ризик-менеджменту взаємодії з платниками. До речі, ці моделі є типовими для багатьох розвинутих країн, за ними податкові органи зосереджують увагу не на симптомах, а на причинах девіації платника.

4. Управління податковими ризиками. Управління податковими ризиками сьогодні – один з видів професійної діяльності, що динамічно розвивається. У штаті багатьох західних фірм є особлива посада – менеджер з ризику (ризик-менеджер), до чиїх обов'язків входить забезпечення зниження усіх видів ризику. Ризик-менеджер поряд з відповідними фахівцями бере участь у прийнятті ризикованих рішень (наприклад, видача кредиту чи вибір об'єкта інвестування) і шукає способи того, як уникнути небажаних ризиків. Ці дії називаються системою управління ризиками.

Система управління податковими ризиками на підприємстві представлена на рис. 8.1.

Для того, щоб оцінити величину можливих втрат від податкового ризику необхідно розглянути існуючі способи аналізу ризиків і обрати ті з них, які можуть бути використані для оцінки податкових ризиків. При оцінці ри-

зику аналізують дві його складові: вірогідність настання і характер збитку.



----- внутрішнє середовище

— зовнішнє середовище

Рис. 8.1. Система ризик-менеджменту на підприємстві

Вірогідність настання ризику може бути визначена об'єктивним або суб'єктивним методом. Об'єктивний метод визначення вірогідності заснований на обчисленні частоти, з якою відбувається ризикова подія. Суб'єктивний метод визначення вірогідності заснований на використанні різних припущень: думок того, хто оцінює, його особистого досвіду, оцінки експерта і тому подібне. Коли вірогідність визначається суб'єктивно, то різними суб'єктами аналізу може встановлюватися різне її значення для однієї і тієї ж події. Визначення характеру збитку, навіть у разі суб'єктивної оцінки має заснований на припущеннях, вартісний вираз.

На завершальному рівні управління податковими ризиками суб'єкта господарювання є оцінювання його результатів. На цьому етапі необхідно зібрати й опрацювати інформацію щодо впроваджених на підприємстві схем мінімізації податкових платежів, а також щодо ризиків їхньої реалізації, зокрема й тих, які призвели до негативних наслідків. На основі зібраної та опрацьованої інформації аналізують обставини, що призвели до втрат та збитків. Доцільно також зіставити витрати, які були понесені підприємством для запобігання негативних наслідків ризиків податкового планування, із отриманими вигодами.

Процес управління податковим ризиком, спрямований на досягнення допустимої його величини, повинен базуватися на аналізі ризико-утворюючих факторів і оцінкою окремих видів податкових ризиків, на основі якої доцільно приймати рішення про необхідність розробки заходів щодо їх нейтралізації.

Управління податковими ризиками доцільно поділити на 7 етапів.

На першому етапі відбувається визначення мети управління податковими ризиками в контексті цілей і завдань податкового планування, визначення виду податкового планування згідно класифікаційної системи видів податкового планування, визначення мети і задач податкового планування, визначення мети податкового ризик-менеджменту.

На другому етапі відбувається ідентифікація податкових ризиків, згідно з класифікаційної системи податкових ризиків.

На третьому етапі вибору цільової функції оцінки податкових ризиків доречно визначити абсолютне податкове навантаження, відносне податкове навантаження, кінцевий фінансовий результат після оподаткування, дисконтний грошовий потік за податковими операціями.

На четвертому етапі відбувається збір інформації для оцінки податкових ризиків.

На п'ятому етапі відбувається аналіз використання методів оцінки податкових ризиків у конкретній ситуації з урахуванням наявного інформаційного масиву (застосування якісних та кількісних методів).

На шостому етапі здійснюється оцінка податкових ризиків обраним методом (допустимий рівень та недопустимий рівень).

На сьомому етапі проводиться розробка заходів щодо нейтралізації ризику.

Формування оцінки податкових ризиків може базуватися на використанні деяких загальних методів оцінки фінансових ризиків. По-перше, перелік оцінюваних податкових ризиків залежить від завдань здійснюваного виду планування, а також цілей управління податковими ризиками, що встановлюються в конкретній ситуації стосовно або до діяльності підприємства в цілому, або до певної її складової, або навіть до певної трансакції. По-друге, цілі і завдання здійснюваного виду податкового планування в конкретній ситуації визначають також і показник цільової функції, на оптимізацію якого спрямований процес податкового планування та управління податковим ризиком. По-третє, в кожній конкретній ситуації на основі аналізу масиву даних, доступного для використання в якості інформаційного джерела проведення оцінки, вирішується питання про використання певних методів оцінки фінансових ризиків в процесі податкового планування.

Таким чином, запропонований методичний підхід дозволяє враховувати цілі і завдання податкового планування, що знаходять відображення у

встановленні допустимого рівня податкового ризику, а також передбачає можливість вибору моделей цільових функцій для виміру рівня податкового ризику і методів їх безпосередньої оцінки в залежності від розв'язуваних завдань і вихідного інформаційного масиву. Питання про розмір прийнятного рівня ризику, відповідного якогось балансу між очікуваною вигодою і загрозою втрат, повинен вирішуватися стосовно індивідуальної ситуації, яка детермінується такими ключовими факторами: завдання податкового планування, здійснюваного в даній ситуації (об'єктивний аспект); індивідуальна схильність менеджерів (власників) до прийняття / неприйняття ризику (суб'єктивний аспект).

За результативні показники податкового планування пропонуємо використовувати не тільки традиційний показник величини нарахованих податків, але і такі критерії: чистий прибуток; відносний рівень податкового навантаження; величина дисконтованого грошового потоку. При цьому на основі критичного аналізу теорії і практики розрахунку рівня податкового навантаження аргументами на користь використання моделі визначення рівня податкового навантаження є відносини сукупної величини нарахованих податків (включаючи непрямі), але без урахування податку на доходи фізичних осіб до доходів (включаючи виручку від реалізації продукції, доходи від операційної діяльності).

Аналіз сучасних методів оцінки фінансових ризиків для оцінки ризику в податковому плануванні включає наступні: експертні оцінки, рейтинговий метод і аналогії, що відносяться до якісних методів оцінки, а також імітаційне моделювання, аналіз чутливості, побудова дерева рішень та визначення точки беззбитковості з урахуванням податкового фактору, що відносяться до кількісних методів.

Для підприємств дуже важливим є оцінка ризику суттєвого викривлення на стадії планування завдання з податкового аудиту. Високі рівні власного ризику та ризику контролю, як правило, свідчать про наявність ризику суттєвого викривлення податкової звітності, в тому числі внаслідок шахрайства. Ризик може бути оцінений групою із завдання як значний.

Згідно зі значеннями коефіцієнтів чутливості (еластичності) податкового навантаження до зміни певних факторів, найбільш значимим фактором, що викликає сильна зміна податкового навантаження, серед досліджених показників, є рівень змінних витрат, що визначає зміна ПДВ, прийнятого до відшкодування.

Пропоновані методи вимірювання податкових ризиків дозволяють:

- 1) виділити найбільш значущі ризики для платника податків з метою розробки превентивних заходів щодо їх нейтралізації;
- 2) отримати кількісну оцінку ризиків по сукупності платників податків;
- 3) врахувати податковий фактор при обґрунтуванні фінансових планів

розвитку господарюючого суб'єкта, зокрема, за допомогою оцінки ризику відхилень від плану податкових відрахувань і рівня податкового навантаження, у тому числі під впливом зміни певних економічних чинників;

4) підвищити якість прийнятих рішень в області управління податками, а також ризик-менеджменту на основі аналізу відповідності оцінки податкового ризику допустимому рівню і коректування заходів, що проводяться в рамках податкового планування, при виявленні неприпустимого рівня ризику.

5. Взаємодія державних органів та платників податків з метою упередження та усунення податкових ризиків. У податковому плануванні непередбачуваними факторами, які впливають на заплановані результати зменшення податкового навантаження на підприємстві, можуть бути підвищення ставок податків, скорочення термінів їхньої сплати та інші зміни порядку оподаткування суб'єктів господарювання.

Складова формування ризиків – альтернативність, визначає прийняття рішень працівниками фінансових та економічних служб підприємства серед кількох варіантів, що визначає ймовірність формування відповідних ризиків. Варто відмітити, що при відмові в прийнятті певного рішення ризиковість також не може бути усунена. В напрямку податкового планування дана ознака визначає багаторівневу систему ризиковості кожної обраної альтернативи мінімізації податків. Оптимальним рішенням повинен стати вибір щодо реалізації тієї схеми податкового планування, за якою наявна сума зниження податків є максимальною, а ризиковість – мінімальною.

Учасниками або зацікавленими сторонами в системі податкових правовідносин є: держава, що проектує та ухвалює податкове законодавство, виконує функцію податкового регулювання на законодавчому рівні; податкові органи, що забезпечують відповідний контроль виконання норм і нормативів податкового законодавства; платники податків – юридичні та фізичні особи, що виконують визначені податковим законодавством зобов'язання. За наявної системи, державні органи прагнуть забезпечити максимальне наповнення бюджету за рахунок фіскального характеру податків, а суб'єкти господарювання – мінімізувати сплату податків за рахунок використання системи податкового планування. Державні органи податкового контролю прагнуть досягти своєї мети за рахунок виконання систематичних виїзних або невиїзних перевірок на підприємства на предмет правильності та законності здійснення податкового обліку, відповідності даних, що наведені у звітності платників податків до реального стану справ підприємств.

Протилежність інтересів платників податків, а саме мінімізація податкових платежів, дає змогу законними способами зменшувати податкове навантаження на підприємство. Наявна протилежність визначених інтересів

сторін податкових правовідносин спричиняє конфліктність системи оподаткування, що є характерною ознакою ризиків податкового планування суб'єктів господарювання.

Податкові органи повинні бути проінформовані на початковій стадії про можливі випадки порушення законодавства та відповідно реагувати на них належними діями, в т. ч. передбачати й упереджувати. Для цього і призначений моніторинг податкових ризиків. Впровадження системи моніторингу податкових ризиків дає можливість не тільки здійснювати якісний відбір клієнтів для проведення аудиту, а й мінімізувати безрезультативні перевірки та скоротити витрати робочого часу на проведення податкового аудиту. Саме за допомогою цієї системи працівники державної податкової служби зможуть аналізувати порушення та систематизувати їх, прогнозувати бюджетні витрати.

Численні судові суперечки між податковими органами та великими підприємствами сировинного та високотехнологічного сектора української економіки, на жаль, підтверджують наявність і гостроту проблеми податкових ризиків. В основному судові рішення спрямовуються на визнання/ скасування податкових рішень контролюючих органів, невідповідність нарахування податкових зобов'язань суб'єктами господарювання, наявність податкової заборгованості та ін. Даний факт може свідчити про неефективне ведення як внутрішнього податкового контролю на самому підприємстві, так і нестабільністю податкового законодавства, наявності фінансової кризи, неможливості розрахуватись за податковими зобов'язаннями суб'єктів господарювання.

Досить поширеною на сьогодні є практика позбавлення платника податку права на бюджетне відшкодування ПДВ з посиланням на той факт, що його контрагенти за ланцюгом поставки займаються діяльністю, спрямованою на штучне створення податкового кредиту (фіктивні підприємства). Зрозуміло, що за таких умов податкові органи можуть пропонувати платнику податку працювати (не працювати) з певними контрагентами. І знову велика відповідальність за надання такої пропозиції покладається на фахівців-податківців. Вона має містити у собі лише дійсно перевірену інформацію щодо діяльності контрагента. Якщо у такій пропозиції буде закладена „корупційна складова”, витрати платників податку на закупівлю товарів, робіт чи послуг можуть зрости. Таким чином, постійні зміни, що вносяться та вноситимуться в законодавство про податки і збори, можуть служити фактором ризику як для платників податків, так і для держави.

Мінімізація податків це соціальне явище. З одного боку, – це прагнення платника податків уникнути податку, а з іншого боку – прагнення держави не допустити скорочення надходжень податкових сум у скарбницю. Мінімізація податків – це процес, обов'язковими учасниками якого є платник податків і

держава із властивими їй специфічними цілями, обумовленими інтересами, потребами й завданнями кожної із сторін.

Таким чином, податкова мінімізація в загальному значенні слова – це ті або інші цілеспрямовані дії платника податків, які дозволяють останньому уникнути або деякою мірою зменшити його обов’язкові виплати в бюджет у вигляді податків, зборів, мит і інших платежів.

Способи зменшення податків – це безпосередні методи й дії платника податків за податковою мінімізацією. Всі способи можна підрозділити на дві самостійні категорії:

Податкова оптимізація – це зменшення розміру податкових зобов’язань за допомогою цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень і інших законних прийомів і способів. У цьому випадку проблему „як не платити податки” давно необхідно перевести в іншу площину – „як податки не переплачувати і як не платити штрафи”.

Інакше кажучи, це організація діяльності підприємств з податкового планування, за якого податкові платежі зводяться до мінімуму на законних підставах, без порушення норм податкового й кримінального законодавств.

У цьому випадку певний економічний ефект у вигляді зменшення податкових платежів досягається шляхом кваліфікованої організації справ про обчислення й сплату податків, що виключає або знижує випадки необґрунтованої переплати.

Грамотне застосування максимального спектра пільг, передбачених діючим податковим законодавством, – один з найефективніших методів податкової оптимізації. Таким чином зменшення законним шляхом податкових платежів відіграє важливу роль у податковому плануванні діяльності підприємства при податковій оптимізації.

Безпосередньо для мінімізації ступеня ризику застосовуються різні методи, найбільш поширеними є: диверсифікація, одержання додаткової інформації про вибір і результати; лімітація; самострахування і страхування.

Диверсифікація – є процесом застосування різних варіантів висновку однорідних операцій, що варіюються за рівнем ризику від нуля до допустимого в межах даного підприємства рівня.

Інформація відіграє важливу роль в податковому ризик-менеджменті. Податковому менеджеру часто доводиться ухвалювати ризикові рішення на підставі обмеженої інформації. Якби у нього була повніша інформація, він міг би зробити точніший прогноз і знизити ризик. Це робить інформацію про товар дуже цінною.

Отже, система управління податковими ризиками є важливим елементом розбудови вітчизняної податкової системи і являє собою сукупність взаємопов’язаних і взаємозалежних елементів, кінцевою метою існування

яких є мінімізація та протидія податковим ризикам в державі. Якщо вона ґрунтуватиметься на неухильному дотриманні законів, то вона зможе забезпечити справедливе й об'єктивне ставлення до платників податків.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічний зміст та класифікація податкових ризиків.
2. Оцінка податкових ризиків.
3. Підходи до управління податковими ризиками.
4. Методи взаємодії податкових органів та платників податків в процесі мінімізації податкових ризиків.

Список рекомендованої літератури:

1. Кримінальний процесуальний кодекс України від 16.08.2015 р. № 4651-17 [Електронний ресурс]. / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання затверджено Наказом Державної податкової служби України 27.06.2012 р. № 553 [Електронний ресурс]. / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Виклюк М. І. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик / М. І. Виклюк, В. В. Гресик // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 5 (43). – С. 242 – 246.
5. Вітлінський В. В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок / В. В. Вітлінський, О. М. Тимченко // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 132–139.
6. Вовчак О. Д. Податкові ризики у системі управління економічною безпекою / О. Д. Вовчак // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 41 – 47.
7. Вишневський В. П. Оцінка можливості зниження податкового тягаря / В. П. Вишневський, Д. В. Липницький // Фінанси України. – 2012. – № 8. – С. 93 – 105
8. Евстигнеев Е. Н. Основы налогового планирования / Е. Н. Евстигнеев. – 1-е издание. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.
9. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності : [монографія] / А. Г. Загородній, А. В. Єлісєєв. – Львів : Центр бізнес-сервісу, 2003. – 152 с.
10. Захожай В. Б. Податкові ризики в системі державного управління / В. Б. Захожай, О. М. Перевалова // Наукові записки. Серія «Економіка». Випуск 11. – 2009. – С. 32 – 39.
11. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии / Т. А. Козенкова. – М. : А и Н, 2005. – 562 с.
12. Колісніченко К. В. Основні характеристики податкових ризиків / К. В. Колісні-

ченко // [Електронний ресурс]. / Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника. – Режим доступу: <http://www.ru.if.ua/depart/Finances/resource/file>.

13. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Н. А. Маринів – Харків, 2007. – 20 с.

14. Мигунова М. И. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков / М. И. Мигунова, Т. А. Цыркунова // Финансовый менеджмент (рус.). – 2007. – № 2. – С. 93–105.

15. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навчальний посібник ; під редакцією д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. – Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2010. – 492 с.

16. Соколовська А. М. Податкова система України в контексті світового досвіду // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 77 – 89.

17. Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений / С. А. Филин // Финансы и кредит. – 2002. – № 3. – С. 21–31.

18. Цыркунова Т. А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С. 48–53.

19. Яловий Г. К. Податкова політика в контексті забезпечення економічної безпеки підприємства / Г. К. Яловий // [Електронний ресурс] / Економічний вісник НТУУ „КПІ”. – Режим доступу: <http://economy.kpi.ua/uk/node/371>.

Тема 9. Податкове рахівництво

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов’язані з визначенням сутності, місця і ролі податкового обліку та особливостей його організації.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Організація податкового обліку на підприємстві.
2. Первинні облікові документи.
3. Податкові реєстри та податкова звітність.

1. Організація податкового обліку на підприємстві. Податковий облік можна охарактеризувати як впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного й доку-

ментального обліку господарських операцій, пов'язаних з обчисленням податкової бази для конкретного податку.

Податковий облік має трирівневу структуру:

- 1- й – рівень первинних облікових документів;
- 2- й – рівень податкових реєстрів;
- 3- й – рівень податкової звітності з конкретного податку.

Форми первинних документів податкового обліку (перший рівень податкового обліку) можуть бути встановлені чинним податковим законодавством (наприклад, податкові накладні). У випадку, коли форми первинних документів податкового обліку не передбачені, замість них на практиці використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. До того ж платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коригування, пояснювальні записки тощо). При цьому податкові органи не можуть вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, однак мають право не визнати витрати платника, якщо вони не будуть підтверджені документально.

До первинних документів бухгалтерського обліку висуваються певні вимоги. Вони мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт).

Первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назва документа (форми);
- 2) дата й місце складання;
- 3) назва підприємства, від імені якого складений документ;
- 4) склад і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховується посада працівника і встановлена законодавством форма документа.

Другий рівень податкового обліку регламентований тільки за єдиним податком, податком на додану вартість і податком на доходи фізичних осіб.

Податкові реєстри – це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства.

Податкові реєстри призначені для систематизації й накопичення інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Реєстри податкового обліку ведуться у вигляді спеціальних форм на паперових або машинних носіях.

Форми реєстрів податкового обліку й порядок відображення у них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком встановлених законодавчо. У розроблених формах реєстрів аналітичний облік має також детально розкривати порядок формування податкової бази.

При зберіганні реєстрів податкового обліку необхідно забезпечувати їх захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в реєстрі податкового обліку має бути обґрунтоване й підтверджене підписом особи, яка внесла виправлення, із вказівкою дати й обґрунтуванням виправлення.

Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність з конкретного податку. Під податковою звітністю слід розуміти документи, які подаються платниками в податкові органи в строки, встановлені законодавством, у яких вказуються дані, пов'язані з обчисленням і сплатою податку.

Податкова декларація, як правило, містить такі дані:

- 1) період, за який визначається податкова база;
- 2) систему показників, що дозволяють точно розрахувати податкову базу для конкретного податку;
- 3) суму податку.

Відзначимо, що чинний для деяких податків порядок податкового обліку передбачає тільки дворівневу систему податкового обліку (немає першого або другого рівня). У таких випадках відсутній рівень при розрахунку податкової бази.

Згідно з п. 5 ст. 8 Закону „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами й працівниками, які мають стосунок до податкового й бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання первинних документів.

2. Первинні облікові документи. Первинні облікові документи відносять до першого рівня податкового обліку підприємства. До них, зокрема, відносять податкову накладну та акцизну накладну.

Податкова накладна – це документ, який засвідчує право платника податку на додану вартість на податковий кредит.

Порядок заповнення податкової накладної регулюється Порядком заповнення податкової накладної, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307.

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку у контролюючому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість. Податкова накладна та додатки до неї складаються в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством. Усі податкові накладні реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації. Податкова накладна заповнюється державною мовою. Усі графи податкової накладної, що мають вартісні показники, заповнюються в гривнях з копійками. Реквізити заголовної частини податкової накладної, які містять цифрові значення (дата складання, порядковий номер, номер філії (структурного підрозділу)), не повинні містити жодних інших знаків та символів.

Порядковий номер податкової накладної містить лише цифрові значення (не повинен містити літер чи інших символів) та складається з двох частин:

- у першій частині (до знака дробу) проставляється порядковий номер;
- у другій частині (після знака дробу) проставляється код, що передбачає здійснення операцій за видами діяльності, або код, що передбачає складання податкової накладної оператором інвестору за багатосторонньою угодою про розподіл продукції.

Таблична частина податкової накладної складається з двох розділів: А і Б.

До розділу Б податкової накладної вносяться дані у розрізі номенклатури постачання товарів/послуг, а саме:

- 1) до граfi 2 – номенклатура товарів/послуг постачальника (продавця).
- 2) до граф 3.1, 3.3 – код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (далі – ДКПП). Графи 3.1, 3.3 заповнюються на всіх етапах постачання товарів/послуг.

У разі постачання товару заповнюється графа 3.1, в якій зазначається код товару згідно з УКТ ЗЕД.

Код товару згідно з УКТ ЗЕД зазначається суцільним порядком без будь-яких розділових знаків (пробілів, крапок тощо).

- 3) до граф 4 та 5 – одиниця виміру товарів/послуг. Графи 4 та 5 заповнюються відповідно до Класифікатора системи позначень одиниць вимірювання та обліку (КСПОВО), чинного на дату складання податкової накладної.

- 4) до граfi 6 – кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів/послуг;
- 5) до граfi 7 – ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування

податку на додану вартість. Графа 7 заповнюється у гривнях з копійками, якщо інше не передбачено чинним законодавством;

б) до графі 8 – код ставки податку на додану вартість, за якою здійснюється оподаткування операцій з постачання товарів/послуг, що постачаються. У графі 8 зазначається код ставки:

20 – у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою;

7 – у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню за ставкою 7 відсотків;

901 – у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою;

902 – у разі здійснення операцій з постачання на митній території України товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою;

903 – у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування;

7) до графі 9 – код пільги. Графа 9 заповнюється у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування податком на додану вартість.

8) до графі 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ.

9) до графі 11 – код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника.

У клітинках податкової накладної, які не підлягають заповненню, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не проставляються.

До розділу А податкової накладної (рядки I-X) вносяться узагальнюючі дані за операціями, на які складається така податкова накладна, а саме:

– у рядку I зазначається загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку на додану вартість;

– у рядках II-IV зазначаються суми податку на додану вартість, нараховані виходячи з обсягів постачання, зазначених у рядках V та VI;

– у рядках V-IX зазначаються загальні обсяги постачання товарів/послуг в розрізі кодів ставок, зазначених у графі 8 нижньої табличної частини податкової накладної.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Усі податкові накладні скріплюються електронними цифровими підписами посадових осіб платника податку та електронним цифровим підписом (за наявності), що є аналогом відбитка печатки постачальника (продавця). Податкова накладна не скріплюється електронними цифровими підписами (печаткою) отримувача (покупця) товарів/послуг.

У разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань, а також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг, відповідно до статті 192 розділу V Податкового кодексу України постачальник (продавець) товарів/послуг складає розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної.

Акцизна накладна складається при кожній повній або частковій операції з реалізації пального.

Акцизна накладна, розрахунок коригування акцизної накладної, заявка на поповнення (коригування) залишку пального складаються особами, які здійснюють реалізацію пального та які визначені платниками акцизного податку. Акцизна накладна, розрахунок коригування акцизної накладної складаються та подаються до контролюючого органу на реєстрацію в Єдиному реєстрі акцизних накладних в електронній формі відповідно до порядку подання податкових документів в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного цифрового підпису уповноваженої особи, затвердженого в установленому порядку. Відправлення, передавання, одержання, зберігання та організація обігу акцизних накладних, розрахунків коригування акцизної накладної, заявок на поповнення (коригування) залишку пального в електронній формі здійснюються у порядку, визначеному законодавством.

Усі акцизні накладні, розрахунки коригування акцизної накладної підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Акцизна накладна, розрахунок коригування акцизної накладної, заявка на поповнення (коригування) залишку пального заповнюються державною мовою. Кількісні показники відповідних граф акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального заповнюються в кілограмах та літрах, приведених до температури 15 °С, з округленням до двох знаків після коми.

Дата складання акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального заповнюється цифрами у такій послідовності: день місяця (дві цифри), місяць (дві цифри), рік (чотири цифри). При цьому крапки, коми та інші розділові знаки в даті складання зазначених документів не проставляються. Порядковий номер акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального має містити лише цифрові значення (не повинен містити літер чи інших символів). Порядковий номер акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної складається з двох частин:

- у першій частині (до знака дробу) проставляється порядковий номер;
- у другій частині (після знака дробу) проставляється код за ЄДРПОУ

відокремленого підрозділу юридичної особи або код за внутрішньою кодифікацією, прийнятою юридичною особою, внесений до графи „Код пункту реалізації” пункту 5 „Відомості про пункти (склади, комплекси, станції, інші об’єкти) з реалізації пального” заяви за формою № 1-АКП (заява про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального).

У першій частині порядкового номера акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної та у порядковому номері заявки на поповнення (коригування) залишку пального зазначається цифровий номер, який відповідає послідовному номеру складеного платником податку документа.

Порядковий номер акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної та заявки на поповнення (коригування) залишку пального не може починатись на „0”.

У клітинках порядкового номера акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, що не заповнюються, в тому числі у разі, якщо документи складаються самим платником податку чи структурним підрозділом не заповнюються, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не представляються. Платником податку здійснюється наскрізна нумерація акцизних накладних, розрахунків коригування акцизних накладних, складених протягом календарного року. В акцизній накладній, розрахунку коригування акцизної накладної вказуються основні реквізити особи (платника податку), що реалізує пальне, та особи – отримувача пального:

- для юридичної особи – найменування та код за ЄДРПОУ;
- для фізичної особи – прізвище, ім’я, по-батькові та реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (серія та номер паспорта зазначаються фізичними особами – підприємцями, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);
- для уповноважених юридичних осіб, які ведуть облік діяльності за договорами про спільну діяльність без утворення юридичної особи та є відповідальними за утримання та внесення податків до бюджету під час виконання договорів: назва договору, найменування уповноваженої особи та податковий номер, наданий такій особі при взятті на облік договору.

У разі здійснення операцій з реалізації пального, які передбачають відпуск пального через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях, акцизна накладна складається у день проведення відпуску пального через паливороздавальні колонки на таких станціях незалежно від того, коли відбувся перехід права власності на таке пальне.

Акцизна накладна може бути складена за щоденними підсумками операцій (якщо акцизні накладні не були складені на ці операції) окремо за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД у разі здійснення

реалізації пального за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником акцизного податку), розрахунки, які проводяться через касу/реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок особи, що реалізує пальне).

У разі забезпечення безперервного постачання пального особа, що реалізує пальне, може скласти для кожного отримувача пального зведені акцизні накладні за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД не пізніше останнього дня такого місяця на весь обсяг реалізованого пального протягом такого місяця.

Акцизна накладна може бути складена не пізніше останнього дня звіт-ного місяця на загальний обсяг втраченого пального протягом такого місяця окремо за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД пального, що втрачено.

До акцизної накладної вноситься інформація за кожним кодом товарної підкатегорії пального згідно з УКТ ЗЕД. При цьому на кожен окремий код товарної підкатегорії пального згідно з УКТ ЗЕД складається окрема акцизна накладна.

Таблична частина акцизної накладної заповнюється в такому порядку:

- 1) у графі 1 зазначається код товарної підкатегорії пального згідно з УКТ ЗЕД (10 знаків);
- 2) до графі 2 вноситься інформація щодо опису пального згідно з УКТ ЗЕД;
- 3) у графах 3, 4 вказується інформація щодо обсягу реалізованого (відвантаженого, втраченого) пального:
 - у кілограмах (графа 3);
 - у літрах, приведених до температури 15 °C (графа 4).

Внесені до цих граф показники можуть мати тільки додатне значення.

Якщо після реалізації пального відбувається повернення частини чи всього обсягу пального особі, що реалізує пальне, або виникає потреба у виправленні помилок, допущених при складанні акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування акцизної накладної та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Розрахунок коригування акцизної накладної складається особою, яка реалізує пальне. Якщо у розрахунок коригування акцизної накладної, складеному до акцизних накладних з реалізації пального платникам податку, передбачається збільшення обсягів реалізованого пального або якщо коригування показників не змінює обсягу реалізованого пального, розрахунок коригування акцизної накладної складається та реєструється в Єдиному реєстрі акцизних накладних особою, що реалізує пальне, в порядку, передбаченому для акцизних накладних. Якщо у розрахунок коригування акцизної наклад-

ної, складеному до акцизних накладних з реалізації пального платникам податку, передбачається зменшення обсягів реалізованого пального, особа, що реалізує пальне, складає розрахунок коригування акцизної накладної та направляє його отримувачу пального, який здійснює реєстрацію такого розрахунку в Єдиному реєстрі акцизних накладних. При цьому особа, що реалізує пальне, має право зменшити обсяг реалізованого пального у податковій декларації за таким розрахунком коригування після його реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем пального.

На розрахунок коригування вказуються номер та дата акцизної накладної, показники якої коригуються. У разі якщо при реєстрації акцизної накладної платником податку помилково вказано неправильні реквізити отримувача пального (код за ЄДРПОУ юридичної особи, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта – для фізичної особи), платником податку, що реалізує пальне, складається розрахунок коригування акцизної накладної на зменшення всього обсягу пального, що був зазначений в такій акцизній накладній, який реєструється в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Після цього платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних нову акцизну накладну з правильними реквізитами отримувача пального. При цьому дата складання нової акцизної накладної повинна відповідати даті складання помилкової накладної, що була зареєстрована в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а порядковий номер повинен відповідати поточній нумерації. У разі якщо в акцизній накладній платником податку помилково вказано неправильний код товарної підкатегорії пального згідно з УКТ ЗЕД, платником податку, що реалізує пальне, складається розрахунок коригування акцизної накладної на зменшення всього обсягу пального, що був зазначений в такій акцизній накладній, який реєструється в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем.

Після цього платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних нову акцизну накладну з правильним кодом товарної підкатегорії пального згідно з УКТ ЗЕД. При цьому дата складання нової акцизної накладної повинна відповідати даті складання помилкової накладної, що була зареєстрована в Єдиному реєстрі акцизних накладних, а порядковий номер повинен відповідати поточній нумерації.

Таблична частина розрахунку коригування акцизної накладної заповнюється в такому порядку:

1) показники у графах 1, 2 заповнюються в аналогічному порядку, передбаченому для акцизних накладних;

2) у графах 3, 4 вказується показник коригування (збільшення/ зменшення) обсягу реалізованого пального як різниця фактичного обсягу відвантаженого пального та обсягу, який внесено до акцизної накладної, що ко-

ригується (з відповідним знаком +/-). При від'ємному значенні показників граф 3, 4 (зменшенні обсягу реалізованого пального) таке зменшення не може перевищувати обсягу реалізованого пального, зазначеного в акцизній накладній (з урахуванням показників зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизної накладної та розрахунків коригування до такої накладної).

До граф 3, 4 вноситься інформація щодо обсягу реалізованого (відвантаженого, втраченого) пального:

- у кілограмах (графа 3);
- у літрах, приведених до температури 15 °C (графа 4).

Заявка на поповнення (коригування) залишку пального складається особою, що здійснює реалізацію пального, у разі, якщо виникає потреба поповнити обсяги залишків пального в системі електронного адміністрування реалізації пального.

Заявка на поповнення (коригування) залишку пального складається також, якщо в результаті зміни фізико-хімічних показників пального збільшується обсяг пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, в тому числі при одночасному зменшенні обсягів пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

При збільшенні обсягу пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД з одночасним зменшенням обсягів пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД такий платник податку може оформити заявку на поповнення (коригування) залишку пального, де зазначаються обсяги пального, які збільшуються та які зменшуються.

При цьому:

- заявка на поповнення (коригування) залишку пального оформлюється на суму різниці сум акцизного податку, розрахованих за відповідними ставками з відповідних обсягів залишку пального, що збільшуються та зменшуються, якщо сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого збільшується, є більшою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого зменшується у зв'язку зі зміною його фізико-хімічних показників;

- заявка оформлюється з нульовою сумою акцизного податку, якщо:
- суми акцизного податку на таке пальне є рівними;
- сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого збільшується, є меншою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого зменшується у зв'язку зі зміною його фізико-хімічних показників.

У разі виявлення помилок у зареєстрованих заявках на поповнення (коригування) залишку пального платник податку має право в межах 365 днів з дати складання заявки зареєструвати коригування до такої заявки на поповнення (коригування) залишку пального. При цьому таке коригування до заявки на поповнення (коригування) залишку пального повинно відображати-

ся у декларації з акцизного податку за період, в якому відбулося таке коригування.

3. Податкові реєстри та податкова звітність. До податкових реєстрів відносять Єдиний реєстр податкових накладних та Єдиний реєстр акцизних накладних. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних регулюється Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 341).

До Реєстру вносяться відомості щодо податкових накладних та/або розрахунків коригування, які прийняті до Реєстру та підлягають реєстрації, реєстрацію яких зупинено, а також щодо яких комісією, прийнято рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації.

Реєстрації підлягають податкові накладні та/або розрахунки коригування (у тому числі ті, що не надаються отримувачу (покупцю) товарів/послуг), складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, складені за операціями з постачання послуг нерезидентом) незалежно від суми податку на додану вартість в одній податковій накладній/розрахунку коригування у разі оформлення документів відповідно до існуючих вимог. Отримувач (покупець) – платник податку має право звіряти дані отриманих податкової накладної та/або розрахунку коригування на відповідність даним Реєстру.

Після складання податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронній формі на них накладається електронний цифровий підпис посадових осіб постачальника (продавця) у такому порядку:

- першим – електронний цифровий підпис головного бухгалтера (бухгалтера) або електронний цифровий підпис керівника;
- другим – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки постачальника (продавця) (за наявності).

Після накладення електронного цифрового підпису платник податку здійснює шифрування податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронній формі та надсилає їх ДФС засобами телекомунікаційного зв'язку з урахуванням вимог Законів України „Про електронний цифровий підпис” та „Про електронні документи та електронний документообіг”. Примірник податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронній формі зберігається у платника податку. Після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки:

- відповідності податкової накладної та/або розрахунку коригування затвердженому формату (стандарту);

- чинності електронного цифрового підпису, порядку його накладення та наявності права підписання посадовою особою платника податку такої податкової накладної та/або розрахунку коригування;

- реєстрації особи, що надіслала на реєстрацію податкову накладну та/або розрахунок коригування, платником податку на момент складення та реєстрації такої податкової накладної та/або розрахунку коригування;

- дотримання вимог, установлених пунктом 192.1 статті 192 та пунктом 201.10 статті 201 ПКУ;

- наявності помилок під час заповнення обов'язкових реквізитів;

- наявності суми податку на додану вартість відповідно до пунктів 200.3 і 200.9 статті 200 ПКУ;

- наявності в Реєстрі відомостей, що містяться у податковій накладній, яка коригується;

- факту реєстрації/зупинення реєстрації/відмови в реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування з такими ж реквізитами;

- відповідності податкових накладних та/або розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатнім для зупинення їх реєстрації;

- дотримання вимог Законів України „Про електронний цифровий підпис”, „Про електронні документи та електронний документообіг” та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами.

За результатами перевірок, формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

Квитанція в електронній формі надсилається платнику податку протягом операційного дня та є підтвердженням прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування. Примірник квитанції в електронній формі зберігається в ДФС.

У квитанції зазначаються дата та час її формування, реквізити податкової накладної та/або розрахунку коригування та результат перевірки. Якщо у податковій накладній та/або розрахунку коригування за результатами проведення перевірок, виявлено порушення, платнику податку надсилається квитанція про неприйняття податкової накладної та/або розрахунку коригування із зазначенням причини такого неприйняття. Якщо платником податку надіслано для реєстрації кілька примірників однієї податкової накладної та/або розрахунку коригування, зареєстрованими вважаються податкова накладна та/або розрахунок коригування, відомості яких внесені до Реєстру.

У разі відповідності податкових накладних та/або розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатнім для зупинення реєстрації таких податкових накладних та/або розрахунків коригування, формується квитанція про зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування. Така квитанція одночасно надсилається постачальнику (продав-

цію) та отримувачу (покупцю) – платнику податку.

Квитанція про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування, щодо яких комісією прийнято рішення про їх реєстрацію, одночасно надсилається постачальнику (продавцю) та отримувачу (покупцю) – платнику податку.

Податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструються у день:

1) прийняття комісією рішення про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування;

2) набрання законної сили рішенням суду про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування (у разі надходження до ДФС відповідного рішення суду).

У разі надходження до ДФС рішення суду про реєстрацію або скасування реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування, яке набрало законної сили, такі податкові накладні та/або розрахунки коригування реєструються після проведення перевірок або їх реєстрація скасовується. При цьому датою реєстрації або скасування реєстрації вважається день, зазначений в такому рішенні, або день набрання законної сили рішенням суду.

З метою отримання зареєстрованих податкової накладної та/або розрахунку коригування платник податку складає запит в електронній формі у затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) з дотриманням вимог Законів України „Про електронний цифровий підпис”, „Про електронні документи та електронний документообіг”.

Після складення запиту на нього накладається електронний цифровий підпис у порядку, передбаченому для накладення електронного цифрового підпису на податкову накладну. Платник податку надсилає запит за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем до ДФС.

Після отримання запиту в автоматизованому режимі ДФС здійснюється пошук зазначених у запиті податкової накладної та/або розрахунку коригування та формування відповідного повідомлення. Не пізніше операційного дня, що настає за днем надходження запиту, платнику податку надсилається повідомлення в електронній формі та податкова накладна та/або розрахунок коригування відповідно до запиту. Платник податку через електронний кабінет шляхом перегляду в режимі реального часу має доступ до даних Реєстру щодо складених ним чи його контрагентами податкових накладних та/або розрахунків коригування.

Ведення Єдиного реєстру акцизних накладних регулюється Порядком ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 114. Для реєстрації в Ре-

єстрі акцизні накладні/розрахунки коригування надсилаються до ДФС в електронній формі відповідно до порядку подання податкових документів в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного цифрового підпису уповноваженої особи. На складені акцизні накладні/розрахунки коригування накладаються електронні цифрові підписи посадових осіб платника акцизного податку, який реалізує пальне, у такому порядку: першим – електронний цифровий підпис головного бухгалтера (бухгалтера) або електронний цифровий підпис керівника чи уповноваженої особи; другим – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки платника акцизного податку (за наявності). Платник акцизного податку, що є фізичною особою-підприємцем, накладає першим електронний цифровий підпис керівника (фізичної особи-підприємця) чи уповноваженої особи; другим – електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки платника акцизного податку (за наявності).

Акцизні накладні/розрахунки коригування надсилаються протягом операційного дня. Операційний день для реєстрації акцизних накладних/розрахунків коригування у Реєстрі триває щодня з 8 до 19 години. До Реєстру вносяться відомості щодо усіх акцизних накладних та розрахунків коригування, у тому числі акцизних накладних, які не надаються отримувачу пального, та акцизних накладних/розрахунків коригування, складених за операціями з реалізації пального суб'єктам господарювання та фізичним особам, які не є платниками акцизного податку. Розрахунок коригування, складений платником акцизного податку, який реалізує пальне, до акцизної накладної, що видана платнику акцизного податку – отримувачу пального, для реєстрації в Реєстрі надсилається:

- платником акцизного податку, який реалізує пальне, якщо передбачається збільшення обсягів реалізованого пального або коригування показників у підсумку не змінює обсягу реалізованого пального;
- платником акцизного податку – отримувачем пального, якщо передбачається зменшення обсягів реалізованого пального.

Розрахунок коригування, складений платником акцизного податку до акцизної накладної за операціями з реалізації пального неплатникам акцизного податку або складений за іншими операціями, ніж реалізація пального, для реєстрації у Реєстрі надсилається таким платником акцизного податку.

Для реєстрації в Реєстрі платник акцизного податку здійснює шифрування акцизних накладних/розрахунків коригування, на які накладено електронний цифровий підпис, та надсилає їх до ДФС за допомогою засобів телекомунікаційних систем з урахуванням вимог Законів України „Про електронний цифровий підпис” та „Про електронні документи та електронний документообіг”. Електронний примірник акцизної накладної/розрахунку коригування зберігається у платника акцизного податку.

Акцизні накладні/розрахунки коригування, які надійшли до ДФС, розшифровуються, перевіряються електронні цифрові підписи, визначається відповідність електронного документа встановленому формату (стандарту) та за відсутності причин для їх неприйняття вносяться відомості, що містяться в акцизних накладних/розрахунках коригування, до Реєстру.

З метою підтвердження прийняття для реєстрації в Реєстрі акцизної накладної/розрахунку коригування платникові акцизного податку, який здійснює реєстрацію, надсилається квитанція в електронному вигляді, в якій зазначаються реквізити такого документа, відповідність електронного документа вставленому формату (стандарту), результати перевірки електронного цифрового підпису, інформація про платника акцизного податку, який реалізує пальне, дата і час прийняття, реєстраційний номер. Квитанція, на яку накладається електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки ДФС, підлягає шифруванню та надсилається протягом операційного дня за допомогою засобів телекомунікаційних систем платникові акцизного податку, який здійснює реєстрацію акцизної накладної/розрахунку коригування. Електронний примірник квитанції зберігається у ДФС.

Причиною неприйняття акцизної накладної/розрахунку коригування для реєстрації в Реєстрі є:

- 1) наявність помилок, допущених під час складання акцизної накладної/розрахунку коригування;
- 2) відсутність у Реєстрі відомостей, що містяться в акцизній накладній, яка коригується;
- 3) факт реєстрації акцизної накладної/розрахунку коригування з такими самими реквізитами;
- 4) порушення вимог щодо наявності обсягу пального;
- 5) порушення вимог, установлених пунктом 231.1 статті 231 Податкового кодексу України.

Квитанція про неприйняття акцизної накладної/розрахунку коригування із зазначенням причини, на яку накладається електронний цифровий підпис, що є аналогом відбитка печатки ДФС, надсилається протягом операційного дня платникові акцизного податку за допомогою засобів телекомунікаційних систем.

З метою отримання інформації, що міститься в Реєстрі, платник акцизного податку складає запит за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення в електронному вигляді у встановленому форматі (стандарті).

Нарахування і сплата будь-якого виду податку чи збору (обов'язкового платежу) припускають здійснення належним чином обліку і розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності. Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і

здачі документів установленної форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету. Податкову звітність може здійснювати як платник податку самостійно, так і його представник або податковий агент.

На платника податку покладається обов'язок з податкової звітності у разі, якщо відповідним податковим законом на нього покладено обов'язок зі сплати податку. Платник податків може не надавати податковому органу податкову звітність, якщо:

- 1) звітність про виконання податкового обов'язку надає податковий агент;
- 2) платник податків входить до складу консолідованої групи платників по податках, звітність за якими надається головним підприємством.

Податкова звітність реалізується шляхом подання платником податку податкової документації, тобто документів, що містять відомості про обчислення і сплату податку.

Податкову звітність подають до податкових органів за підсумками звітного періоду у встановлений законодавством строк. Терміни здійснення податкової звітності встановлюються по кожному податку окремо. Першим днем подання податкової звітності вважають день, що йде за днем закінчення звітного податкового періоду. Якщо останній день подання податкової звітності є вихідним або святковим, то днем подання звітності вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Граничні терміни подання податкової звітності можуть бути продовжені за правилами і на підставах, передбачених податковим законодавством.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Податковий облік, його структура.
2. Порядок заповнення податкової накладної.
3. Порядок заповнення акцизної накладної.
4. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних.
5. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних.
6. Податкова звітність.

Список рекомендованої літератури:

1. Наказ Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів від 23.02.2017 № 276 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

2. Порядок ведення Єдиного реєстру акцизних накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24 лютого 2016 р. № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

3. Порядок заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального зареєстровано в Міністерстві юстиції України 17 березня 2016 р. за № 405/28535 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

4. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 341) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

5. Порядок заповнення податкової накладної затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31 грудня 2015 року № 1307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Тема 10. Облік платників податків

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з обліком платників податків.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Організація обліку платників податків та податкових надходжень.
2. Порядок подання документів для взяття на облік.
3. Порядок зняття з обліку платників податків в органах ДФС.

1. Організація обліку платників податків та податкових надходжень.

Ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання осіб (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 або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку). Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцями обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку.

Інформація про платників податків, отримана для їх обліку, вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та складових частин такого банку даних. До складових частин Єдиного банку даних відносять:

- реєстр платників податків – нерезидентів;
- реєстр договорів про спільну діяльність;
- реєстр договорів управління майном та угод про розподіл продукції;
- реєстр самозайнятих осіб, який є складовою частиною Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

Стосовно кожного платника податків, взятого на облік у контролюючому органі, формується облікова справа.

Реєстраційна частина облікової справи платника податків формується із документів, які надходять до контролюючих органів для взяття на облік платника податків, та доповнюється документами, які подаються платником податків або надходять стосовно платника податків.

Звітна частина облікової справи платника податків формується із податкових декларацій (звітів, розрахунків) та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, які подаються платником у період його діяльності. Комплектування документів проводиться у хронологічному чи тематичному порядку або у їх поєднанні. Кожна частина облікової справи повинна мати опис документів.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами. Податковим номером платника податків є:

1) код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб – резидентів та нерезидентів);

2) 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 контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;

3) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами за спеціальною структурою.

Податковий номер платника податків зазначається у всіх свідоцтвах,

довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків, у всіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством. Податковий номер платника податків не змінюється протягом усього періоду перебування на обліку в контролюючих органах такого платника податків, за винятком випадків зміни коду за ЄДРПОУ або реєстраційного номера облікової картки платника податків. Після зняття з обліку платника податків податковий номер, який надавався контролюючим органом, закривається та надалі не використовується.

2. Порядок подання документів для взяття на облік. Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, як платників податків та зборів у контролюючих органах, здійснюється після:

- проведення державної реєстрації створення юридичної особи згідно із Законом України „Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань”;

- проведення державної реєстрації створення відокремленого підрозділу юридичної особи;

- присвоєння кодів за ЄДРПОУ – для юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, для яких законом встановлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань.

Підставою для взяття на облік за основним місцем обліку у контролюючому органі є надходження до цього органу:

- 1) відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення юридичної особи;

- 2) відомостей з Єдиного державного реєстру про скасування державної реєстрації припинення юридичної особи;

- 3) відомостей з Єдиного державного реєстру про державну реєстрацію створення відокремленого підрозділу юридичної особи;

- 4) документів, поданих юридичною особою або відокремленим підрозділом юридичної особи.

Контролюючі органи здійснюють контроль за відомостями, які надійшли з Єдиного державного реєстру, щодо коректності використання реєстраційних номерів облікових карток платників податків та в разі визнання помилковими (неповними) відомостей, що надійшли з Єдиного державного реєстру:

- направляють до Єдиного державного реєстру повідомлення про неприйняття відповідних відомостей для вжиття державними реєстраторами заходів щодо усунення недоліків;

– повідомляють платників податків про виявлені помилки в реєстраційних номерах облікових карток платників податків та необхідність подання уточнених відомостей до відповідних органів.

Після уточнення даних контролюючий орган здійснює коригування відомостей щодо реєстраційних номерів облікових карток платників податків у Єдиному банку даних юридичних осіб.

Про отримання відомостей від державного реєстратора або документів від платника податків для взяття на облік у контролюючому органі щодо кожного платника податків робиться запис у журналі реєстрації заяв та повідомлень про взяття на облік (реорганізацію, унесення змін, перереєстрацію) платників податків за формою № 2-ОПП. Отримані відомості або документи обробляються засобами відповідного програмного забезпечення та вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб.

Взяття на облік платника податків за основним місцем обліку контролюючим органом проводиться у день отримання відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором, чи заяви від платника податків та здійснюється за датою внесення даних до Єдиного банку даних юридичних осіб за номером, який відповідає порядковому номеру реєстрації відповідних відомостей державного реєстратора чи заяви платника податків у журналі за формою № 2-ОПП.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів передаються до Єдиного державного реєстру у день взяття їх на облік за основним місцем обліку із зазначенням: дати та номера запису про взяття на облік, назви та ідентифікаційного коду контролюючого органу, у якому платника податків взято на облік.

Для взяття на облік платник податків подає до контролюючого органу заяву за формою № 1-ОПП та пред'являє документ, що підтверджує державну реєстрацію.

Якщо, відповідно до законодавства, в платника податків, крім обов'язків щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів) та/або нарахування, утримання або сплати (перерахування) податків, зборів на території адміністративно-територіальної одиниці за своїм місцезнаходженням, виникають такі обов'язки на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за таким неосновним місцем обліку у відповідному контролюючому органі.

Для взяття на облік за неосновним місцем обліку платник податків зобов'язаний 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 чи пов'язані з оподаткуванням, подати до відповідного контролюючого органу заяву про взяття на облік за неосновним місцем обліку за

формою № 17-ОПП. Дані заяви про взяття на облік за неосновним місцем обліку вносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб або Реєстру самозайнятих осіб. Платники податків, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати заяву за формою № 17-ОПП засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб. Заява за формою № 17-ОПП може бути подана як до контролюючого органу за неосновним місцем обліку, так і до контролюючого органу за основним місцем обліку.

Також взяття на облік за неосновним місцем обліку здійснюється на підставі:

- повідомлення про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, за формою № 20-ОПП;
- заяви за формою № 5-ОПП, поданої нотаріусом, та якщо у такій заяві платник зазначив про бажання стати на облік за неосновним місцем обліку в контролюючому органі за місцезнаходженням робочого місця.

Контролюючі органи проводять внесення змін і доповнень до Єдиного банку даних юридичних осіб та Реєстру самозайнятих осіб на підставі:

- інформації органів державної реєстрації;
- інформації банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків;
- документально підтвердженої інформації, що надається платниками податків;
- інформації суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;
- рішення суду, що набрало законної сили;
- даних перевірок платників податків.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних осіб та фізичних осіб інформацією Центральний контролюючий орган оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та 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.

Зазначені дані містять такі відомості про платника податків:

- податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу);
- найменування (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові (для фізичної особи);
- місцезнаходження;
- дату та номер запису про взяття на облік;

- найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків;

- відомості про надіслання відповідним контролюючим органом державному реєстратору повідомлень у зв'язку з припиненням юридичної особи.

Доступ до єдиного державного реєстраційного веб-порталу юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та офіційного веб-сайту Центрального контролюючого органу є безоплатним та вільним.

До створення Єдиного державного реєстраційного веб-порталу юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців інформація про взяття суб'єктів господарювання на облік як платників податків оприлюднюється на офіційному веб-сайті Центрального контролюючого органу.

3. Порядок зняття з обліку платників податків в органах ДФС. Платник податків зобов'язаний повідомляти контролюючі органи за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації). Дані про прийняття рішення щодо припинення юридичних осіб, відомості щодо яких містяться в Єдиному державному реєстрі, контролюючі органи отримують від державних реєстраторів у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу.

У зв'язку з ліквідацією або реорганізацією платника податків контролюючі органи розпочинають та проводять процедури, у разі одержання хоча б одного з таких документів (відомостей):

- заяви за формою № 8-ОПП від платника податків;
- відомостей державного реєстратора про внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи, уповноваженого ними органу про припинення юридичної особи;
- відомостей з Єдиного державного реєстру чи ЄДРПОУ, повідомлення органу державної реєстрації про припинення (закриття) відокремленого підрозділу;
- судових рішень або відомостей з Єдиного державного реєстру, іншої інформації щодо прийняття судом рішень про порушення провадження у справі про банкрутство чи визнання банкрутом платника податків, порушення справи або прийняття рішення судом про припинення юридичної особи, визнання недійсною державної реєстрації чи установчих документів платника податків, зміну мети установи, реорганізацію платника податків.

При отриманні першого з документів про ліквідацію або реорганізацію платників податків робиться запис у журналі за формою № 6-ОПП.

При проведенні заходів, пов'язаних з ліквідацією або реорганізацією платника податків, контролюючі органи організовують та планують їх таким чином, щоб вимоги щодо сплати платежів, контроль за справлянням яких здійснюють контролюючі органи, були сформовані і отримані особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, не пізніше строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог. За результатами проведення відповідних заходів у зв'язку з ліквідацією або реорганізацією платника податків, але не пізніше дня закінчення строку заявлення кредиторами своїх вимог відповідальні працівники таких підрозділів (органів) вносять до Єдиного банку даних юридичних осіб або підтверджують інформацію щодо наявності або відсутності заборгованості зі сплати податків і зборів.

У разі отримання документів та/або якщо розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи, припинення (закриття) постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків, контролюючим органом приймається рішення про проведення (не проведення) документальної позапланової перевірки платника податків, який перебуває на обліку в такому органі.

Призначається перевірка у такі строки:

- не пізніше десяти робочих днів з дати отримання відомостей про рішення засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи, у разі ліквідації юридичної особи за рішенням засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу;
- протягом десяти робочих днів після одержання того документа, що надійшов до контролюючого органу першим, в інших випадках.

У разі проведення перевірки рішення про припинення юридичної особи призначається та одночасно проводиться документальна позапланова перевірка юридичної особи та її не знятих з обліку відокремлених підрозділів. У разі прийняття рішення про закриття відокремленого підрозділу призначається і проводиться документальна позапланова перевірка відокремленого підрозділу, який закривається, та може бути призначена документальна позапланова перевірка юридичної особи в установленому законом порядку. Якщо у таких випадках юридична особа та її відокремлений підрозділ (відокремлені підрозділи) перебувають на обліку в різних контролюючих органах, організацію взаємодії відповідних органів щодо проведення перевірки здійснює контролюючий орган, який проводить перевірку юридичної особи.

До участі у документальній позаплановій перевірці платника податків,

що ліквідується або реорганізується, можуть залучатись також працівники інших контролюючих органів, у тому числі контролюючих органів, у яких платник податків перебуває на обліку за неосновним місцем обліку та в яких перебувають на обліку його відокремлені підрозділи.

За рішенням керівника контролюючого органу документальна позапланова перевірка не проводиться, якщо за відсутності податкового боргу платник податків не подає податкових декларацій (розрахунків, звітів) протягом 1095 календарних днів, що передують даті одержання контролюючим органом документів (відомостей) про припинення діяльності, та стосовно нього використана інформація від фінансових установ, інших органів, яка підтверджує відсутність здійснення господарської діяльності з моменту подання останньої податкової звітності, при цьому відсутні інші підстави для проведення перевірки, визначені Податковим кодексом України та/або Митним кодексом України та платник податків не знаходиться за зареєстрованим місцезнаходженням (місцем проживання) і контролюючий орган не може встановити фактичне місцезнаходження платника податків. Таке рішення приймається керівником контролюючого органу на підставі відповідної доповідної записки. Доповідна записка з резолюцією керівника зберігається в реєстраційній частині облікової справи платника податків.

Керівник контролюючого органу може також прийняти рішення про непроведення або відміну рішення про призначення документальної позапланової перевірки платника податків, стосовно якого прийнято судове рішення про припинення, якщо за відсутності податкового боргу платник податків не подає податкових декларацій (розрахунків, звітів) більше 12 місяців та контролюючий орган не має можливості провести документальну позапланову перевірку внаслідок відсутності існування платника податків або не встановлення фактичного місцезнаходження (місця проживання) платника податків, та для призначення і проведення будь-яких видів перевірок такого платника податків відсутні інші підстави.

З метою забезпечення закриття рахунків юридичних осіб, що ліквідується, контролюючий орган на звернення комісії з припинення (ліквідатора, ліквідаційної комісії тощо) надає перелік рахунків у фінансових установах відповідної юридичної особи та/або її відокремлених підрозділів, які на момент звернення взяті на облік контролюючими органами та щодо яких не надходили повідомлення про їх закриття.

До завершення строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог, а також у день отримання запиту від суб'єкта державної реєстрації контролюючий орган передає до Єдиного державного реєстру у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами Центрального контролюючого органу відомості:

– про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів

за формою № 30-ОПП;

– про узгодження плану реорганізації юридичної особи за формою № 31-ОПП – у разі наявності податкового боргу при реорганізації юридичної особи.

Якщо до завершення строку, визначеного для заявлення кредиторами своїх вимог, на запит суб'єкта державної реєстрації контролюючим органом надано відомості про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів, а також у разі виникнення у платника податків заборгованості зі сплати податків і зборів або визначення грошових зобов'язань, за якими не настав строк сплати, до проведення державної реєстрації припинення юридичної особи контролюючий орган формує та передає до Єдиного державного реєстру відомості про наявність заборгованості зі сплати податків і зборів або відомості про узгодження плану реорганізації юридичної особи.

Якщо контролюючим органом до Єдиного державного реєстру передано відомості про наявність заборгованості зі сплати податків і зборів, то після погашення заборгованості зі сплати податків і зборів контролюючий орган передає до Єдиного державного реєстру відомості про відсутність заборгованості зі сплати податків і зборів.

Якщо припиняється юридична особа, яка перебуває на обліку в контролюючому органі за основним місцем обліку та одночасно в інших контролюючих органах перебуває на обліку за неосновним місцем обліку чи перебувають на обліку її відокремлені підрозділи, відомості про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів за формою № 30-ОПП формуються контролюючим органом за основним місцем обліку платника із урахуванням наявності (відсутності) заборгованості такого платника податків та/або його відокремлених підрозділів щодо сплати платежів на територіях адміністративно-територіальних одиниць, де платник та/або його відокремлені підрозділи перебувають на обліку за основним та неосновним місцем. У разі наявності заборгованості зі сплати податків і зборів відомості за формою № 30-ОПП разом із додатками надсилаються (видаються) комісії з припинення (ліквідаційній комісії, ліквідатору) або особі, відповідальній за погашення грошових зобов'язань або податкового боргу. Відомості про відсутність (наявність) заборгованості зі сплати податків і зборів за формою № 30-ОПП є єдиним документом, що підтверджує відсутність (наявність) заборгованості з податків, зборів у випадках припинення юридичних осіб.

У випадках, передбачених іншими нормативно-правовими актами, відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, що контролюються контролюючими органами, підтверджується довідкою, що видається відповідно до Порядку видачі довідки про відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, що контролюються органами доходів і зборів, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 року

№ 567, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 31 жовтня 2013 року за № 1842/24374.

Дані про видачу довідки за формою № 12-ОПП або відомостей за формою № 30-ОПП, відомостей про узгодження плану реорганізації фіксуються в журналі за формою № 6-ОПП, а відмітки про їх видачу, дата видачі та номер запису у журналі заносяться до Єдиного банку даних юридичних осіб. Копії довідки за формою № 12-ОПП або відомостей за формою № 30-ОПП, відомостей про узгодження плану реорганізації юридичної особи зберігаються в реєстраційних частинах облікових справ платників податків.

Підставою для зняття їх з обліку у контролюючих органах є надходження відомостей про державну реєстрацію припинення юридичної особи. Дата зняття з обліку відповідає даті закриття останньої інтегрованої картки платника податків або даті отримання відомостей про припинення юридичної особи у разі, якщо на момент отримання таких відомостей були закриті всі інтегровані картки такого платника податків. Дані про зняття з обліку платника податків фіксуються в журналі за формою № 6-ОПП. Номер зняття з обліку відповідає номеру відповідного запису в журналі за формою № 6-ОПП.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Єдиний банк даних про платників податків.
2. Облікова справа платників податків.
3. Порядок здійснення податкового обліку платника.
4. Порядок постановки на податковий облік.
5. Порядок зняття з податкового обліку.

Список рекомендованої літератури:

1. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Порядок обліку платників податків і зборів затверджено Наказ Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1588 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 22.04.2014 р. № 462) зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Тема 11. Управління податковим боргом

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти, пов'язані з порядком погашення, розстрочення чи відстрочення податкового боргу.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків.
2. Податкова застава.
3. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків.

1. Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків. Сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснено також:

- а) за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника);
- б) за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів;
- в) за рахунок суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість (на підставі відповідної заяви платника) до Державного бюджету України.

Не можуть бути джерелом погашення податкового боргу, крім погашення податкового боргу з податку на додану вартість, кошти на рахунку платника в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Для погашення такого податкового боргу за рахунок коштів на рахунку платника податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр, у якому зазначаються найменування платника, податковий та індивідуальний податковий номер платника та сума податкового боргу, що підлягає перерахуванню до бюджету. Порядок формування та надсилання органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, такого реєстру визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-яке

майно такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених цим ПКУ, а також іншими законодавчими актами.

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

- майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави;

- майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків, у тому числі (але не виключно) майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), ломбардний схов, на комісію (консигнацію);

- давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також майно інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

- майнові права інших осіб, надані платнику податків у користування або володіння, а також немайнові права, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті, суми авансових платежів та попередньої оплати за контрактами підприємств суднобудівної промисловості, отримані від замовників морських та річкових суден та інших плавучих засобів;

- майно, включене до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

- майно, вільний обіг якого заборонено згідно із законодавством України;

- майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України „Про заставу”;

- кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою.

У разі якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи. Така дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Контролюючий орган повідомляє платника податків про таке надходження коштів в п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа.

У разі відсутності у платника податків, що є філією, відокремленим підрозділом юридичної особи, майна, достатнього для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу, джерелом погашення грошового зобов'язання або податкового боргу такого платника податків є майно такої юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення згідно з Податковим Кодексом.

У разі наявності у платника податків податкового боргу контролюючі органи зобов'язані зарахувати кошти, що сплачує такий платник податків, в рахунок погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. Спрямування коштів платником податків на погашення грошового зобов'язання перед погашенням податкового боргу забороняється, крім випадків спрямування цих коштів на виплату заробітної плати та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

З моменту винесення судом ухвали про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок погашення грошових зобов'язань, які включені до конкурсних кредиторських вимог контролюючих органів до такого боржника, визначається згідно із Законом України „Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” без застосування норм ПКУ.

Орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи.

Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

У разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, що є учасниками такого договору.

2. Податкова застава. З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків майно платника податків, який має податковий

борг, передається у податкову заставу.

Право податкової застави виникає згідно з ПКУ та не потребує письмового оформлення. Право податкової застави виникає у разі:

- несплати у строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;

- несплати у строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу.

Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому у разі якщо балансова вартість майна, на яке поширюється податкова заставка, є меншою ніж сума податкового боргу платника податків. Якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”.

У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків. Право податкової застави не поширюється на майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України „Про заставу”, на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій.

Право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису. До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Опис майна у податкову заставу здійснюється на підставі рішення керівника контролюючого органу, яке пред'являється платнику податків, що має податковий борг.

Акт опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складається податковим керуючим у порядку та за формою, що затверджені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Керівник контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податків податкового керуючого. Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою контролюючого органу.

Податковий керуючий описує майно платника податків, що має податковий борг, в податкову заставу, здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу, одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном, а в разі його відчуження без згоди контролюючого органу (за умови, коли наявність такої згоди має бути обов'язковою згідно з вимогами ПКУ) вимагає пояснення від платника податків або його службових (посадових) осіб. У разі продажу в рахунок погашення податкового боргу майна платника податків, на яке поширюється право податкової застави, податковий керуючий має право отримувати від такого платника податків документи, що засвідчують право власності на зазначене майно.

Якщо платник податків, що має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень у порядку та за формою, що встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені Податковим кодексом. Строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції, визначається судом, але не більше двох місяців.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду.

Відмова платника податків від підписання акту опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. У такому випадку опис здійснюється у присутності не менш як двох понятих.

Якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу.

Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу.

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та за-

борона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акту опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акту про відсутність майна, що може бути описано у податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій та скасування заборони на відчуження майна.

Платник податків зобов'язаний не пізніше робочого дня, наступного за днем набуття права власності на будь-яке майно, повідомити контролюючий орган про наявність такого майна. Контролюючий орган зобов'язаний протягом трьох робочих днів з дня отримання зазначеного повідомлення прийняти рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, або відмовити платнику податків у включенні такого майна до акту опису.

У разі якщо контролюючий орган приймає рішення про включення майна до акту опису, складається відповідний акт опису, один примірник якого надсилається платнику податків з повідомленням про вручення. До прийняття відповідного рішення контролюючим органом платник податків не має права відчужувати таке майно. Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі. Заміна предмета застави може здійснюватися тільки за згодою контролюючого органу. Контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі. Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом.

Платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди. У разі якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди контролюючого органу за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження будуть направлені в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або погашення податкового боргу. У разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник податків за згодою контролюючого органу зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або

більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою контролюючого органу за умови часткового погашення податкового боргу. Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

- отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;
- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження.

Підставою для звільнення майна платника податків з-під податкової застави та її виключення з відповідних державних реєстрів є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з перелічених подій.

3. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу – є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному відповідно до ПКУ.

Якщо до складу розстроченої (відстроченої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів береться сума за вирахуванням суми пені.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника здійснюються відповідно до законодавства з питань банкрутства.

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом платника податків.

Підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбуються зміни політики управління виробництвом чи збутом платника податків.

Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо – суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.

Відстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником контролюючого органу (його заступником);
- стосовно місцевих податків і зборів – керівником контролюючого органу (його заступником) та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, приймається керівником (заступником керівника) центрального контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України.

Рішення щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу окремих платників податків щороку оприлюднюються центральним контролюючим органом.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення).

Договори про розстрочення (відстрочення) можуть бути достроково розірвані:

– з ініціативи платника податків – при достроковому погашенні розстроченої суми грошового зобов'язання та податкового боргу або відстроченої суми грошового зобов'язання або податкового боргу, щодо яких була досягнута домовленість про розстрочення, відстрочення;

– з ініціативи контролюючого органу в разі, якщо:

а) з'ясовано, що інформація, подана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, перекрученою або неповною;

б) платник податків визнається таким, що має податковий борг із грошових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів;

в) платник податків порушує умови погашення розстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу або відстроченого грошового зобов'язання чи податкового боргу.

Порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків встановлюється центральним органом державної податкової служби або спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі митної справи в межах їх повноважень. Розстрочення, відстрочення податкового боргу не звільняють майно платника податків з податкової застави

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Джерела сплати податкового боргу.
2. Податкова застава: порядок виникнення та припинення.
3. Порядок включення майна до податкової застави.
4. Особливості використання майна, що знаходиться в податковій заставі.
5. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань платників податків.

Список рекомендованої літератури:

1. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
2. Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків затверджено Наказ Міністерства доходів і зборів України 10.10.2013 № 574 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Тема 12. Планування та організація проведення перевірок

Мета: засвоїти основні теоретичні аспекти пов'язані з плануванням та організацією проведення податкових перевірок.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України

Навчальні питання:

1. *Форми податкового контролю.*
2. *Порядок проведення документальних та фактичних перевірок.*
3. *Умови та порядок допуску посадових осіб органів державної фіскальної служби до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок.*
4. *Оформлення результатів документальних перевірок.*

1. Форми податкового контролю. Виділяють наступні форми податкового контролю: 1) податкові перевірки; 2) облік платників податків; 3) оперативно-бухгалтерський облік надходження податків; 4) контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їх доходам

Найбільш важливою формою податкового контролю є податкові перевірки. Податковий контроль здійснюється органами податкової служби у формі камеральної, документальної (планові, або позапланові; виїзні або не-виїзні) та фактичної перевірки (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

Порівняльна характеристика камеральних та документальних перевірок

<i>Елемент</i>	<i>Камеральна перевірка</i>	<i>Документальна перевірка</i>
1. Суб'єкт	Територіальні податкові органи	Податкові органи всіх рівнів
2. Об'єкт	Сукупність фінансово-господарських операцій тільки за звітний період	Сукупність фінансово-господарських операцій за весь період, що перевіряється, але не більше ніж за три роки
3. Підстава для проведення	Спеціального рішення не потребує	Рішення керівника податкового органу
4. Періодичність	Регулярно з періодичністю представлення звітності	Вибірково по мірі необхідності
5. Місце проведення	Місцезнаходження податкового органу	Місцезнаходження платника податків, місце знаходження податкового органу
6. Категорії платників податків, що перевіряються	Всі платники податків	Юридичні особи та приватні підприємці

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної фіскальної служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної фіскальної служби.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява по-

дається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

2. Порядок проведення документальних та фактичних перевірок. Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові; виїзdnі та невиїзdnі.

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок. До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної фіскальної служби.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом державної фіскальної служби.

Платники податків – юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним ПКУ, а саме:

– на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду нарастаючим 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, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох 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;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності ПКУ 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, та у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки.

Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Про проведення документальної планової перевірки керівником органу державної фіскальної служби приймається рішення, яке оформлюється наказом. Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

У разі планування різними контролюючими органами у звітному періоді проведення перевірки одного й того самого платника податків така перевірка проводиться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповно-

важеними здійснювати контроль за нарахуванням та сплатою податків та зборів, визначається Кабінетом Міністрів України.

Допуск посадових осіб органів фіскальної служби до проведення документальної планової виїзної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 ПКУ.

Тривалість планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів.

Продовження строків проведення планових перевірок можливе за рішенням керівника органу державної фіскальної служби не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів.

Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є:

- документи, визначені ПКУ;
- податкова інформація;
- експертні висновки;
- судові рішення;
- інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені Кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

Документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

- отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого не врегульованого Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого не врегульованого Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;
- платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію або розрахунки;
- платником податків подано органу державної фіскальної служби уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся органом державної податкової служби;
- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит органу

державної фіскальної служби протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту;

- платником податків подано в установленому порядку органу державної фіскальної служби заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;

- розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

- платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПКУ, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень. Документальна позапланова виїзна перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень;

- щодо платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової або акцизної накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової або акцизної накладної у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження на письмовий запит органу державної фіскальної служби протягом десяти робочих днів з дня його отримання;

- отримано постанову суду (ухвалу суду) про призначення перевірки або постанову органу дізнання, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні;

- органом державної фіскальної служби вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законо-

давства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби. Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається органом державної фіскальної служби вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб органу державної податкової служби нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу;

- у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок не укладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;

- у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу „витягнутої руки” та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу „витягнутої руки”;

- неподання платником податків або подання з порушенням звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації;

- отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення;

- платником податків не подано в установлений строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків;

- виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне.

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків, визначені Кодексом, не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться у межах порушеної кримінальної справи.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник органу державної фіскальної служби приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника

податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Допуск посадових осіб органів фіскальної служби до проведення документальної позапланової виїзної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 ПКУ.

Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, інших платників податків – 10 робочих днів.

Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної фіскальної служби не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків – не більш як на 5 робочих днів.

Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником органу державної фіскальної служби рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення планових і позапланових документальних перевірок.

Документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться посадовими особами органу державної фіскальної служби виключно на підставі рішення керівника органу державної фіскальної служби, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Присутність платників податків під час проведення документальних невиїзних перевірок не обов'язкова.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника органу фіскальної служби, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

– у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної по-

даткової служби, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної фіскальної служби, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної фіскальної служби, виробництва та обігу підакцизних товарів;

- письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

- неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

- отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

- у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань ведення розрахункових операцій та оформлення трудових відносин;

- у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Фактична перевірка може бути проведена одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта за результатами попередньої перевірки. Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами органів державної фіскальної служби може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату

праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами органу державної фіскальної служби у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами органу державної податкової служби та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб. Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника органу державної фіскальної служби не більш як на 5 діб.

Підставами для подовження строку фактичної перевірки є:

- заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника контролюючого органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк.

Зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки перериває перебіг строку проведення перевірки в разі вручення платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки.

При цьому перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур.

3. Умови та порядок допуску посадових осіб органів державної фіскальної служби до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок.

Посадові особи органу державної фіскальної служби вправі приступити до проведення документальної виїзної перевірки за наявності підстав для її проведення, визначених Кодексом, і фактичної перевірки, яка проводиться з підстав, визначених Кодексом, та за умови пред'явлення направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування органу державної фіскальної служби, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (об'єкта), перевірка якого проводиться (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється), мета, вид (планова або позапланова), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку.

Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника органу державної податкової служби або його заступника, що скріплений печаткою органу державної фіскальної служби.

Непред'явлення платнику податків (його посадовим (службовим) особам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) направлення на проведення перевірки або пред'явлення направлення, оформленого з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб органу державної фіскальної служби до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах.

При пред'явленні направлення платнику податків та/або посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по-батькові, посади, дати і часу ознайомлення.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) розписатися у направленні на перевірку посадовими (службовими) особами органу державної фіскальної служби складається акт, який засвідчує факт відмови.

У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб органу державної фіскальної служби до проведення перевірки складається акт, який

засвідчує факт відмови.

Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної фіскальної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених ПКУ.

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи – платники податків під час перевірки, що проводиться органами державної фіскальної служби, зобов'язані виконувати вимоги органів державної фіскальної служби щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт (довідку) про проведення перевірки та мають право надати заперечення на цей акт (довідку).

4. Оформлення результатів документальних перевірок. Результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної фіскальної служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, у строки визначені Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого ПКУ (з урахуванням його продовження).

У разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати такий акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта або окремо у строки, передбачені ПКУ.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної фіскальної служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків, а саме: податкові повідомлення – рішення, податкові вимоги або інші документи, адресовані контролюючим органом платнику податків, повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та завірені печаткою відповідних органів. Документи вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові.

Акт виїздної планової (позапланової) перевірки складається із 4 частин

(рис. 12.1).

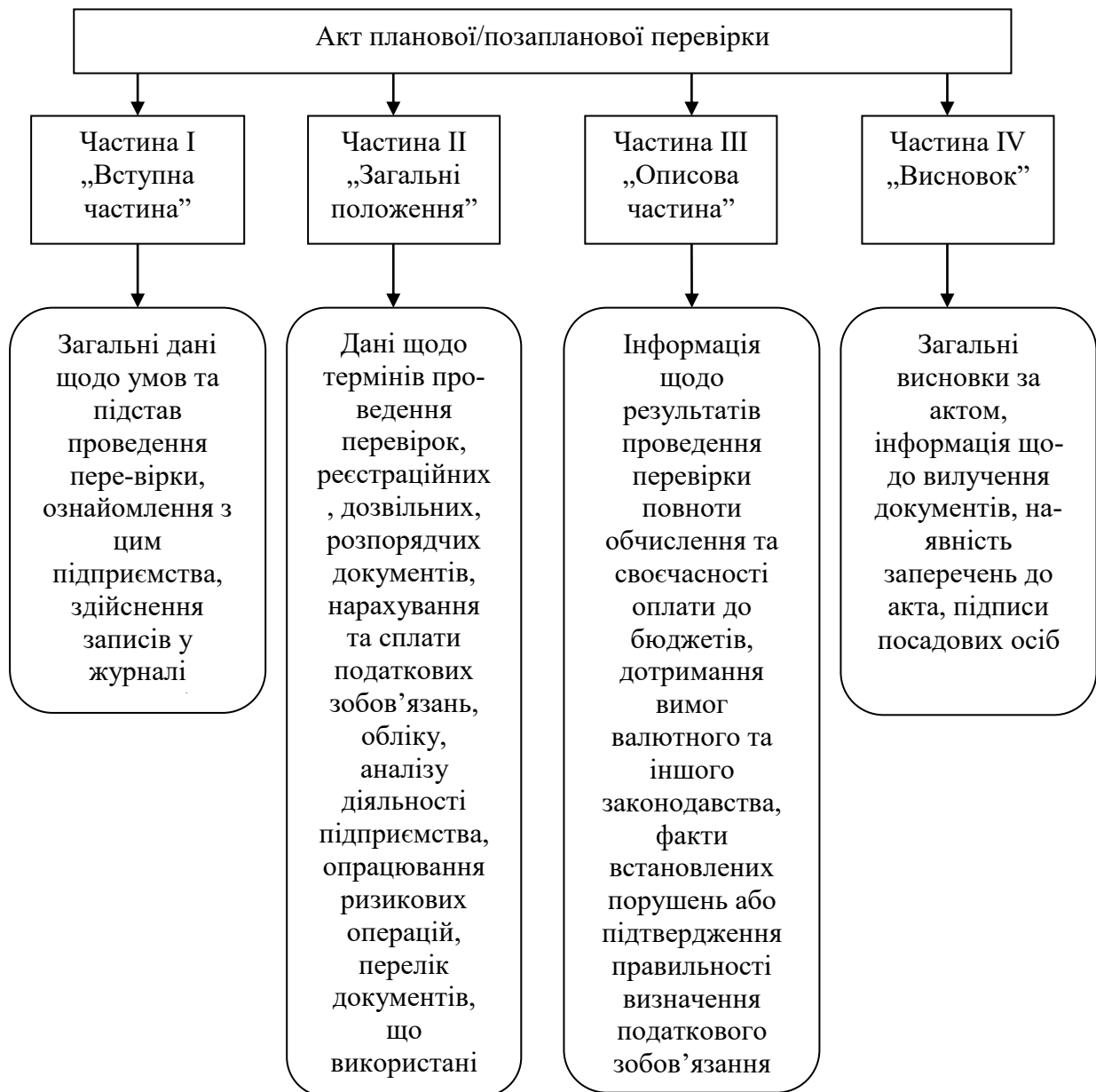


Рис. 12.1. Структура акту перевірки

Якщо платник податків протягом чотирьох днів з дня надсилання йому контролюючим органом відповідного документа не повідомив такий контролюючий орган про зміну податкової адреси, повернення документів, як таких, що не знайшли адресата, не звільняє платника податку від їх виконання.

Акт (довідка) документальної виїзної перевірки, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органу державної фіскальної служби, які проводили перевірку, та реєструється в органі державної фіскальної служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – про-

тягом 10 робочих днів).

Частина I.I „Загальні положення” акта перевірки умовно поділяють на чотири підрозділи: 1 – основні реєстраційні дані; 2 – Довідка про загальну інформацію щодо суб’єкта господарювання та результати його діяльності; 3 – Довідка про результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності СГ та опрацювання встановлених ризиків операцій; 4 – додаток до акта перевірки „Перелік документів, які було використано при проведенні перевірки” (рис. 12.2). 2, 3 і 4 підрозділи цієї частини винесено в додатки до акта перевірки.



Рис. 12.2. Опис складових загальних положень акту перевірки платника податків

Виявлені порушення податкового та іншого законодавства відображаються в частині III „Описова частина”. В ній вказуються статті і пункти, які порушено зміст порушення, звітний період, первинні та інші документи, в яких зафіксовано порушення, при необхідності вказують контрольні заходи, за якими виявлено порушення, посадових осіб, що є відповідальними за правильність обчислення, своєчасність сплати та ін. Структуру частини III відображено на рис. 12.3.

У разі відмови платника податків або його законних представників від

підписання акта (довідки) посадовими особами органу державної фіскальної служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

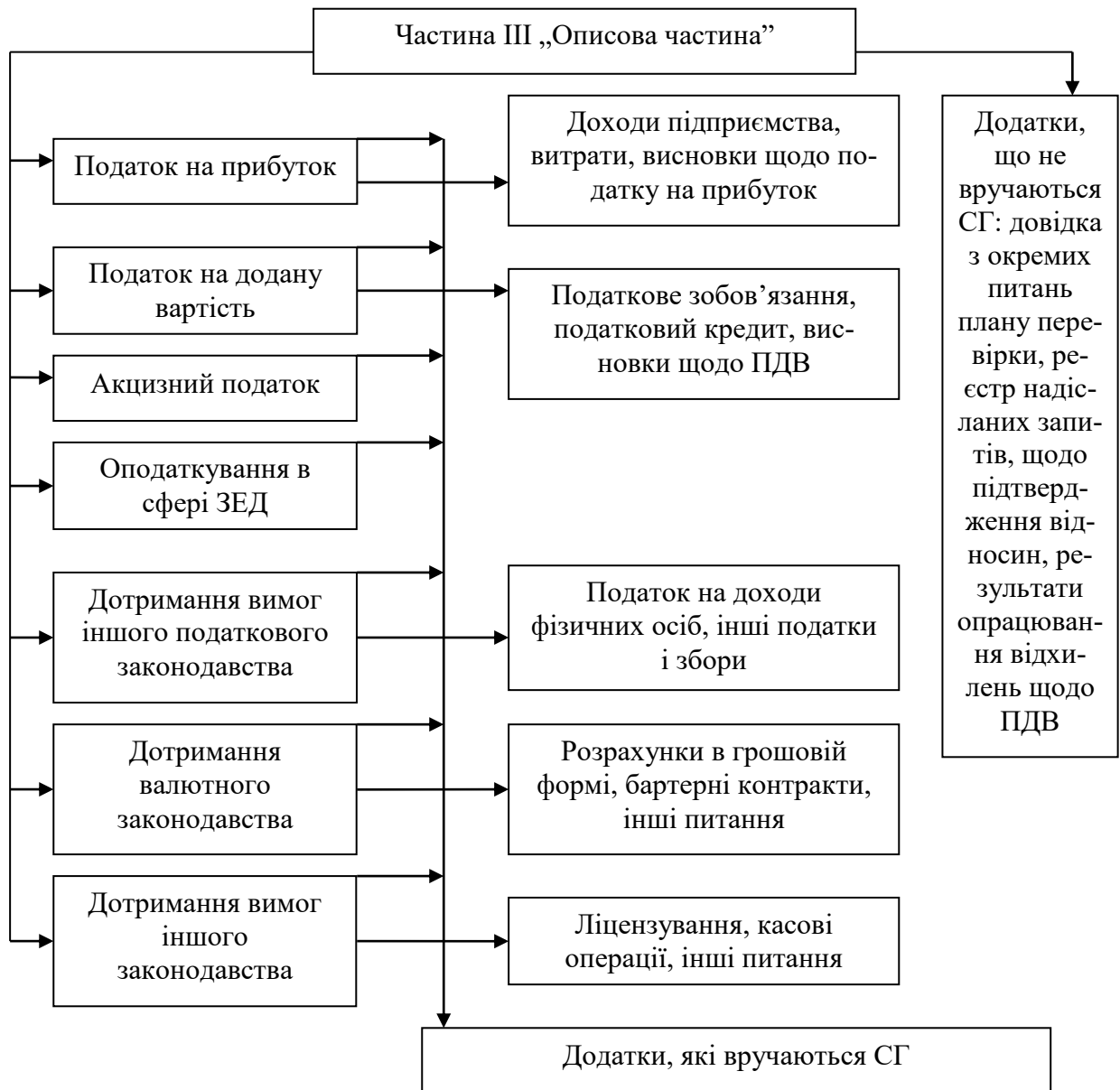


Рис. 12.3. Складові елементи частини III „Описова частина”

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної фіскальної служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта або довідки про результати перевірки або немож-

ливості його вручення та підписання у зв'язку з відсутністю платника податків або його законних представників за місцезнаходженням такий акт або довідка надсилається платнику податків. У разі коли сума грошового зобов'язання платника податків розраховується контролюючим органом, або у разі коли за результатами перевірки контролюючий орган встановлює факт невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, або зменшує розмір задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованого платником податків такий контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Податкове повідомлення-рішення містить підставу для такого нарахування (зменшення) податкового зобов'язання та/або зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість; посилання на норму ПКУ та/або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок грошових зобов'язань платника податків; суму грошового зобов'язання, що повинен сплатити платник податку; суму зменшеного (збільшеного) бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення результатів господарської діяльності або від'ємного значення суми податку на додану вартість; граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання або внесення виправлень до показників податкової звітності в установленний строк; граничні строки, передбачені ПКУ для оскарження податкового повідомлення-рішення.

До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій.

Форма та порядок надіслання податкового повідомлення-рішення і розрахунку грошового зобов'язання визначається центральним контролюючим органом. Податкове повідомлення-рішення надсилається (вручається) за кожним окремим податком, збором та/або разом із штрафними санкціями, передбаченими ПКУ, а також за кожною штрафною (фінансовою) санкцією за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий контролюючий орган, та/або пенею за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

У разі зменшення (збільшення) контролюючим органом суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платнику податків надсилаються (вручаються) окремі податкові повідомлення-рішення. Контролюючий орган веде реєстр виданих податко-

вих повідомлень-рішень щодо окремих платників податків.

Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення.

Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено їй особисто чи її законному представникові або надіслано на адресу за місцем проживання або останнього відомого її місцезнаходження фізичної особи з повідомленням про вручення. У такому самому порядку надсилаються податкові вимоги та рішення про результати розгляду скарг.

У разі коли пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення або податкові вимоги, або рішення про результати розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення-рішення або податкову вимогу, або рішення про результати розгляду скарги, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога, або рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення.

У разі коли судом за результатами розгляду кримінальної справи про злочини, предметом якої є податки, збори, винесено звинувачувальний вирок, що набрав законної сили, або винесено рішення про закриття кримінальної справи за nereабілітуючими підставами, відповідний контролюючий орган зобов'язаний визначити податкові зобов'язання платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, та прийняти податкове повідомлення-рішення про нарахування платнику таких податкових зобов'язань і застосування стосовно нього штрафних (фінансових) санкцій у розмірах, визначених ПКУ.

Складання та надсилання платнику податків податкового повідомлення-рішення за податковими зобов'язаннями платника податків за податками та зборами, несплата податкових зобов'язань за якими встановлена рішенням суду, забороняється до набрання законної сили рішенням суду у справі або винесення постанови про закриття такої кримінальної справи за nereабілітуючими підставами.

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органу державної податкової служби, які проводили перевірку, та реєструється в органі державної фіскальної служби протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення встановленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті – протягом 10

робочих днів). Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки після його реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам. У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) перевірки посадовими особами органу державної фіскальної служби складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки не звільняє такого платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної податкової служби за результатами перевірки грошові зобов'язання. Акт (довідка) про результати фактичних перевірок, визначених статтею 80 ПКУ, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами органів державної податкової служби, які проводили перевірку, реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Акт (довідка) про результати зазначених перевірок підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності). Підписання акта (довідки) таких перевірок особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності) та посадовими особами органу державної фіскальної служби, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні органу державної податкової служби.

У разі відмови платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта (довідки), посадовими особами органу державної податкової служби складається акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складання реєструється в журналі реєстрації актів податкового органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта (довідки) перевірки чи неможливості його вручення платнику податків або його законним представникам чи особі, яка здійснювала розрахункові операції з будь-яких причин, такий акт або довідка надсилається платнику податків. У зазначених в цьому абзаці випадках органом державної фіскальної служби складається відповідний акт або робиться позначка в акті або довідці про результати перевірки.

Відмова платника податків або його законних представників чи особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені органом державної фіскальної служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються органом державної фіскальної служби протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях.

У разі якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акта перевірки, орган державної фіскальної служби зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного органу державної фіскальної служби (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником органу державної фіскальної служби (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником податкового органу (його заступником) протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

У разі якщо грошове зобов'язання розраховується органом державної фіскальної служби за результатами перевірки, призначеної відповідно до кримінально-процесуального закону або закону про оперативно-розшукову діяльність, податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки не приймається до дня набрання законної сили відповідним рішенням суду. Матеріали перевірки разом з висновками органу державної податкової служби передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку. Статус таких матеріалів перевірки та висновків органу державної податкової служби

визначається кримінально-процесуальним законом або законом про оперативно-розшукову діяльність. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Види податкових перевірок.
2. Документальна податкова перевірка.
3. Камеральна та фактична податкові перевірки.
4. Підстави для проведення позапланових документальних перевірок.
5. Умови допуску посадових осіб податкових органів до перевірки.
6. Оформлення результатів документальних перевірок.

Список рекомендованої літератури:

1. Лист ДФС України „Про застосування строків давності при організації та проведенні документальних перевірок юридичних осіб” від 05.05.2017 № 11356/7/99-99-14-03-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
2. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Тема 13. Управлінські технології мобілізації до бюджету непрямих податків

Мета: засвоїти теоретичні основи та практичні аспекти адміністрування процесів нарахування і сплати до бюджету непрямих податків, особливості організації і проведення контрольних заходів у сфері справляння податку на додану вартість, акцизного податку та мита.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність непрямих податків та необхідність їх адміністрування.
2. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність.
3. Сучасна практика справляння акцизного податку.
4. Фінансовий механізм функціонування мита.

5. Податковий контроль нарахування та сплати податків на споживання.

6. Система електронного адміністрування непрямих податків.

1. Економічна сутність непрямих податків та необхідність їх адміністрування. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) в Україні є найефективнішим інструментом у механізмі формування доходів державного бюджету. Це підтверджується тим, що він є податком на споживання, і кінцевий споживач виступає його платником. ПДВ є найголовнішим податком тіньового сектора економіки у зв'язку з недосконалістю нормативно-правових актів. Зокрема, це проявляється в ухиленні від сплати ПДВ, незаконному відшкодуванні його масштабних сум з державного бюджету, значній кількості зловживань платників податків при користуванні пільгами і формуванні податкового кредиту, що є досить обтяжливими для бюджету. З урахуванням зазначеного адміністрування та реформування є головною метою діяльності органів державної влади й місцевого самоврядування, що здійснюють організацію, облік та контроль сплати цього податку.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів. Його дослідження, а також аналіз сучасного стану оподаткування доданої вартості в Україні, визначення шляхів планування та прогнозування його на сучасному етапі є актуальним і визначено в меті роботи. Існує багато визначень ПДВ, тому що майже кожний науковець трактує його по своєму. Серед усіх податків ПДВ є лідером за кількістю змін, що вносяться до законодавчих актів, які визначають порядок його застосування.

За рішенням уряду розроблено Методику прогнозування надходжень податку на додану вартість, згідно з якою розраховуються прогнозні надходження податку на додану вартість при формуванні проекту державного бюджету. У процесі надлишкової сплати ПДВ застосовується такий інструмент, як бюджетне відшкодування. Бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника. Платник ПДВ на власний розсуд обирає один із двох способів отримання відшкодування: або зарахування у зменшення податкових зобов'язань наступних періодів, або повернення. Зазначає своє рішення в декларації, а обравши повернення на рахунок, додає до декларації заяву про повернення суми бюджетного відшкодування.

Практика функціонування ПДВ свідчить, що його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва проявляється у двох напрямках. Згідно з першим – через формування цін на продукцію (товари), роботи і послуги, що обкла-

даються ПДВ, який включається в їхню ціну. Переваги другого напрямку впливу ПДВ, пов'язаного з іммобілізацією грошових коштів на сплату цього податку, і заслуговує на увагу з огляду на такі обставини:

- по-перше, платниками ПДВ є велика кількість суб'єктів підприємницької діяльності, у яких виникає іммобілізація грошових коштів на сплату ПДВ;
- по-друге, така іммобілізація негативно впливає на фінансові результати;
- по-третє, вивчення причин, термінів іммобілізації грошових коштів на сплату ПДВ надасть можливість вживати заходів, спрямованих на запобігання такій іммобілізації, скорочення її обсягів і термінів, що позитивно впливатиме на діяльність суб'єктів підприємництва.

Для поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на його сплату необхідно вдосконалювати податкове планування на макрорівні. Воно може здійснюватися шляхом складання бюджету з ПДВ, який має включати зазначені показники:

- 1) сплачений ПДВ у ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і послуг (прихований вхідний ПДВ);
- 2) абсолютна сума ПДВ (податкових зобов'язань) з урахуванням надходження коштів від покупців на банківський рахунок або відвантаження продукції, товарів, надання послуг;
- 3) сума сплати ПДВ з урахуванням терміну складання податкової декларації, виникнення податкових зобов'язань, податкового періоду, дати перерахування податку в бюджет;
- 4) обсяг формування і погашення податкового кредиту, виникнення від'ємного значення податкового кредиту та його врахування при сплаті ПДВ в бюджет;
- 5) джерела повернення вхідного ПДВ за рахунок надходження виручки від реалізації продукції, скорочення дебіторської заборгованості покупців за продукцію.

Податок на додану вартість є найбільш бюджетоутворюючим податком у нашій країні. Зокрема, кожного року його обсяги перевищували доходи податку на прибуток підприємств, це свідчить про те, що більша частина податкового тягара, падає на плечі звичайних громадян, а не підприємств.

Акцизи завжди виконували і продовжують виконувати дуже важливу роль в фінансово-економічній системі держави. Особливістю акцизного оподаткування є можливість наповнення державного бюджету країн з перехідною економікою, де спостерігається відсутність чітко сформованої податкової системи та чіткого розуміння податкової бази. Цей вид оподаткування є одним із найпоширеніших видів в усьому світі й відрізняється своєю трива-

лою передісторією.

Історично склалося, що акцизом обкладають товари, що не належать до товарів першої необхідності: спиртні напої, тютюнові вироби, автомобілі, ювелірні вироби, паливна продукція.

Відмінною рисою акцизів є виконання ними регулюючої функції, сутність якої полягає в здатності акцизів впливати на обсяги експорту та імпорту продукції. Так, за допомогою підвищення ставок акцизного податку, можливе здійснення підтримки вітчизняного товаровиробника, і, навпаки, для поповнення вітчизняного ринку відсутніми товарами використовується механізм зниження ставки податку. Сутність регулюючої функції полягає також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів, як приклад, здійснення непрямого впливу на товаровиробників, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів (такі як алкогольні та тютюнові вироби). Здійснюється це шляхом зниження купівельного попиту за допомогою введення занадто високих ставок акцизних податків на такі товари, що призводить до суттєвого росту цін.

За своєю суттю акцизи мають багато схожих рис з податком на додану вартість, оскільки вони збільшують ціну товару, входячи до неї у вигляді надбавки на стадії реалізації, є спрямованими на споживача, які їх і сплачують. Але є й певні відмінності:

- по-перше, податком на додану вартість оподатковуються крім практично всіх видів товарів, роботи і послуги як виробничого, так і невиробничого призначення. Водночас акцизним податком оподатковуються лише товари, що є високорентабельними, роботи і послуги, взагалі не підлягають оподаткуванню;

- по-друге, податок на додану вартість справляється за ставкою 20 %, тоді як ставки акцизного податку залежать від групи товарів;

- по-третє, податок на додану вартість сплачується на кожному етапі виробництва і продажу товару, а акцизний податок нараховується і сплачується один раз при первісній реалізації виробленої продукції або при введенні підакцизних товарів на територію України;

- по-четверте, споживачами підакцизних товарів є більш вузьке коло населення, тому що товари, які підлягають оподаткуванню цим податком, можуть бути віднесені до предметів розкоші або становлять сферу споживання забезпечених верств населення (саме за рахунок коштів від сплати акцизного податку формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки малозабезпечених верств населення). Натомість податок на додану вартість має універсальний характер і справляється майже з усіх споживачів.

Значна кількість неякісних підакцизних товарів на вітчизняному ринку та часті випадки контрабандного ввезення зазначених товарів в Україну

свідчать про недостатній рівень державного (в тому числі і податкового) регулювання вітчизняного ринку зазначеної продукції. З цієї причини механізми акцизного оподаткування потребують посиленої уваги з боку науковців, завданням яких, насамперед, є посилення регулюючих властивостей акцизного оподаткування та обмеження через податкові механізми незаконного виробництва та тіньового обігу алкогольних, тютюнових виробів та інших підакцизних товарів

Варто зазначити, що акцизний податок завжди був і залишається вагомим джерелом надходжень державного бюджету та є суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу в Україні підакцизних товарів. В той же час, з прийняттям Податкового кодексу України механізм справляння акцизного податку зазнав значних змін, основними з яких є розширення переліку підакцизних товарів та платників акцизного податку а також підвищення, порівняно з періодом до 2011 року, ставок цієї податкової форми.

Функціонування системи адміністрування акцизного податку має свої особливості, які визначаються елементами податку, кількістю платників, рівнем ухилення від їх сплати та вимагають розумного, виваженого підходу до управлінської діяльності працівників фіскальних органів у процесі реалізації їх повноважень. Зокрема, адміністрування акцизного податку потребує зваженого підходу, так як впливає не лише на фіскальну складову бюджету, а й забезпечує захист здоров'я і життя населення.

Якість адміністрування акцизного податку, виконання цим специфічним акцизом фіскальної і регулюючої функцій прямо залежить від ефективності здійснення окремих процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Так, з одного боку надмірне регулювання ринку підакцизних товарів створює умови до: збільшення затратності адміністрування як для держави, так і самих платників податків, зниження ділової активності, обмеження зростання суміжних галузей економіки, підвищення рівня латентності економіки.

Однак, з іншого боку, недосконалість застосовуваних процедур контролю призводить до зростання рівня тіньового виробництва, контрабанди, обігу фальсифікованих та контрафактних товарів, що крім економічних та фіскальних втрат, несе загрозу навколишньому середовищу та здоров'ю громадян. Так, до основних факторів, які впливають на якість функціонування системи адміністрування акцизного податку, доцільно віднести: 1) розмір ставок податку та їх диференціація; 2) наявність вилучень з бази оподаткування; 3) рівень платоспроможного попиту та його структура; 4) величина тіньового обігу підакцизних товарів; 5) рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань; 6) дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Одночасно, слід зауважити, що на сьогодні в Україні існує низка чинників, які негативно впливають на якість податкового адміністрування акцизного податку, зокрема: недосконалість та нестабільність податкового законодавства, коли платники податків не встигають адекватно реагувати на постійні зміни в порядку нарахування і сплати податків та надання податкової звітності, а окремі норми податкового законодавства допускають подвійне трактування; поганий фінансовий стан значної кількості платників податків, що робить об'єктивно неможливим для них сплачувати податки повною мірою та спонукає їх приховувати обсяги реалізованої продукції, що збільшує рівень тіньового сектора; негативне ставлення і недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення сплати податків та ухилення від оподаткування.

Митне регулювання – це важлива складова системи національного регулювання економічних процесів. Воно передбачає, насамперед, використання податкових регуляторів у сфері зовнішньоекономічних відносин.

Податкове регулювання зовнішньоекономічної діяльності має чимало різних аспектів і складових. Один із них – адміністрування митних платежів. Ця сфера в умовах посилення глобальної конкуренції потребує особливої уваги та пошуку шляхів удосконалення.

Україна не може в короткостроковому періоді радикально змінити фіскальні пріоритети в митній політиці. Потрібен час, ефективна стратегія, вмілі дії щодо її реалізації, визрівання необхідних передумов. Фактом є те, що митна адміністрація України на цей час у ролі однозначно пріоритетного завдання має реалізацію фіскальної функції.

Водночас можна спостерігати й певний рух щодо організаційних змін для кращого вирішення питань митного сервісу для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що, безумовно, має позитивно впливати на конкурентоспроможність країни. Нині визначено ключові напрями вдосконалення митного сервісу в Україні, адміністрування митних платежів. Серед них доцільно виділити, насамперед, такі:

- подальше скорочення часу митного оформлення товарів, має певні суттєві наслідки безпосередньо для митної адміністрації: по-перше, відбувається інтенсифікація митних процедур з відповідно новими вимогами до персоналу та митного менеджменту; по-друге, зростає значення контролю за правильністю сплати митних платежів після процедур митного оформлення;

- розширення свободи суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо вибору митного органу, який проводитиме митний сервіс. Передбачається, що це має позитивно вплинути на логістичні витрати суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що само по собі важливо для конкурентоспроможності національної економіки, а також має забезпечити більший рівень прозорості відносин;

– розширення використання електронного декларування суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності: це стосується як питання митних режимів так і питання кількості суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які використовують електронне декларування.

В цілому, адміністрування митних платежів, його вдосконалення, знаходження правильного балансу інтересів держави та суб'єктів підприємницької діяльності – це ті позиції, які мають розглядатися як важливий ресурс підвищення конкурентоспроможності національної економіки, прискорення інтеграції економіки України в європейський простір.

Загалом, адміністрування непрямих податків вимагає комплексної стратегії для реєстрації платників податків, подання декларацій та оплати, збору прострочених податків, аудиту, апеляцій і послуг платникам податків. Податкове адміністрування повинно бути ефективним, щоб забезпечити високий ступінь дотримання законодавчих норм платниками податків, та результативним, щоб адміністративні витрати були незначними порівняно з доходами, що отримуються від сплати непрямих податків.

2. Особливості оподаткування податком на додану вартість та його економічна доцільність. В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом України „Про податок на добавлену вартість” від 20.12.1991 р. Закон діяв лише до червня 1993 року – і був замінений декретом КМУ „Про податок на добавлену вартість” від 26.12.1992 р. Згодом, 03.04.1997 р. було прийнято Закон України „Про податок на додану вартість”, він набув чинності 01.07.1997 р. У наш час цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України, введеного в дію з початку 2011 р.

Аналіз вітчизняної податкової системи доцільно здійснювати у контексті порівняння її з розвиненими та більш усталеними податковими системами зарубіжних країн.

У Франції ПДВ відноситься до непрямих податків і становить в цій групі 50 %. Об'єктом оподаткування є ціна виробу. По ПДВ у Франції діє дві ставки: основна – 18,6 % та підвищена – 22 %. Остання встановлюється, здебільшого, на алкоголь, автомобілі, тютюнові вироби, предмети розкоші. І навпаки, більшість продовольчих товарів, продукція сільськогосподарського виробництва, книжки, медикаменти, деякі послуги (туристичні, готельні) оподатковуються за зниженою ставкою.

У Німеччині найбільш розповсюдженою назвою ПДВ є податок з обороту або податок з продажу. Питома вага його в дохідній частині бюджету становить 28 %. Суб'єктами оподаткування виступають як юридичні, так і фізичні особи, які займаються будь-якою діяльністю з метою одержання прибутку. Об'єкт оподаткування – оборот з реалізації товарів, надання пос-

луг, виконання робіт. Для більшості товарів застосовується ставка 15 %. На продовольчі товари та книжково-журнальну продукцію – 14 %.

Основною причиною введення ПДВ в Іспанії був вступ до Європейського союзу у 1986 році. Платниками податку є всі підприємницькі структури, а також професійна діяльність фізичних осіб. Ним оподатковується тільки внутрішній оборот, на експортні операції він не розповсюджується.

На відміну від інших держав Європейського союзу, у Австрії ПДВ має певні особливості. Ним оподатковується реалізація товарів та послуг, власне споживання, безкоштовна передача виробів, а також імпорт. В Австрії існує 3 ставки ПДВ. Основна (стандартна) для більшості підприємств становить 20 %. При здачі майна або нерухомості в оренду застосовується ставка 10 %. При продажу транспортних засобів – підвищена ставка. Фінансові операції, експортні угоди, угоди з продажу землі тощо взагалі звільняються від ПДВ.

Ставка ПДВ у Данії становить 25 %. Декларація про сплату ПДВ подається щоквартально в податковий орган з відповідними документами не пізніше як за 10 днів до закінчення звітного періоду.

У Швеції платники ПДВ, які мають обороти більші за визначену суму, повинні бути зареєстровані у місцевих податкових органах як платники ПДВ (якщо оборот менший за визначену суму, то реєстрація необов'язкова). Звичайна ставка оподаткування становить 25 %. На деякі товари та послуги (наприклад, туризм) діє знижена ставка – 12 %, на періодичні видання – 6 %.

Основна ставка ПДВ у Фінляндії становить 22 %. На деякі товари існують знижені ставки податку (на товари, які мають соціальне значення).

Ставка ПДВ у Норвегії становить 23 % з обороту товарів та послуг, який підлягає оподаткуванню, причому до нього також включається експорт товарів. Від сплати ПДВ звільняється діяльність у галузі фінансів, освіти, страхові, медичні, деякі професійні послуги, а також певні операції з експорту товарів. Деякі види діяльності замість ПДВ оподатковуються іншим податком.

Законодавством про податок на додану вартість Російської Федерації визначається місце реалізації товару, робіт та послуг, встановлюється податковий термін в один місяць без попередньої авансової сплати податку та розмір податку. Якщо підприємство протягом кварталу має виручку менш ніж 1 млн руб., то воно сплачує ПДВ раз на квартал. Якщо платник податку має протягом трьох податкових періодів базу оподаткування меншу ніж 1 млн руб., то він звільняється від сплати податку на 12 наступних податкових періодів.

Прикладом невикористання у власній податковій системі податку на додану вартість є Сполучені Штати Америки. Там, натомість, використовується, так званий податок з продажу або податок зі споживання, який сплачується не у федеральний бюджет, а у бюджети штатів.

Загалом зауважимо, що кожна країна в силу тих чи інших обставин (географічне розташування, рівень розвитку, традиції, менталітет) обирає власний шлях розбудови податкової системи, що максимально відповідає її особливостям.

Податок на додану вартість має високу ефективність з фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги, сприяє вагомому зростанню доходів держави від цього податку. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягара між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Універсальні, тобто єдині, ставки полегшують як обчислення податку, безпосередньо, для платників, так і контроль державних фіскальних органів за дотриманням платіжної дисципліни.

Також до переваг податку на додану вартість можна віднести і його роль як „вбудованого стабілізатора” економічного циклу. Багатовіковий досвід ефективного функціонування податкових систем розвинутих країн привів до розуміння, що сучасна бюджетна система має властивість пом'якшувати циклічні коливання економіки, навіть якщо не проводяться ніякі дискреційні заходи. Це, так звана, автоматична, або вбудована стабільність бюджетної системи. Разом з тим податок має і багато недоліків (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Переваги та недоліки оподаткування податком на додану вартість

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
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, робіт 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

Зміни в системі оподаткування України, які відбуваються щодо ПДВ, не завжди економічно обґрунтовані. Як правило, вони запроваджуються без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники, а головне – такі зміни відбуваються не комплексно, безсистемно, не враховуючи інших фінансових нововведень.

З економічної точки зору ПДВ є достатньо складним податком через те, що:

1. Чинним податковим законодавством України передбачено достатньо великий перелік об'єктів оподаткування. Тобто ПДВ охоплює широку базу оподаткування, поширюється на предмети широкого вжитку, що є джерелом наповнення бюджету.

2. Базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг. А це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції.

Отже, оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання. Соціальна несправедливість справляння ПДВ полягає в тому, що основний тягар оплати цього податку несе кінцевий споживач, тобто основна маса населення, яка споживає товари першої необхідності. Чим нижчі доходи споживачів, тим більші витрати на сплату ПДВ. Тобто даний податок можна назвати регресивним щодо доходів громадян. А в Україні більшість населення отримують саме низькі доходи, порівняно з іншими країнами.

Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва.

Починаючи з 2011 року механізм справляння податку на додану вартість регламентується нормами Податкового кодексу та Законів України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” від 28.12.2014 р. № 71-VIII, „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” від 24.12.2015 р. № 909-VIII та „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” від 21.12.2016 р. № 1797-VIII, у відповідності до яких платниками цього податку є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

6) особа, що 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;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності;

8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Вимога для реєстрації платника ПДВ наступна: 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 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи.

Якщо особа, яка не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою.

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву.

У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, необхідного для обов'язкової реєстрації.

У разі добровільної реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних.

Врахування положень чинного законодавства передбачає визначення об'єкта оподаткування шляхом оцінки господарських операцій, здійснюваних платником ПДВ (рис. 13.1).

Визначення об'єкту оподаткування є передумовою встановлення бази

для обчислення ПДВ.

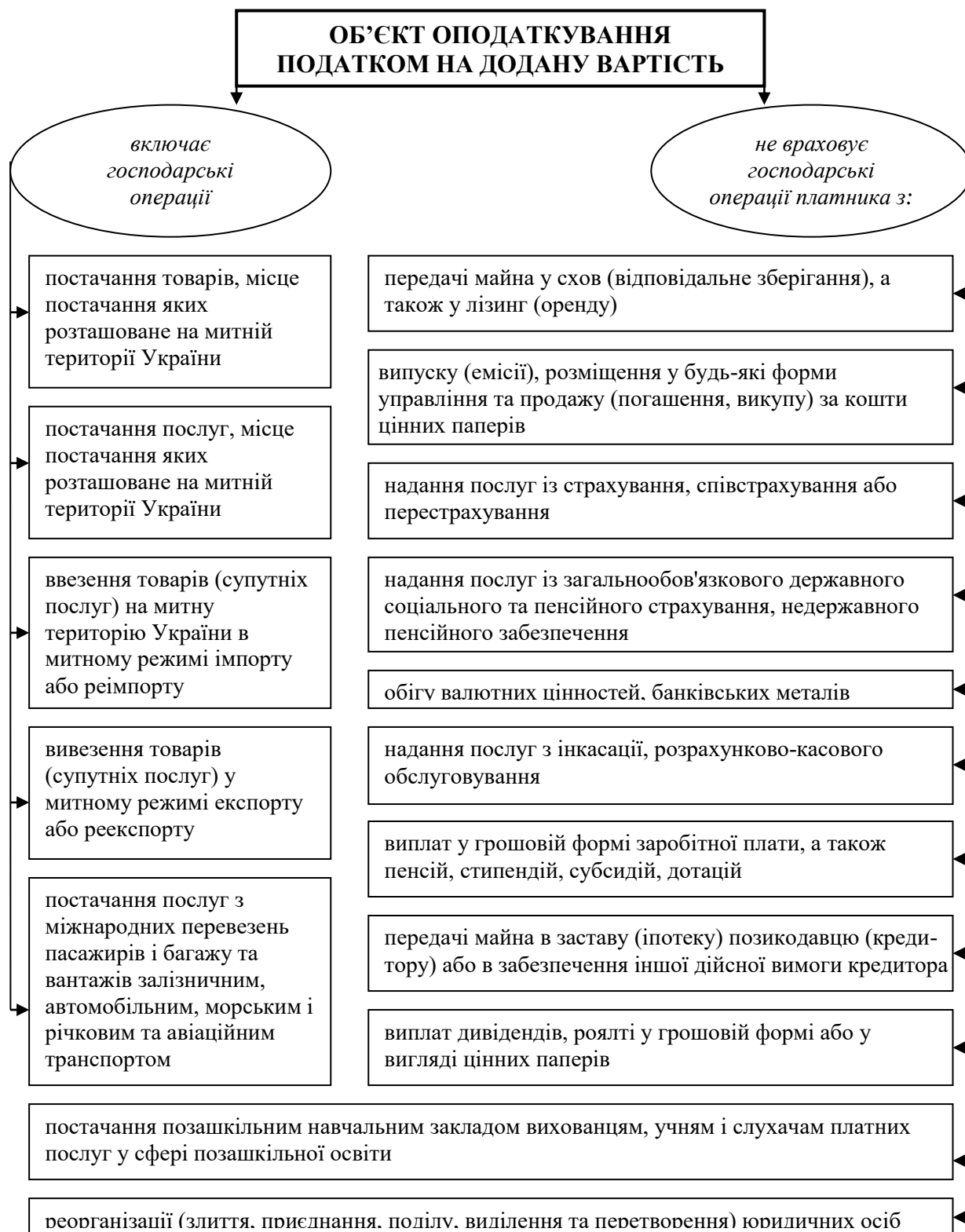


Рис. 13.1. Законодавчий механізм формування об'єкта оподаткування податком на додану вартість

Базою оподаткування вироблених на митній території України чи ввезених на митну територію України товарів є договірна (контрактна) вартість,

але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів (робіт, послуг).

Невід'ємним елементом механізму справляння податку на додану вартість є його ставки, які встановлюються у відсотках від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 20 відсотків;

б) 0 відсотків по операціях з:

1) вивезення товарів за межі митної території України: у митному режимі експорту; у митному режимі реекспорту; у митному режимі безмитної торгівлі; у митному режимі вільної митної зони;

2) постачання товарів: для заправки або забезпечення морських суден, для заправки або забезпечення повітряних суден, для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України;

3) постачання послуг з міжнародного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

4) постачання товарів (послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, постачання товарів (послуг) магазинами безмитної торгівлі – виключно фізичними особами;

в) 7 відсотків по операціях з:

1) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

2) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Справляння податку на додану вартість передбачає використання цілої системи пільг, що полягають в наявності переліку господарських операцій платників податку, що звільнені від оподаткування. Їх узагальнений перелік наведено на рис. 13.2.

Звітним (податковим) періодом при нарахуванні податку на додану вартість – є, зазвичай, один календарний місяць. Квартальний податковий період зможуть застосовувати ті платники податку, яким встановлено нульову ставку податку на прибуток.

Резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільсько-го і лісового господарства та рибальства в період 1999 – 2016 рр. міг обрати спеціальний режим оподаткування.

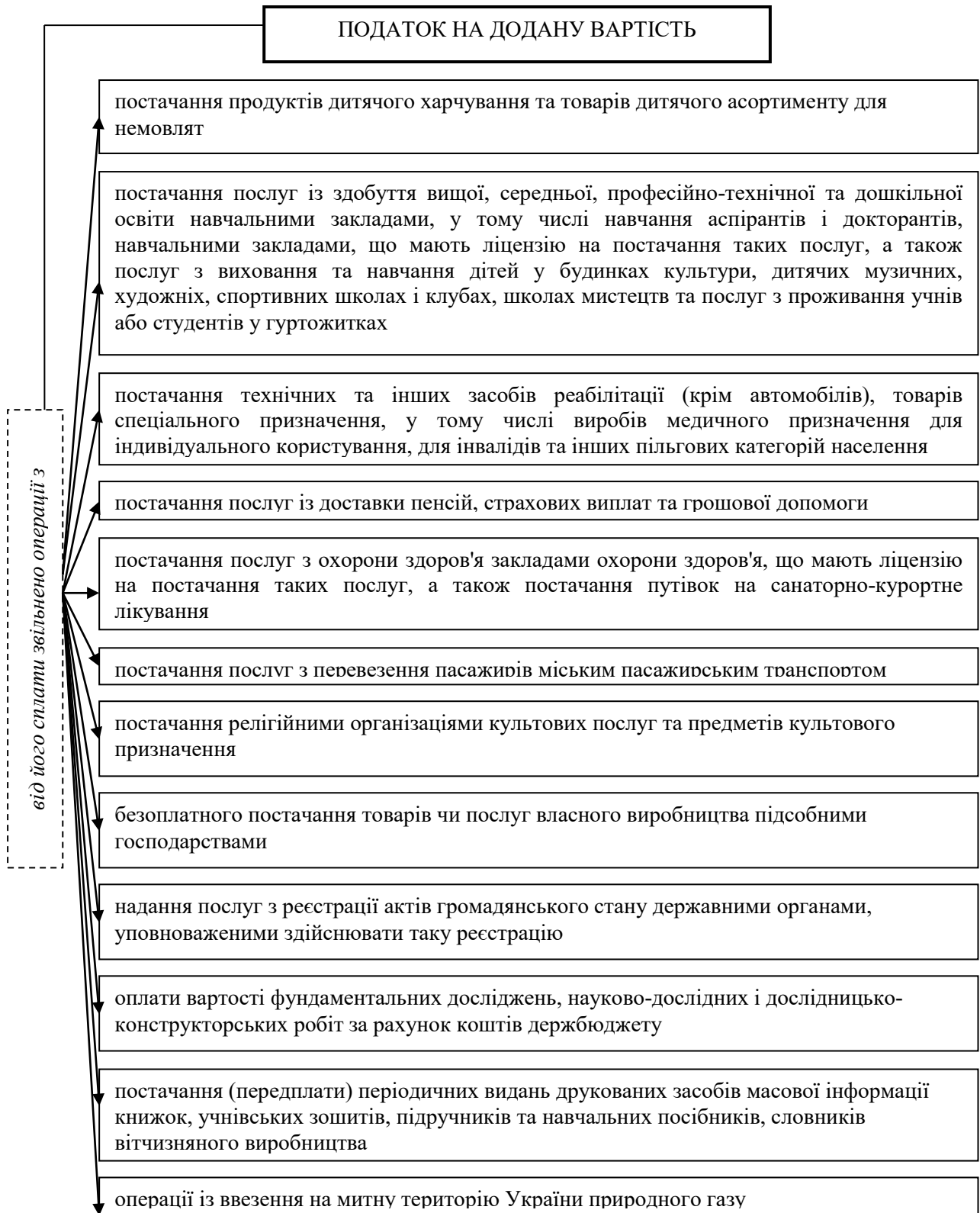


Рис. 13.2. Перелік основних операція, що звільнені від оподаткування ПДВ

Законом України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до

Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” і, як наслідок, змінами до чинного Податкового кодексу дію спеціального режиму оподаткування ПДВ, починаючи з 1 січня 2017 року, відмінено, і запроваджено загальний порядок справляння податку на додану вартість для сільськогосподарських товаровиробників.

При цьому запроваджено механізм Державної підтримки виробників окремих видів сільськогосподарської продукції, що реалізується у вигляді бюджетних дотацій для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарський товаровиробник, основною діяльністю якого є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ним на власних або орендованих основних засобах, причому питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів, поставлених ним протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, має право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції після його внесення контролюючим органом до Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Заява про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації подається безпосередньо керівником або представником сільськогосподарського товаровиробника з обов’язковим документальним підтвердженням особи та її повноважень.

У заяві зазначаються підстави для внесення сільськогосподарського товаровиробника до Реєстру отримувачів бюджетної дотації та перелік видів діяльності такого сільськогосподарського товаровиробника, здійснення яких дає право на отримання бюджетної дотації.

Право на отримання бюджетної дотації мають сільськогосподарські товаровиробники, які здійснюють такі види діяльності: вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів у частині: вирощування листових і стеблових овочів; вирощування коренеплідних, цибулинних і бульбоплідних овочів; вирощування грибів і трюфелів; вирощування цукрового буряку; вирощування інших овочів; вирощування коренеплідних і бульбоплідних культур, таких як: картопля; солодка картопля; маніок; ямс; інші коренеплідні та бульбоплідні культури; вирощування винограду; вирощування зерняткових і кісточкових фруктів; вирощування ягід, горіхів та інших фруктів; розведення великої рогатої худоби молочних порід; розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів; розведення коней та інших тварин родини конячих; розведення овець і кіз; розведення свиней; розведення свійської птиці; розведення інших тварин; одержання шкур хутрових сільськогосподарських тварин, шкіри плазунів і птахів у результаті діяльності з їх розведення на фермах; діяльності ферм із розведення хробаків, равликів,

молосків; розведення шовкопряда, одержування коконів шовкопряда; бджільництва, одержування меду та бджолиного воску; вирощування тютюну; виробництво м'яса; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса в тушах; виробництва свіжого, охолодженого або замороженого м'яса у відрубках; одержування щипаної вовни; одержування щетини свиней; виробництво м'яса свійської птиці; перероблення молока, виробництво масла та сиру; виробництво інших харчових продуктів тощо.

До Реєстру отримувачів бюджетної дотації вносяться такі дані:

- 1) назва сільськогосподарського товаровиробника – отримувача бюджетної дотації, його податковий номер та індивідуальний податковий номер;
- 2) дата подання заяви про внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації, дати включення/виключення до/з Реєстру, дати набуття/припинення статусу отримувача бюджетної дотації;
- 3) перелік видів діяльності сільськогосподарського товаровиробника, здійснення яких дає право на отримання бюджетної дотації, та дата внесення запису про такі види діяльності;
- 4) реквізити поточного банківського рахунку отримувача бюджетної дотації для перерахування бюджетної дотації;
- 5) дата та сума перерахування бюджетної дотації на поточний рахунок платника у банку за кожний звітний період, у якому відбулася виплата бюджетної дотації.

Порядок ведення та форма Реєстру отримувачів бюджетної дотації, а також порядок надання відповідної інформації центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, затверджуються Кабінетом Міністрів України.

За бюджетною програмою центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну аграрну політику, на підставі даних Реєстру отримувачів бюджетної дотації та інформації центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, в автоматичному режимі здійснюють розподіл такої дотації між отримувачами.

3. Сучасна практика справляння акцизного податку. Правовий механізм акцизного збору був закріплений Декретом Кабінету міністрів України „Про акцизний збір”, та регулювався рядом інших нормативно правових актів: Інструкцією ДПА України „Про порядок обчислення і сплати акцизного збору”, Постановою Верховної Ради України „Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору”, Законом України „Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”. Од-

нак, починаючи з набуття чинності Податковим кодексом України, внесено певні корективи до процесу справляння акцизного збору. Одним з найбільш кардинальних змін стало зміна самої назви „акцизний збір” на „акцизний податок”.

На сьогодні, акцизний податок – це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні (рис. 13.3), який включається до ціни цих товарів (продукції).

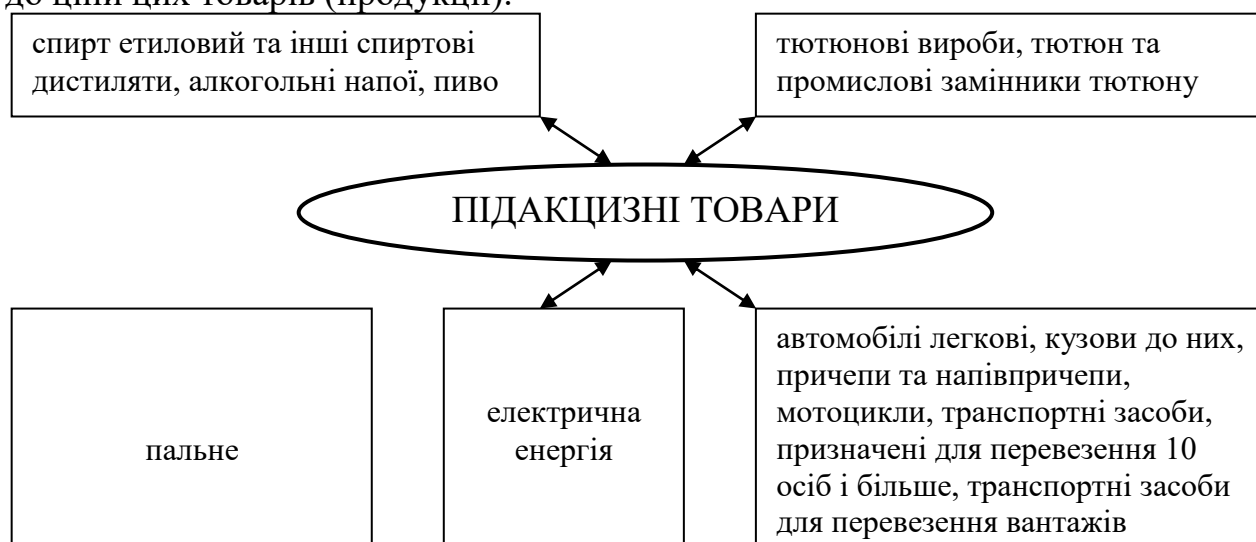


Рис. 13.3. Склад підакцизних товарів згідно Податкового кодексу

Відповідний розділ Податкового кодексу трактує визначення кола платників акцизного податку, до якого слід відносити суб'єктів підприємницької діяльності, що виготовляють і реалізують підакцизні товари (рис. 13.4).

Одночасно із визначенням кола платників, механізм справляння акцизного податку передбачає формування об'єкта оподаткування, до складу якого включаються 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 підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування тощо.

Виходячи із чинного законодавства зауважимо, що акцизний податок може обчислюватися за декількома варіантами:

- 1) за ставками у процентах до обороту з продажу:

– товарів, що вироблені на митній території України, виходячи з їх вартості, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами на товари, які він виробляє, без податку на додану вартість та акцизного податку,

– товарів, що імпортуються на митну територію України, виходячи з їх вартості, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари, які він імпортує, без податку на додану вартість та акцизного податку (але не менше митної вартості таких товарів з урахуванням сум ввізного мита без податку на додану вартість та акцизного податку);

2) у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції);

3) одночасно у процентах до обороту з продажу та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

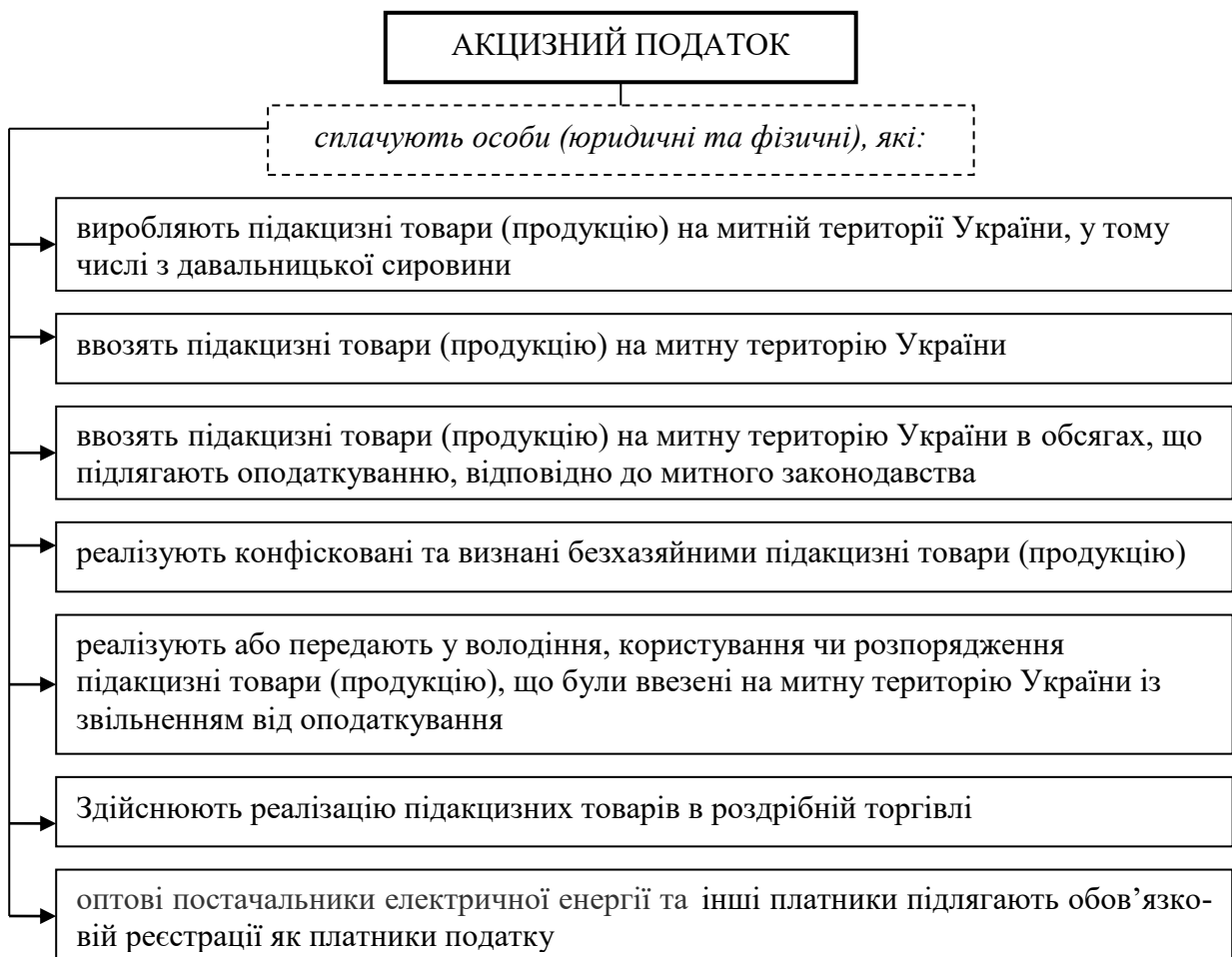


Рис. 13.4. Перелік платників акцизного податку

На сьогоднішній день в Україні застосовуються, переважно, ставки акцизного податку у твердих сумах з одиниці, які ще називають фіксованими або специфічними. Перелік таких ставок визначено в ПКУ однак, за діючими законодавчими нормами він може бути переглянутий щороку при прийнятті бюджету країни на наступний рік (**додаток А**).

4. Фінансовий механізм функціонування мита. Мито – це непрямий податок на споживання, який стягується з товарів, що переміщуються через митний кордон України. Політика в сфері митного оподаткування спрямована, насамперед, на формування раціональної структури експорту та імпорту при відсутності прямого втручання держави. Митне оподаткування є одним з основних напрямів зовнішньоекономічної політики держави.

Митний контроль передбачає проведення митними органами мінімуму митних процедур, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань митної справи. Обсяг таких процедур та порядок їх застосування визначаються, відповідно до Митного кодексу, інших нормативно-правових актів, а також міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку.

Справляння мита поряд із Митним кодексом, регулюється рядом законодавчих актів, зокрема Законами України: „Про митний тариф України” та „Про єдиний митний тариф 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. Складається митний тариф з 21 розділу, кожен з яких включає певну кількість груп.

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. Він базується на міжнародно визнаних нормах і розвивається у напрямі максимальної відповідності загальноприйнятим у міжнародній практиці принципам і правилам митної справи. 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. Згідно з діючим законодавством в Україні застосовуються такі види мита (табл. 13.2).

Особливі види мита справляються на підставі рішень про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, вжитих відповідно до зазначених вище законів України. У випадку, якщо імпорт товару є об'

єктом антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, преференції не встановлюються або зупиняються чи припиняються органом, який їх встановив.

Таблиця 13.2

Види мита та характерні особливості їх застосування

<i>Види мита</i>	<i>Його характеристика</i>
Основні види	
Ввізне	встановлюється на імпортовані товари
Вивізне	встановлюється на експортовані товари
Особливі види	
Статистичне	встановлюється з метою обліку експорту й імпорту товарів в умовах вільної зовнішньої торгівлі
Фіскальне	встановлюється на товари зі стійким попитом
Спеціальне (підвищене)	застосовується як захисний захід, якщо товари ввозяться в Україну в таких кількостях і на таких умовах, що зачіпають інтереси українських товаровиробників, як попереджувальний захід до учасників зовнішньоекономічної діяльності, що порушують загальнодержавні інтереси у тій галузі, у якій виробляються товари, а також як захід попередження несумлінної конкуренції та як діяння проти недружніх намірів інших держав
Антидемпінгове (підвищене)	застосовується при ввозі в Україну товарів за ціною істотно нижче конкурентної ціни в країні експорту, якщо при цьому порушуються інтереси українських товаровиробників, та при вивозі товарів, які істотно нижче цін інших експортерів
Преференційне (підвищене)	встановлюється на двосторонній основі з метою розвитку міжнародної торгівлі
Зрівняльне	встановлюється за згодою торгуючих сторін, воно має зрівнювати ціни на іноземні і вітчизняні товари з метою виключення цінової конкуренції між ними
Компенсаційне мито (підвищене)	застосовується при ввозі або вивозі товарів, при виробництві яких прямо або побічно використовувались субсидії

Мито нараховується митними органами 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.

Базою для обчислення мита є митна вартість, що являє собою ціну, яку фактично сплачено, або підлягає до сплати 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).

За явної невідповідності заявленої митної вартості товарів та інших предметів або у разі неможливості перевірки її обчислення, митні служби України визначають митну вартість послідовно – на основі ціни на ідентичні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах-експортерах, зазначених товарів та інших предметів.

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.

Нарахування мита може відбуватися двома методами:

- у відсотках до митної вартості;
- у встановленому грошовому виразі на одиницю товару, що перетинає митний кордон і є об'єктом обкладання митом.

При справлянні ввізного мита, зважаючи на розмір, ставки бувають наступних видів:

- преференційні – застосовуються до товарів (предметів), які походять із країн, що входять у митні союзи з Україною, або створюють разом з нею спеціальні митні зони, до товарів із країн, що розвиваються, крім деяких груп товарів (наприклад, продукція тваринництва, харчової промисловості);
- пільгові – застосовуються до товарів або інших предметів із країн або економічних союзів, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Великобританії, Італії, Франції, США та ін.), та із країн, що розвиваються (крім тих товарних груп, по яких застосовуються преференційні ставки);
- повні (загальні) – до всіх інших товарів (предметів).

Мито сплачується митним органам України, а стосовно товарів та інших предметів, що пересилаються в міжнародних поштових – відправленнях підприємствам зв'язку.

Документом, який є підставою для внесення мита платником є вантажна митна декларація, або її копія. Без сплати усіх належних сум мита та митного збору пропуск товарів та майна через митний кордон митними службами не здійснюється. Митний збір – це плата за митне оформлення, яка залишається в розпорядженні митниці. Митний збір використовується для розвитку системи митних органів, щорічно державний митний комітет України публікує звіт про цільове використання цих коштів.

При справлянні мита досить розгалуженим є пільговий режим, що полягає у звільненні від сплати мита:

- транспортні засоби, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення вантажів, багажу та пасажирів, а також предмети матеріально-технічного постачання і спорядження, паливо, продовольство та інше майно, не-

обхідні для їх нормальної експлуатації на час перебування в дорозі, у пунктах проміжної зупинки або придбані за кордоном у зв'язку з ліквідацією аварії (поломки) даних транспортних засобів;

- предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України;

- валюта України, іноземна валюта та цінні папери;

- товари та інші предмети, що підлягають поверненню у власність держави у випадках, передбачених законами України;

- товари та інші предмети, що стали в результаті пошкодження до пропуску їх через митний кордон України непридатними для використання як вироби або матеріали;

- документи, що надсилаються у рамках міжнародного документообігу до бібліотек, що є в державній і комунальній власності, бібліотек Національної академії наук України та інших самоврядних організацій;

- товари, що ввозяться на митну територію України відповідно до Закону України „Про спеціальний режим інвестиційної та інноваційної діяльності технологічних парків” тощо.

Розмір пільг, зазначених вище, і порядок їх надання встановлюються Верховною Радою України згідно із законами України про спеціальні митні зони шляхом прийняття окремого закону для кожної з таких зон.

Загалом слід зазначити, що на відміну від інших податків, політика у сфері митного обкладення спрямована, здебільшого, на формування раціональної структури імпорту та експорту в умовах відсутності прямого втручання держави в регулювання цих процесів.

5. Податковий контроль нарахування та сплати податків на споживання. Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду. Ураховуючи це, слід визначити, коли виникають податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ.

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 продажу, а в разі продажу 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;

- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

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

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) необоротних активів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку;

- 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.

Ключовим моментом при здійсненні податкового контролю в сфері непрямого оподаткування також є те, що не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами).

Одним з головних документів, який документально підтверджує право платника ПДВ на податковий кредит, є податкова накладна. Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються контролюючим органом.

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений ПКУ термін.

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Не дає права на віднесення сум податку до податкового кредиту податкова накладна, складена платником, звільненим від сплати податку за рішенням суду, після набрання чинності таким рішенням суду.

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

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

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

З метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими покупцем.

Датою та часом надання податкової накладної та/або розрахунку коригування в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних має бути здійснена протягом 15 календарних днів, наступних за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідних податкових накладних та/або розрахунках коригування.

Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної також є:

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

б) касові чеки, 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).

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

При здійсненні податкового контролю справляння ПДВ слід звернути увагу на те, що до податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок з додатками;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які подаються нерезидентами.

Звітний (податковий) період може дорівнювати одному календарному місяцю або календарному кварталу з урахуванням таких особливостей:

1) 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;

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

У разі подання декларації за останній звітний (податковий) період особою, реєстрація платником податку на додану вартість якої анулюється, проставляється відмітка у полі „Відмітка про подання за останній звітний (податковий) період у разі анулювання реєстрації платником податку”.

Платники податку, які сплачують єдиний податок, можуть обрати квартальний податковий період.

У разі обрання квартального звітного (податкового) періоду платник податку, який сплачує єдиний податок, разом з декларацією за останній звітний (податковий) період календарного року подає до контролюючого органу заяву про вибір квартального звітного (податкового) періоду.

Платник податку зобов'язаний самотійно перейти на місячний звітний (податковий) період у разі, якщо протягом будь-якого періоду з початку

застосування квартального податкового періоду платник, який застосовував спрощену систему оподаткування, переходить на сплату інших податків і зборів.

Для подання декларації встановлюються такі строки:

1) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному місяцю, декларація подається до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

2) якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу, декларація подається до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

До декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі розірвання контролюючим органом в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів платник податку, договір з яким розірвано, має право до складання нового договору подавати податкову звітність до контролюючого органу, в якому він перебуває на обліку як платник податку, в один із таких способів:

1) особисто платником податку або уповноваженою на це особою;

2) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення.

Платник податку зобов'язаний здійснити відправлення податкової звітності на адресу відповідного контролюючого органу:

– при поданні податкової звітності в електронній формі – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає граничний строк подання податкової декларації;

– у разі надсилання декларації поштою платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

Усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

У колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування податку на додану вартість, сума податку вказується у колонці Б.

У рядках податкової звітності, що не заповнюються, нулі, прочерки та

інші знаки чи символи не проставляються.

Податкова звітність з ПДВ повинна бути підписана:

1) керівником платника податку або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу;

2) фізичною особою – платником податку або його законним представником;

3) особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно з договором про спільну діяльність або з договором про управління майном;

4) особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації інвестора (оператора), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції.

Додатками до декларації є:

1) розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1);

2) довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2);

3) розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3);

4) заява про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету (Д4);

5) розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5);

6) довідка (Д6) подається платниками, які заповнюють рядок 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів;

7) розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7);

8) заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8);

9) розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг (ДС9);

10) розрахунок податкових зобов'язань за операціями що дотуються, та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС10).

У разі виправлення помилок у рядках поданої раніше декларації, до яких повинні додаватися додатки, до уточнюючого розрахунку повинні бути додані відповідні додатки, що містять інформацію щодо уточнених показників.

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.

Акцизний податок із товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату подання митному органу митної декларації до митного оформлення.

Базовий податковий період для сплати акцизного податку відповідає календарному місяцю.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду органу державної податкової служби за місцем реєстрації Декларацію акцизного податку.

Суми акцизного податку сплачуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі.

Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

З нині існуючого переліку підакцизних товарів, окремої деталізації вимагає механізм обчислення акцизного податку з тютюнових та алкогольних виробів. Так, обчислення сум акцизного податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалерними (відсотковими) та специфічними (твердими) ставками. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалерною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів, здійснюють органи державної податкової служби.

В свою чергу, суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції.

Скоригована сума податку в податковому векселі сплачується частково у разі придбання марок акцизного податку в період дії такого векселя.

Окремо слід зазначити, що при виробництві на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезенні 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. Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються відповідно до положення, затвердженого 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.

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів провадиться на підставі:

- довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);
- заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;
- звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом податкової служби формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;
- платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Марки акцизного податку, не використані для маркування товарів через їх пошкодження, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку.

6. Система електронного адміністрування непрямих податків. У відповідності до постанови Кабінету Міністрів України від 30.12.2015 р. № 1177 „Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість” система електронного адміністрування податку запроваджується поетапно.

Рахунок у системі електронного адміністрування податку – рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який таким платником перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов’язань з податку.

Періодичність, структура та формат обміну інформацією і реєстрами платників податку, необхідними для функціонування системи електронного адміністрування податку, визначаються ДФС та Казначейством.

Електронні рахунки відкриваються Казначейством автоматично на безоплатній основі виключно на підставі реєстру платників ПДВ, який ДФС надсилає Казначейству не раніше ніж за один робочий день до дати реєстрації особи платником податку.

У таких реєстрах зазначаються найменування або прізвище, ім’я та по батькові платника податку, податковий номер або номер та серія паспорта (для фізичних осіб – підприємців, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта), індивідуальний податковий номер платника податку та дата реєстрації його платником податку.

Датою початку здійснення платником ПДВ операцій з використанням електронного рахунка є дата реєстрації його платником податку. Казначейство надсилає ДФС повідомлення про відкриття електронного рахунка у день відкриття рахунка. Після надходження такого повідомлення ДФС інформує платника податку про реквізити його електронних рахунків.

У разі анулювання реєстрації платника податку залишок коштів на його електронному рахунку перераховується до бюджету, а такий рахунок закривається. Повідомлення про закриття електронних рахунків Казначейство надсилає ДФС у день закриття такого рахунка.

Платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі на суму податку ($\Sigma_{\text{Накл}}$), обчислену за такою формулою:

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

Де $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$ – загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі, яка визначається на підставі даних таких податкових накладних, складених за операціями, що підлягали наданню покупцям – платникам податку;

$\Sigma_{\text{Митн}}$ – загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України, що визначається на підставі даних митних декларацій;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$ – загальна сума поповнення з поточного рахунка платника його електронного рахунка, в тому числі додаткових електронних рахунків.

Під час обчислення показника $\Sigma_{\text{ПопРах}}$ не застосовуються суми, зараховані на електронні рахунки платників з додаткових електронних рахунків.

На електронні рахунки не можуть перераховуватися кошти із спеціальних рахунків. ДФС автоматично обчислює суму податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі.

Платник ПДВ має право отримувати у ДФС інформацію про стан свого електронного рахунка (в тому числі додаткових електронних рахунків), а також суму податку, на яку він має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Реєстрі.

Казначейство подає ДФС в розрізі платників податку інформацію про суми поповнення електронних рахунків (в тому числі додаткових електронних рахунків) та залишків на таких рахунках.

За підсумками звітного (податкового) періоду відповідно до задекларованих у податковій декларації з ПДВ результатів діяльності платником податку проводиться розрахунок з бюджетом.

На підставі таких реєстрів Казначейство не пізніше останнього дня строку, встановленого ПКУ для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує суми податку до бюджету та/або на поточний рахунок платника – сільськогосподарського підприємства з електронних рахунків платників податку.

Якщо на дату подання податкової декларації з податку сума коштів на електронному рахунку платника ПДВ перевищує суму, що підлягає перерахуванню до бюджету відповідно до поданої звітності, платник податку має право подати контролюючому органу у складі податкової декларації заяву, відповідно до якої такі кошти підлягають перерахуванню на поточний рахунок платника податку, реквізити якого зазначаються в заяві, у сумі залишку коштів, що перевищує суму податкового боргу з податку та суму узгоджених податкових зобов'язань з податку, або до бюджету в рахунок сплати податкових зобов'язань з податку.

При цьому перерахування коштів на поточний рахунок платника може здійснюватися за відсутності перевищення суми ПДВ, зазначеної у виданих податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих в Реєстрі, над сумою податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів/послуг, задекларованих в податковій звітності з податку у цьому звітному періоді.

Для відповідного перерахування коштів ДФС надсилає Казначейству реєстр, в якому зазначаються найменування платника податку, податковий номер та індивідуальний податковий номер, сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету або на поточний рахунок платника податку, та реквізити такого рахунка (у разі подання платником податку заяви про повернення коштів на його поточний рахунок).

У разі недостатності коштів на електронному рахунку платника податку для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань:

1) платник податку у строки, встановлені ПКУ для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує на електронний рахунок необхідні кошти з власного поточного рахунку;

2) Казначейство перераховує кошти в межах їх залишку на такому рахунку. При цьому залишок узгоджених податкових зобов'язань платника податку, не сплачений до бюджету та/або на поточний рахунок обліковується Казначейством до виконання в повному обсязі шляхом перерахування до бюджету та/або на поточний рахунок коштів, що перераховуються на електронний рахунок.

Платник акцизного податку при реалізації пального зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи.

Платник акцизного податку зобов'язаний скласти акцизну накладну на обсяги пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, поведінки, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального.

В акцизній накладній зазначаються в окремих полях такі обов'язкові реквізити:

а) порядковий номер акцизної накладної;

б) дата складання акцизної накладної;

в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реалізує пальне;

г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) особи, що реалізує пальне та отримувача пального;

г) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податків, – отримувача пального;

- д) код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;
- е) опис пального;
- є) обсяг пального в літрах, приведених до $t\ 15\ ^\circ\text{C}$.

Форма та порядок заповнення акцизної накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Акцизна накладна складається платником податку у день реалізації пального при кожній повній або частковій операції з реалізації пального.

У разі здійснення операцій з реалізації пального, які передбачають відпуск пального через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях, акцизна накладна складається у день проведення відпуску пального через паливороздавальні колонки на таких станціях незалежно від того коли відбувся перехід права власності на таке пальне.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічна сутність та необхідність податку на додану вартість в системі оподаткування.
2. Сутність та роль акцизного оподаткування в податковій системі.
3. Місце і роль мита у системі непрямого оподаткування.
4. Розвиток та сучасний стан адміністрування податку на додану вартість.
5. Особливості формування об'єкта оподаткування податком на додану вартість.
6. Пільговий режим справляння ПДВ та особливості його адміністрування.
7. Порядок визначення платників, формування об'єктів нарахування та адміністрування процесу обчислення акцизного податку за різними типами ставок.
8. Порядок адміністрування акцизного податку по алкогольних і тютюнових виробам та маркуванню їх марками акцизного податку.
9. Порядок визначення митної вартості, як об'єкта для нарахування мита.
10. Податковий контроль формування податкових зобов'язань та податкового кредиту при нарахуванні ПДВ.
11. Контроль формування податкової звітності по податку на додану вартість та процесу адміністрування її подачі.

12. Доцільність та особливості функціонування спеціального режиму оподаткування ПДВ підприємств у сфері сільського і лісового господарства та рибальства.

13. Особливості податкового контролю за нарахуванням акцизного податку та подачі звітності по ньому.

14. Податковий контроль процесів нарахування мита та особливості застосування різних його ставок.

15. Сучасна практика електронного адміністрування в сфері непрямого оподаткування.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.

3. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

4. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

5. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

6. Кондратенко М. Б. Система показників ефективності адміністрування ПДВ та їх оцінка в Україні / М. Б. Кондратенко // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс] : наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ „Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”; відп. ред. О. О. Беляєв. – 2011. – Вип. 25. – С. 379–389.

7. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А. І. Луцик // Наукові записки. Серія „Економіка”. – 2010. – Випуск 15. – С. 37-44.

8. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

9. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1177.

10. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

11. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 14. Управлінські технології справляння податку на прибуток

Мета: розглянути основні теоретичні та практичні аспекти пов'язані з податковим контролем правильності нарахування і своєчасності сплати податку на прибуток крізь призму сучасної практики його адміністрування.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність прибуткового оподаткування юридичних осіб та необхідність його адміністрування.
2. Фінансовий механізм формування об'єкта оподаткування податком на прибуток.
3. Контроль за нарахуванням і сплатою податку на прибуток та управління взаємовідносинами його платників з фіскальними органами.

1. Економічна сутність прибуткового оподаткування юридичних осіб та необхідність його адміністрування. Податок на прибуток підприємств є одним із видів прямого оподаткування – прибуткового, і оподатковує доходи юридичних осіб, на відміну від податку на доходи, який стягується з громадян.

Податок на прибуток підприємств в Україні має дуже значне фіскальне значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Це обумовлено, перш за все, пропорціями в розподілі ВВП, які склалися історично: в централізовано-плановій економіці основну масу доходів бюджету становили надходження від державних підприємств і досить незначну – податки з населення, оскільки штучно стримувався фонд споживання і збільшувався фонд нагромадження. В нинішніх умовах поступово вирівнюється співвідношення між фондом споживання і нагромадження, наслідком чого є поступове зменшення бюджетного значення податку на прибуток підприємств і збільшення – податку на доходи фізичних осіб.

Податок на прибуток підприємств, крім значного фіскального значення, має й широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності. За допомогою цього податку держава може здійснювати стимулюючий вплив на розвиток окремих галузей або регіонів, на виробництво пріоритетних товарів, робіт, послуг, на поживавлення інвестиційної та інноваційної діяльності та розвиток конкурентних відносин тощо. Цей вплив може здійснюватись за рахунок диференціації ставок оподаткування і надання пільг, амортизаційної політики, податкового кредиту та податкових

знижок. Таким чином, до переваг податку на прибуток підприємств можна віднести значні можливості для регулюючого впливу на виробничу сферу. Крім того, пряма залежність суми податку від отриманого прибутку забезпечує соціальну справедливість цієї форми оподаткування.

До недоліків цього податку слід віднести досить складний порядок його визначення, що створює проблеми як для платників, так і для контролюючих органів, значні можливості щодо ухилення від сплати. Крім того, прибуток у ринковій економіці – це величина нестабільна, його розмір постійно коливається на різних фазах економічного циклу, а тому, оподаткування прибутку, з однієї сторони, є „вбудованим стабілізатором” економічного розвитку, тобто автоматично пом’якшує циклічні коливання економіки, а з іншої – створює проблеми для формування бюджетних надходжень у періоди економічного спаду.

На Заході податок із прибутку корпорацій (акціонерних товариств) має високий рівень розвитку. З розвитком акціонерної форми власності прибуток став важливим об’єктом оподатковування, а тому вимагав особливих форм обкладення. При цьому в даний час враховується його подальший розподіл на дивіденди і прибуток, що спрямовується на розвиток корпорації або в резервні фонди. При приватній формі власності як до власника, так і до найманих робітників і службовців застосовується індивідуальний прибутковий податок (відповідно об’єктом оподатковування виступає прибуток власника або заробітна плата робітників і службовців).

Чинний у даний час в Україні податок на прибуток підприємств має значну зовнішню подібність до податку на прибуток корпорацій зарубіжних країн. І дійсно, фактично всі діючі підприємства за способом організації несуть у собі в більшій мірі ознаки колективної форми власності, тобто їхній прибуток має явні ознаки колективного прибутку. Проте, на відміну від Європейських держав прибуток підприємств, заснованих на приватному капіталі, оподатковується податком із прибутку, як і акціонерних товариств. В Україні відношення власності ще не прийняло такого рівня розвитку, щоб можна було чітко визначити об’єкт оподатковування, виходячи із застосовуваного підходу в країнах із розвиненою ринковою економікою.

В основному заходи, проведені як нашою країною, так і більшістю цивілізованих країн, спрямовані на реформування податкової системи і зосереджені саме на прибутковому оподатковуванні, тому що воно виконує роль найважливішого фіскального і регулюючого інституту держави.

У країнах із розвиненою ринковою економікою основним прямим засобом централізації ВВП у бюджет є особистий прибутковий податок. Але одним із головних регуляторів виробничо-господарських процесів є податок на прибуток корпорацій. При цьому існує стійка тенденція до зменшення питомої ваги даного податку в загальній сумі податкових надходжень.

Однак, в багатьох постсоціалістичних країнах Східної Європи і країнах СНД частка податку на прибуток підприємств у дохідній частині бюджету перевищує частку податку на доходи громадян. Аналогічна ситуація спостерігається й в Україні. У порівнянні з податком на доходи фізичних осіб податок на прибуток підприємств займає в доходах бюджету України більшу питому вагу. Крім того, варто звернути увагу, що частка податку на прибуток і бюджетних надходжень має тенденцію до збільшення, а частка податку на доходи фізичних осіб, навпаки, до зменшення.

Податок на прибуток підприємств в Україні був введений у 1991 році. З 1992 по 1994 роки стягувався податок на дохід підприємств, а з 1995 року знову перейшли до оподаткування прибутку. Зміна традиційного об'єкта оподаткування прибутковим податком у підприємств – з прибутку на дохід (який крім прибутку включав ще і фонд заробітної плати) була спричинена нерозвинутістю ринкових відносин в Україні, а саме – переважанням підприємств державної та колективної форм власності. В цих умовах не існувало чіткого поділу між прибутком та фондом споживання, підприємства намагались максимально збільшити саме фонд оплати праці за рахунок прибутку, в результаті чого база оподаткування для податку на прибуток мінімізувалась, а держава втрачала не лише бюджетні надходження, але й можливість впливати на фонд нагромадження і фонд споживання.

Розвиток податку на прибуток в Україні характеризується не лише частою зміною об'єкта оподаткування, але й зміною складу платників, пільг, ставок, строків сплати, механізму стягнення. В 1997 році відбулась чергова, дуже суттєва, зміна умов оподаткування цим податком, які діяли (з незначними змінами) до моменту введення в дію Податкового кодексу України, починаючи з 01.04.2011 р.

Покращання сучасного стану справляння податку на прибуток підприємства знаходиться в числі найважливіших соціально-економічних проблем, від швидкого вирішення яких великою мірою залежить подальший розвиток малого та середнього бізнесу в Україні. Сучасні євроінтеграційні процеси визначають напрями реформування вітчизняної податкової системи у бік гармонізації податкового законодавства України та Європейського Союзу, побудови партнерських відносин між податковими органами та платниками податків та підвищення на цій основі рівня їх добровільної сплати.

2. Фінансовий механізм формування об'єкта оподаткування податком на прибуток. Починаючи з 2011 року процес справляння податку на прибуток в Україні регулюється діючим Податковим кодексом зі змінами і доповненнями. У відповідності до нього платниками податку на прибуток є:

1) з числа резидентів:

– суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять госпо-

дарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім:

а) бюджетних установ, громадських об'єднань, політичних партій, творчих спілок, релігійних організацій, благодійних організацій, пенсійних фондів,

б) спілок, асоціацій та інші об'єднань юридичних осіб;

в) житлово-будівельних кооперативів, дачних (дачно-будівельних), са-дівничих та гаражних (гаражно-будівельних) кооперативів (товариств);

г) об'єднань співвласників багатоквартирного будинку, асоціацій власників жилих будинків;

д) професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок, а також організацій роботодавців та їх об'єднань;

е) сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, кооперативних об'єднань сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;

– суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

– Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України;

– Управитель фонду операцій з нерухомістю;

2) з числа нерезидентів:

– юридичні особи, які утворені 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 (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення, зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку, збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності на різниці які виникають відповідно до положень ПКУ.

До різниць, на які коригується визначений фінансовий результат відносять різниці, які виникають при:

1. Нарахуванні амортизації необоротних активів.

2. Формуванні резервів (забезпечень).

3. Здійсненні фінансових операцій.

1. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів:

1.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

– на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріаль-

них активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

1.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

2. Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

а) Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.

2.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

2.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму витрат, які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

б) Резерв сумнівних боргів

2.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

них стандартів фінансової звітності;

- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

2.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій

Оподаткування процентів за борговими зобов'язаннями за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

3.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій;

- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих;

- на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;

- на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг.

3.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів;

- на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років;

- на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригу-

вання фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Ставки податку на прибуток підприємств:

- з 1 квітня 2011 року по 31 грудня 2011 року включно – 23 відсотки;
 - з 1 січня 2012 року по 31 грудня 2012 року включно – 21 відсоток;
 - з 1 січня 2013 року по 31 грудня 2013 року включно – 19 відсотків;
 - з 1 січня 2014 року по 31 грудня 2014 року включно – 18 відсотків;
- На сьогодні, базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб – резидентів одночасно із основною ставкою податку на прибуток, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

- 3 відсотки за договорами страхування;
- 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України.

Під час провадження букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із основною ставкою податку на прибуток, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

- 10 відсотків від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів;
- 18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Процес нарахування податку на прибуток нерозривно пов'язаний з механізмом нарахування амортизації.

Амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгостроко-

вих біологічних активів для використання в господарській діяльності;

- самостійне виготовлення основних засобів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

- проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

- капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;

- сума переоцінки вартості основних засобів;

- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;

- витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих основних засобів.

При нарахуванні амортизації невід'ємним елементом є встановлення граничних термінів корисного використання окремих об'єктів основних засобів, які з цією поділено на відповідні групи (табл. 14.1).

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів нарахування амортизації, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме:

- 1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

- 2) 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. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості

об'єкта на його первісну вартість;

Таблиця 14.1

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

<i>Групи</i>	<i>Мінімально допустимі строки корисного використання, років</i>
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього 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);

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добу-

ток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Окремо слід додати, що у відповідності до останніх законодавчих змін „виробничий метод” нарахування амортизації з метою оподаткування не застосовується.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Суми амортизаційних відрахувань не підлягають вилученню до бюджету, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків та зборів.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту, поліпшення таких засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду), як окремий об'єкт амортизації.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів. Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс платника податку за первісною вартістю.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду об'єкт не амортизується.

3. Контроль за нарахуванням і сплатою податку на прибуток та управління взаємовідносинами його платників з фіскальними органами. При визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток необхідно здійснити по-

датковий контроль визначення розмірів доходів та витрат платника.

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

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи;
- дохід за договорами страхування;
- дохід (прибуток) нерезидента, з джерелом походження з України;
- дохід операторів, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів;
- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- 3) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо: імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений. Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та

інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Подібним до механізму формування доходів є й порядок визначення складу витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування (рис. 14.1).

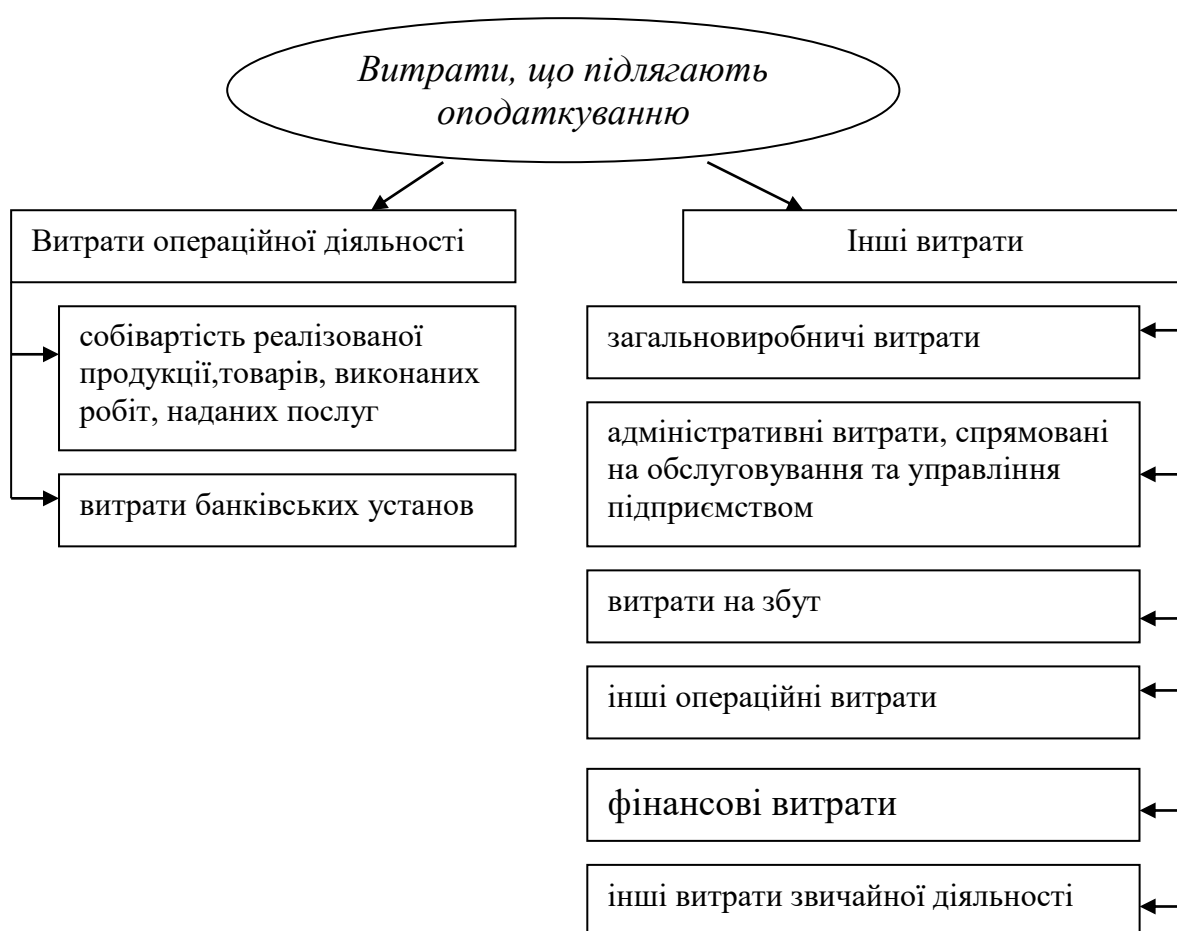


Рис. 14.1. Порядок формування витрат, що враховуються при обчислення об'єкта оподаткування

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та інших документів.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або

збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів). Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час

діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); втрати від зменшення корисності необоротних активів; втрати від безоплатної передачі необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати діяльності.

При контролі за правильністю нарахування податку на прибуток враховують те, що податок нараховується платником самостійно за визначеною ставкою від податкової бази. Податок, отриманий від діяльності, яка підлягає патентуванню підлягає сплаті до бюджету в сумі, зменшеній на вартість придбаних торгових патентів на право провадження такого виду діяльності.

Платник податку, який проводить діяльність, що підлягає патентуванню зобов'язаний окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо визначати податок від іншої діяльності. З цією метою ведеться окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування.

При перевірці правильності визначення суми прибутку, що підлягає оподаткуванню, необхідно враховувати, що доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів, якщо інше не встановлено ПКУ.

Платник податку, який має у своєму складі відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього розділу та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника податку.

Вибір порядку сплати податку на прибуток, здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та

його філій (відокремлених підрозділів). Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється.

У разі якщо станом на 1 січня звітного року платник податку не мав відокремлених підрозділів, але створив відокремлений підрозділ (підрозділи) в будь-який час протягом такого звітного року, такий платник податку має право прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку в такому звітному році. Платник податку повідомляє податкові органи про прийняття такого рішення протягом 20 днів з моменту його прийняття. У разі прийняття платником податку такого рішення обраний ним порядок сплати податку застосовується до зміни платником податку такого рішення та не потребує щорічного підтвердження.

Відповідальність за своєчасне та повне внесення сум податку до бюджету територіальної громади за місцезнаходженням відокремлених підрозділів несе платник податку, у складі якого знаходяться такі відокремлені підрозділи.

Для цілей нарахування податку на прибуток використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Звітний податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року.

Платники податку, прибуток яких повністю та/або частково звільнено від оподаткування цим податком, а також ті, що проводять діяльність, яка підлягає патентуванню, ведуть окремий облік доходу (прибутку), який звільняється від оподаткування, або доходу, отриманого від діяльності, що підлягає патентуванню.

При цьому: 1) до складу витрат таких платників податку, пов'язаних з отриманням доходу, що не звільняється від оподаткування, не включаються витрати, пов'язані з отриманням такого звільненого доходу; 2) сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на основні засоби, що використовуються для отримання такого звільненого доходу, не враховується у витратах, пов'язаних з отриманням доходу, що не звільняється від оподаткування.

Виправлення самотійно виявлених помилок, що містяться у раніше поданих платником податкових деклараціях можливе:

- шляхом подання нової декларації за минулі податкові періоди (уточнюючий розрахунок), з відповідною позначкою у рядку „уточнююча”;
- через поточну податкову декларацію з податку на прибуток (у складі декларації з цього податку).

Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самотійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання мину-

лих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок (нова декларація з податку на прибуток) і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку. При цьому до Декларації з податку на прибуток треба скласти та подати Додаток ВП „Розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку”, який є складовою частиною зазначеної Декларації. У Додатку ВП відображаються ті показники, які платник податків би відобразив у тій Декларації, яку виправляє, якби не припустився помилки.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічна сутність податку на прибуток та необхідність його адміністрування.
2. Порядок визначення платників та об'єкта оподаткування податком на прибуток.
3. Оцінка порядку формування доходів при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток.
4. Механізм формування витрат в процесі визначення оподаткованого прибутку.
5. Особливості визначення амортизаційних відрахувань при нарахуванні податку на прибуток підприємств.
6. Сучасний порядок адміністрування процесу сплати податку на прибуток підприємств.
7. Податковий контроль нарахування податку на прибуток підприємств, формування та подачі звітності.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА,

2013. – 361 с.

3. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

4. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

5. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

6. Онишко С. В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С. В. Онишко // Фінанси України. – № 6. – 2016. – С. 47-50.

7. Паєнтко Т.В. Підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток / Т.В. Паєнтко // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – № 4 (31). – 2015. – С. 80-89.

8. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

9. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

10. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 15. Податковий контроль та адміністрування податку на доходи фізичних осіб

Мета: розглянути основні теоретичні та практичні аспекти організації і функціонування процесів мобілізації до бюджету податку на доходи фізичних осіб та пов'язані з цим контрольні процедури податкових органів у сфері оподаткування доходів громадян

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Сутність і розвиток оподаткування доходів фізичних осіб та сучасна необхідність його адміністрування.
2. Сучасна практика справляння податку на доходи фізичних осіб.
3. Особливості адміністрування податку на окремі види доходів фізичних осіб, відмінних від заробітної плати.
4. Управління обчисленням, сплатою та формуванням звітності податку на доходи фізичних осіб.

1. Сутність і розвиток оподаткування доходів фізичних осіб та сучасна

необхідність його адміністрування. Податок на доходи фізичних осіб – це важливий інструмент забезпечення формування дохідної частини Державного бюджету України. Він найчастіше змінював назву: з прибуткового податку з громадян на податок з доходів фізичних осіб і на податок на доходи фізичних осіб відповідно до Податкового кодексу України.

Формування податкової системи України розпочалося на рубежі 1991 – 1992 рр. з прийняттям Закону Української РСР „Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. в якості закону, що регулює національну систему оподаткування. Необхідно відмітити, що незважаючи на свою, доведену часом, недосконалість даний нормативний документ став відправною точкою на шляху формування власної системи оподаткування доходів фізичних осіб. Фактично даний Закон України засвідчував факт прийняття власної системи прибуткового оподаткування населення. В цей же період часу було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян”, яким регламентувалось справляння прибуткового податку з громадян в Україні аж до 2004 р.

Створена вітчизняна система оподаткування доходів фізичних осіб мала дві характерні особливості щодо попередньої, ще союзної системи: по-перше, замість неоподаткованого мінімуму (розміру доходу в межах якого податок не стягується) виділявся розмір неоподаткованого доходу; по-друге, були встановлені умови та ставки податку для всіх категорій.

Характерною рисою розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні в 1991 – 1992 рр. була постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування (табл. 15.1).

Таблиця 15.1

Хронологія зміни ставок прибуткового оподаткування фізичних осіб

<i>Період часу</i>	<i>Розмір ставок</i>
1991 р.	13, 30, 40, 45 і 50 %,
1992 р.	12, 15, 20 і 30 % – за основним місце роботи 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 20 і 30 % – за сумісництвом
1993 р.	Прогресивна шкала від 10 % до 60 % – за основним місцем роботи 20 % – за сумісництвом
1994 р.	Прогресивна шкала від 10 % до 50 % – за основним місцем роботи 20 % – за сумісництвом
2004 р.	5 %, 13 %, 30 %
2006 р.	5 %, 15 %, 30 %
2011 р.	Малопрогресивна шкала від 15 % до 17 %, 5 %, 10 %, 30 %, 0 %
2014 р.	Малопрогресивна шкала від 15 % до 20 %, 5 %, 10 %, 30 %, 0 %
2016 р.	Малопрогресивна шкала від 18 % до 20 %, 5 %, 30 %, 0 %
2017 р.,	18 %, 5 %, 9 %, 20 %, 0 %.

Так, у 1991 році ставки було встановлено у розмірі 13, 30, 40, 45 і 50 %, в 1992 році 12, 15, 20 і 30 %. Слід зазначити, що за такими ставками опо-

датковувалися доходи, одержані за місцем основної роботи. Доходи за виконання разових робіт та інші виплати не за місцем основної роботи, а також доходи від підприємницької діяльності в разі якщо є місце основної роботи, оподатковувалися за іншими ставками. В 1992 році вони становили 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 20 і 30 % залежно від розміру доходу в абсолютній величині.

У 1993 році у сфері оподаткування фізичних осіб відбулося декілька суттєвих змін. По-перше, впроваджена нова шкала ставок, побудована у відносних величинах. За відносний показник було прийнято неоподатковуваний мінімум. По-друге, відбувся перехід до обчислення податку за сукупним річним доходом. Поточні розрахунки проводяться для робітників і службовців за місячним доходом, а по закінченню року складається перерахунок, який включає як доходи за місцем основної роботи, так і інші. По-третє, була встановлена єдина ставка для оподаткування доходів одержаних не за місцем основної роботи – 20 %. Дані зміни значно спростили механізм утримання податку з цих доходів, однак породили проблему переоплат та недоплат. Особи із незначними доходами при єдиній досить високій для них ставці податку протягом року переоплачували податок. І хоча, за підсумками річного перерахунку, ця переплата їм поверталася, однак в умовах гіперінфляції це вже були нерівноцінні гроші. Навпаки, особи з високими доходами протягом року недоплачували податок, а за підсумками річних перерахунків вносили суттєву знецінену доплату.

З 1 жовтня 1994 року було прийнято нову шкалу ставок прибуткового податку. Застосовувались ставки 10, 20, 30, 40 і 50 %. Хоча граничну ставку прибуткового податку і зменшено до 50 %, але шкала все одно залишилася жорсткою. Ставки податку прогресивні, ступінчаті тобто доход поділений на частки, для кожної із них встановлена своя частка, причому наступна частка оподатковується за більшою ставкою ніж попередня. Доходи від корпоративних прав оподатковувалися за окремою ставкою в розмірі 15 %. При оподаткуванні авторських винагород, що сплачувались спадкоємцям неодноразово, загальні ставки збільшувалися у 2 рази, але не більше як 70 %.

Починаючи з 01.01.2004 р. регулювання системи прибуткового оподаткування населення відбувалося за нормами Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 25.02.2003 р. № 889-IV. Даний нормативний документ вніс ряд радикальних змін, починаючи від зміни назви „прибуткового податку з громадян” на „податок з доходів фізичних осіб” та відміни прогресивної шкали оподаткування до нового механізму обчислення податку і формування відповідної податкової звітності.

Починаючи ж з 2011 року принциповою зміною стало введення Податкового кодексу України, який став правонаступником діючих нормативних документів в сфері прибуткового оподаткування фізичних осіб. При цьому,

зміни були менш, радикальними, ніж у 2004 р., хоча й суттєвими, зокрема щодо часткового повергнення до прогресивності у використанні ставок, змін у механізмах застосування податкових соціальних пільг та розширення переліку необхідної до формування податкової звітності.

Узагальнивши розвиток системи оподаткування фізичних осіб за період незалежності слід наголосити на наявності визначення, хоча, з нашої точки зору й не до кінця обґрунтованого, податку з доходів фізичних осіб – як плати фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої фізична особа має податкову адресу, або розташована особа, що утримує цей податок.

На відміну від України, де порядок, ставки, правила оподаткування податком із доходів фізичних осіб встановлюються виключно на загальнодержавному рівні, в іноземних державах органам місцевого самоврядування надано досить широке право в сфері податкової юрисдикції. У таких країнах Європи, як Болгарія, Кіпр, Естонія, Греція, Латвія, Норвегія, Румунія особистий прибутковий податок належить до місцевих податків, а в Бельгії, Данії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставки, за якими будуть оподатковуватися доходи громадян.

В усьому світі в системі податкових відносин важливе місце посідає показник „граничний дохід” – мінімальний розмір отриманого доходу, з якого починається сплачуватися податок. У розвинутих країнах світу система прибуткового оподаткування будується таким чином, що показник „граничний дохід” залежить від кількості дітей, сімейного стану платника та способу оподаткування за єдиною чи роздільною системою. При цьому, більшість держав використовують прогресивну шкалу оподаткування, оскільки саме вона, як інструмент перерозподілу великих доходів на користь бідних громадян, слугує встановленню соціальної справедливості у суспільстві (табл. 15.2).

Діючий, на сьогодні, Податковий кодекс України регламентує сутність та зміст основних категорій, що забезпечують процес функціонування податку на доходи фізичних осіб (рис. 15.1).

Як уже зазначалося, прийняття Податкового кодексу України стало необхідною, довгоочікуваною подією як для платників податків, так і для податківців на всіх їх рівнях. Таке прийняття вирішило ряд проблем, а саме всі податкові документи зібрані до одного, чітко описаний механізм сплати податків, в тому числі й податку на доходи фізичних осіб. Окреслено особливості оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, та оподаткування доходів, отриманих фізичною

особою, яка провадить незалежну професійну діяльність через зменшення об'єкта оподаткування на документально підтверджені витрати, за умови державної реєстрації платника податку.

Таблиця 15.2

Ставки податку на доходи фізичних осіб в окремих країнах світу*

<i>Країна</i>	<i>Ставка ПДФО, %</i>	<i>Країна</i>	<i>Ставка ПДФО, %</i>	<i>Країна</i>	<i>Ставка ПДФО, %</i>
Австрія	21-50	Канада	15-29	Словаччина	19
Бельгія	54	Китай	5-45	Словенія	16-41
Болгарія	10	Кіпр	20-30	США	15-35
Бразилія	7,5-27,5	Латвія	26	Туніс	15-35
Велика Британія	0-50	Литва	15	Туреччина	15-35
Греція	0-45	Люксембург	39	Угорщина	41
Данія	52	Мальта	15-35	Україна	15-17
Естонія	21	Нідерланди	0-52	Фінляндія	7-30,5
Ізраїль	10-45	Німеччина	14-47	Франція	5,5-46,6
Індія	10-30	Польща	18-40	Чехія	15
Індонезія	5-30	Португалія	0-42	Чорногорія	12
Ірландія	20-41	Росія	13	Швеція	56
Іспанія	43	Румунія	16	Японія	5-50
Італія	23-45	Сербія	10-20	ЄС	37,5

* станом на 01.01.2016 р.

2. Сучасна практика справляння податку на доходи фізичних осіб. У відповідності до чинного Податкового кодексу формування загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, що виступає об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб передбачає аналіз сукупності існуючих видів доходів громадян з врахуванням лише тих, що підлягають оподаткуванню за діючими ставками.

Одночасно зауважимо, що загальний оподатковуваний дохід – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Діючий Податковий кодекс суттєво розширив діапазон ставок податку на доходи фізичних осіб, сукупність яких узагальнена на рис. 15.2.

У відповідності до діючого законодавства (поряд з ПКУ це „Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” та „Довідника ознак доходів” в складі загального

місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку) мають місце наступні види доходів:

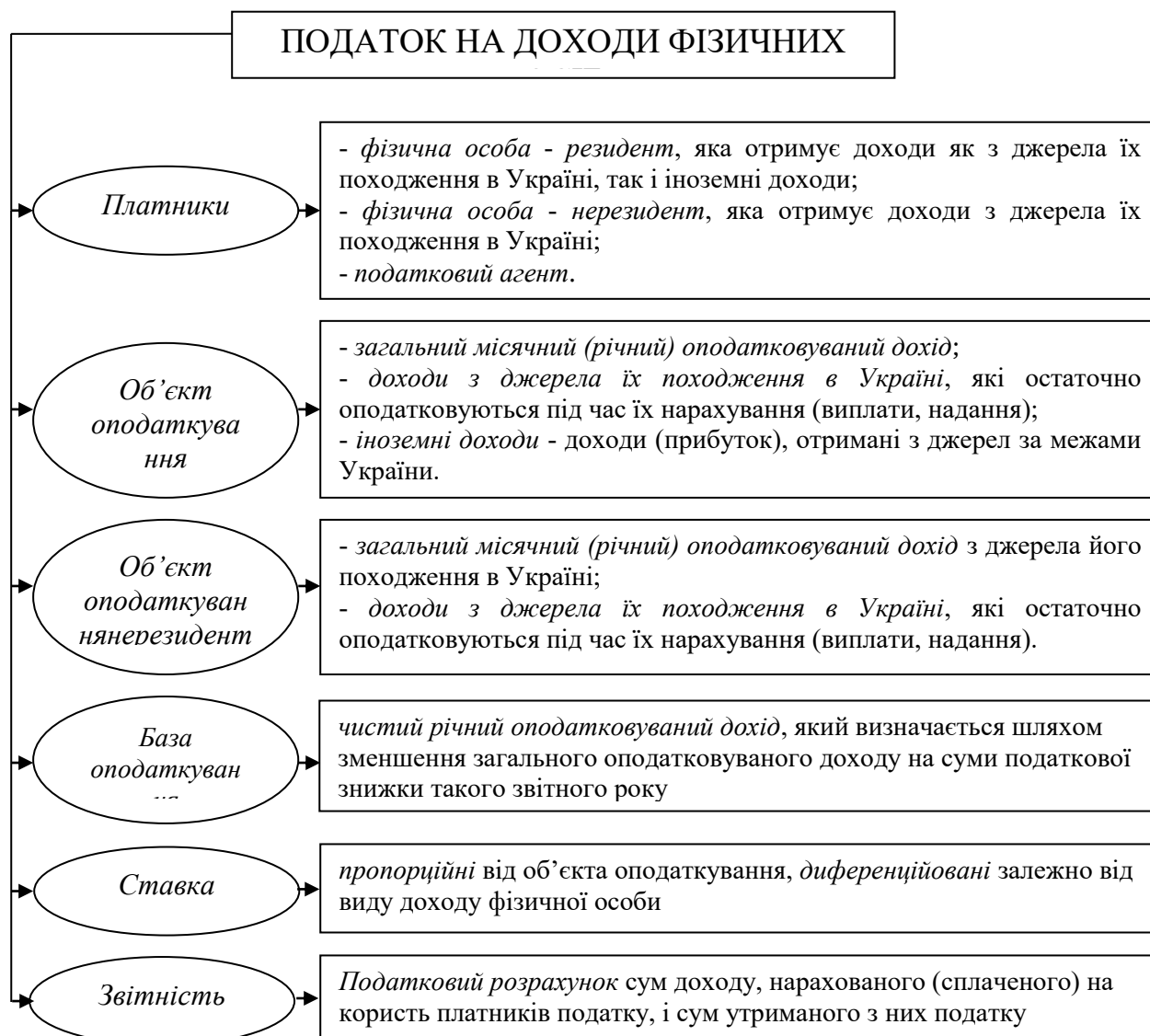


Рис. 15.1. Склад та зміст основних категорій податку на доходи фізичних осіб

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом;
- частина доходів від операцій з майном;
- дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду;
- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку за-

гальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований органом державної податкової служби;



Рис. 15.2. Види ставок з податку на доходи фізичних осіб станом на 2017 р.

– сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року. Фізич-

на особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації;

- дохід у вигляді дивідендів, вигащів, призів, процентів, а також вигащів та призів у державну грошову лотерею;

- інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

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

- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

- кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

- дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди;

- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя;

- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення;

- дохід, отриманий платником податку як додаткове благо;

- інші доходи.

При цьому до числа доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, відносяться:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

- сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України;

- сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом;

- сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат

та відшкодувань за цивільно-правовими договорами);

- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;

- сума страхових внесків до Накопичувального фонду;

- сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду;

- вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку;

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

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

- вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів;

- кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України;

- аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України;

- кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок;

- кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у не грошовій формі;

- сума надміру сплачених грошових зобов'язань, страхових внесків з

бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування під час застосування права на податкову знижку, що повертається платнику податку;

– 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;

– вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій;

– сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу;

– кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника;

– доходи від відчуження безпосередньо власником сільськогосподарської продукції (включаючи продукцію первинної переробки), вирощеної (виробленої) ним на земельних ділянках, наданих йому в розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення особистого селянського господарства;

– сума, отримана платником податку за здану (продану) ним вторинну сировину та побутові відходи;

– сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж межа для застосування податкових соціальних пільг. Сума перевищення за її наявності підлягає оподаткуванню;

– сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення;

– основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка йому повертається;

– сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених в період до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР;

– основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку;

– прибуток від операцій з майном або інвестиційними активами, який не підлягає оподаткуванню;

– вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому

числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- дохід фізичної особи-підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування;

- сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом;

- вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів;

- вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

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

- інші доходи, які згідно з Податковим кодексом не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

Одночасно зауважимо, що при визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і не грошовій формах.

Однією з найбільш активно використовуваних податкових пільг раніше була універсальна знижка – неоподатковуваний мінімум, що являє собою найменшу частину об'єкта оподаткування, яка цілком звільняється від оподаткування. Він застосовувався за кожний повний місяць, протягом якого було отримано дохід. З 1 січня 2004 року розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян 17 грн. замінено соціальною пільгою в розмірі мінімальної заробітної плати.

Розмір пільги залежить від соціального, майнового, сімейного статусу платника податків або інших обставин. Закон визначає, що податкова соціальна пільга застосовується до суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, якщо розмір цього доходу не перевищує прожиткового мінімуму для працездатних осіб, збільшеного на коефіцієнт 1,4.

Одночасно слід відмітити, що із введенням в дію Податкового кодексу змінився підхід до встановлення розмірів податкових соціальних пільг. Відтепер їх розмір дорівнюватиме величині не мінімальної заробітної плати,

розміру прожиткового мінімуму для працездатного населення. Хоча, ці зміни є по суті формальними, зважаючи на той факт, що починаючи з 2010 р. дані показники вирівнялись. Про те, починаючи з 2017 року знову даний фактор став актуальним, оскільки мінімальна заробітна плата і прожитковий мінімум для працездатного населення суттєво відрізняються. Розмір податкових соціальних пільг представлено у табл. 15.3.

Таблиця 15.3

Розмір податкової соціальної пільги (ПСП) за період функціонування податку на доходи фізичних осіб (станом на початок року)

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на ПСП, грн	Мінімальна заробітна плата, грн	Прожитковий мінімум для працездатного населення	Розмір пільги, %	Сума податкової соціальної пільги, грн		
					звичайна	підвищена	подвійна
2004	540	205	387	30	61,50	92,55	123,00
2005	630	262	453	50	131,00	196,50	262,00
2006	680	350	483	50	175,00	262,50	350,00
2007	740	400	525	50	200,00	300,00	400,00
2008	890	515	633	50	257,50	386,25	515,00
2009	940	605	669	50	302,50	453,75	605,00
2010	1220	869	869	50	434,50	651,75	869,00
2011	1320	941	941	50	470,50	705,75	941,00
2012	1500	1073	1073	50	536,50	804,75	1073,00
2013	1610	1147	1147	50	573,50	860,25	1147,00
2014	1710	1218	1218	50	609,00	913,50	1218,00
2015	1710	1218	1218	50	609,00	913,50	1218,00
2016	1930	1378	1378	50	689,00	1033,50	1378,00
2017	2240	3200	1600	50	800,00	1200,00	1600,00

Отже з урахуванням норм Податкового кодексу платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

1. У розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року:

– для будь-якого платника податку;
– для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину.

2. У розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, пік-

лувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником 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”;

3. У розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями „За відвагу”;

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала 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). При цьому, платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до: доходів платника податку, інших ніж заробітна плата; заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету; доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Податкова соціальна пільга до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, утримання дітей-інвалідів віком до 18 років, податкова соціальна пільга за яким додається до пільги, 100 відсотків у разі, якщо особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів).

Платник податку, який має право на застосування податкової соціальної пільги більшої, ніж 100 %, зазначає про таке право у заяві про застосування пільги, до якої додає відповідні підтвердні документи.

Податкова соціальна пільга на дітей надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку – до кінця року, на який припадає смерть.

Податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги на дітей одному з батьків визначається як добуток діючої межі для застосування пільг та відповідної кількості дітей.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної

пільги, та в інших випадках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

3. Особливості адміністрування податку на окремі види доходів фізичних осіб, відмінних від заробітної плати. Оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм). Податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

Податковим агентом платника податку – орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду інших об'єктів нерухомості (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку), є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди.

Нерухомість, що належить фізичній особі – нерезиденту надається в оренду виключно через фізичну особу – підприємця або юридичну особу – резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку.

Зазначені вище доходи оподатковуються податковим агентом під час їх виплати за ставками 18 % (20 %) за їх рахунок.

Оподаткування дивідендів. Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати) на його користь дивідендів, є емітент корпоративних прав або за його дорученням – інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів.

Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юридичною особою, оподатковуються за ставкою 5 %, визначеною, крім дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на

будь-яку іншу акцію (корпоративне право), прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням за ставками 18 % (20 %).

Доходи у вигляді дивідендів остаточно оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок.

Оподаткування виграшів та призів. Податковим агентом платника податку під час нарахування (надання) на його користь доходу у вигляді призів (виграшів) у лотерею чи в розіграші, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату). Дані доходи остаточно оподатковуються за ставками 18 % під час їх виплати за їх рахунок.

Оподаткування доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій), недержавного пенсійного забезпечення, пенсійних вкладів та за договорами довірчого управління. Податковим агентом платника податку – отримувача виплати, довічної пенсії чи викупної суми є страховик-резидент, який нараховує страхову виплату чи викупну суму за договором недержавного пенсійного забезпечення або довгострокового страхування життя.

Податковим агентом платника податку – учасника недержавних пенсійних фондів є адміністратор недержавних пенсійних фондів, який нараховує виплату за договором з недержавним пенсійним фондом.

Податковим агентом платника податку – вкладника за договором пенсійного вкладу або учасника фонду банківського управління є банк, який здійснює виплати за договором пенсійного вкладу або рахунком учасника фонду банківського управління.

Податковим агентом платника податку – одержувача одноразової виплати за рахунок коштів Накопичувального фонду або недержавного пенсійного фонду є адміністратор такого фонду.

Податковий агент утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставками 18 % (20 %), з:

а) 60 відсотків суми: одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору; одноразової страхової виплати за договором страхування довічних пенсій; виплати пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, визначені законодавством; регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя, пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних та цільових виплат учасника

фонду банківського управління, виплат довічної пенсії (довічні анuitети);

б) викупної суми у разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя;

в) суми коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення.

Оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт, не повернутої у встановлений строк. Податковим агентом платника податку під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт та не повернутої ним протягом встановленого строку, є особа, що видала таку суму, а саме:

а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження;

б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що видала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а у разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу під час проведення остаточного розрахунку, а у разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного (податкового) року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті платника податку чи визнання його судом безвісно відсутнім або оголошення його судом померлим, така сума утримується під час нарахування доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку: а) завершує таке відрядження; б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного звіту.

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

Дохід від відчуження господарсько-побутових споруд, що розташовані на одній ділянці з житловим або садовим (дачним) будинком та продаються разом з ним, для цілей оподаткування окремо не визначається.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості підлягає оподаткуванню за ставкою 5 %. У такому самому порядку оподатковується дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва.

Дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта, розрахованої органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до закону.

Сума податку визначається та самостійно сплачується через банківські установи: а) особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, – до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу, міни; б) особою, у власності якої перебував об'єкт нерухомості, відчужений за рішенням суду про зміну власника та перехід права власності на таке майно. Фізична особа зобов'язана відобразити дохід від такого відчуження у річній податковій декларації. Під продажем розуміється будь-який перехід права власності на об'єкти нерухомості, крім їх успадкування та дарування.

Оподаткування операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна. Дохід від продажу об'єкта рухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта. Під час продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера не частіше одного разу протягом звітного податкового року доходи продавця від зазначених операцій не

оподатковуюються.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року другого та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 %.

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. Об'єкти спадщини платника податку поділяються з метою оподаткування на:

а) об'єкт нерухомості;

б) об'єкт рухомого майна, зокрема: предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння; будь-який транспортний засіб та приладдя до нього; інші види рухомого майна;

в) об'єкт комерційної власності, а саме: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права;

г) сума страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також сума, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивідуальному пенсійному рахунку спадкодавця – учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення;

г) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

Об'єкти спадщини оподатковуються:

за нульовою ставкою:

а) вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення;

б) вартість власності, що успадковується особою, яка є інвалідом І групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування;

в) грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України;

а) за ставкою 5 % – вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня

споріднення;

б) за ставками 18 % (20 %) – для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента.

Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету є спадкоємці, які отримали спадщину.

Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, і зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб, а також іншими спадкоємцями – резидентами, які сплатили податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини.

Нотаріус щокварталу подає до органу державної фіскальної служби за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування. Доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставками 15 % (20 %).

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця.

Для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг).

До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать документально підтверджені витрати, що включаються до витрат операційної діяльності.

Фізичні особи – підприємці подають до органу державної податкової служби податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені для річного звітного податкового періоду, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи.

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються підприємцем самостійно, але не менш як 100 відсотків річної суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у співставних умовах), та сплачуються до бюджету по 25 відсотків щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада). У разі зменшення суми отриманого доходу за попередній календарний квартал поточного року більше ніж на 20 відсотків у порівнянні з розрахунковою очікуваною сумою доходу на такий квартал платник податку має право зменшити суму авансового платежу, що підлягає сплаті у наступний строк, пропорційно зменшенню суми зазначеного доходу.

У разі якщо фізична особа – підприємець отримує інші доходи, ніж від провадження підприємницької діяльності, у межах обраних ним видів такої діяльності, такі доходи оподатковуються за загальними правилами, встановленими для платників податку – фізичних осіб.

Фізична особа – підприємець вважається податковим агентом працівника – фізичної особи, яка перебуває з нею у трудових, цивільно-правових відносинах, або будь-якої іншої фізичної особи щодо будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) на користь такої особи.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність. Особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік.

Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками 15 % (20 %).

Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

У разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб.

Під час виплати суб'єктами господарювання – податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Форма такого обліку та порядок його ведення визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

4. Управління обчисленням, сплатою та формуванням звітності податку на доходи фізичних осіб. Аналізуючи чинний порядок справляння податку на доходи фізичних осіб слід розділяти два ракурси цього питання: 1) оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику податку податковим агентом; 2) оподаткування доходів, отриманих платником податку не від податкового агента.

Розглядаючи ці два напрями зауважимо, що в першому випадку всі процедурні моменти, пов'язані з нарахування, утриманням податку та формуванням звітності покладено саме на податкового агента, тобто не вимагає участі в цьому процесі самої фізичної особи, тоді коли мова йде про отримання доходів не від власного роботодавця фізична особа зобов'язана щорічно декларувати свої доходи, на підставі чого податкові органи визначають для неї суму податку необхідного до сплати.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи діючі ставки податку та дотримуючись законодавчо обґрунтованого порядку (рис. 15.3).

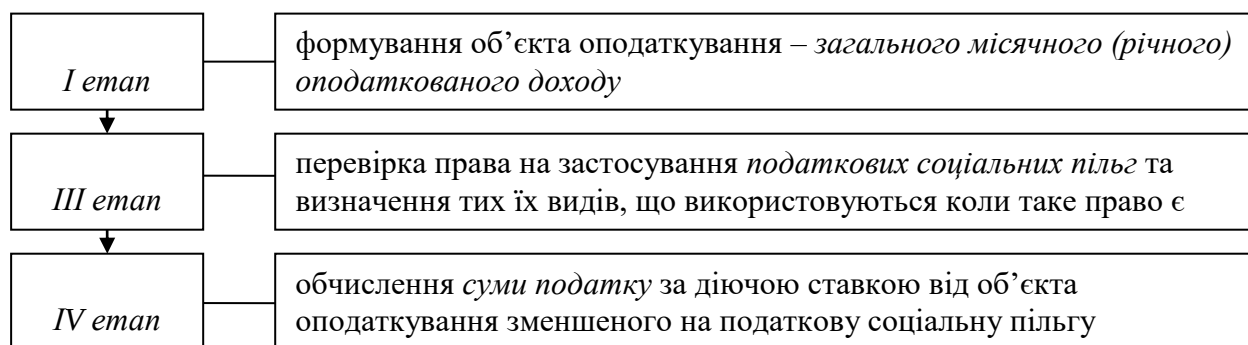


Рис. 15.3. Схема нарахування податку на доходи фізичних осіб податковими агентами

Податок сплачується (перераховується) податковими агентами до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Розрахунок сум податкового зобов'язання по податку на доходи фізичних осіб здійснюється податковим агентом по відношенню до кожного най-

маного працівники, результати чого документально відображаються у „Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку”.

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день строку подання податкового розрахунку припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем. Податковий розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду.

Податковий розрахунок подається до органу ДФС за місцезнаходженням податкового агента – юридичної особи або її відокремлених підрозділів чи до органу ДФС за податковою адресою фізичної особи – податкового агента.

На непошкодженому паперовому носії формату А4 (кількість аркушів не обмежується) податковий розрахунок заповнюється машинописним текстом чи друкованими літерами без помарок, закреслень, виправлень і уточнень, вказуються порядкові номери сторінок. У незаповнених полях інформаційного рядка проставляється прочерк. Подання ксерокопії розрахунку не дозволяється.

Податковий розрахунок може бути наданий органу ДФС в електронній формі за добровільним рішенням податкового агента. Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Один примірник подається до органу ДФС. Другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов’язковій реєстрації розрахунку в органі ДФС, – повертається податковому агенту.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб єдиним документом на всіх, що працюють, з обов’язковим заповненням їхніх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичних 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 відмітку у паспорті) – однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких являє собою окремих податковий розрахунок із своїм номером порції. Строк подання останньої порції не повинен перевищувати встановленого строку подання податкового розрахунку. Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.

Коригування поданого і прийнятого податкового розрахунку про-

водяться на підставі самостійно виявлених податковим агентом помилок, а також на підставі повідомлень про помилки, виявлені органом ДФС. У разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку до закінчення строку його подання подається звітний новий податковий розрахунок.

Уточнюючий податковий розрахунок подається у разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку після закінчення строку його подання. Уточнюючий податковий розрахунок може подаватися як за звітний період, так і за попередні періоди. Порядок заповнення звітного нового та уточнюючого податкових розрахунків є однаковим. Звітний новий та уточнюючий податковий розрахунок подаються на підставі інформації з попередньо поданого податкового розрахунку і містять інформацію лише по рядках та реквізитах, які уточнюються. Для заповнення також використовується інформація з повідомлень про виявлені помилки, які відправляються органами ДПС до податкового агента.

Для вилучення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації потрібно повторити всі графи такого рядка і у графі 9 указати „1” – на вилучення рядка.

Для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи і у графі 9 указати „0” – на введення рядка.

Органи Державного казначейства України в установленому Бюджетним кодексом України порядку розподіляють сплачені окремими податковими агентами суми податку на доходи фізичних осіб згідно з нормативами, визначеними Бюджетним кодексом України, та спрямовують такі розподілені суми до відповідних місцевих бюджетів. Суми податку на доходи, нараховані відокремленим підрозділом податкового агента на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року, а також сплатити податок з таких доходів. При цьому, такий платник податку зобов'язаний подавати річну Податкову декларацію про майновий стан і доходи.

Обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи:

а) виключно від податкових агентів, крім окремих випадків, що стосуються отримання доходів (незалежно від розмірів і місця одержання) фізичними особами, які:

– є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та/або держави станом на кінець звітного податкового року;

– перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації;

– перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;

– перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року;

б) від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів за якими був сплачений податок.

Платники податку – резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до органу державної податкової служби податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду.

Орган державної податкової служби протягом 30 календарних днів після надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання, сплату належної суми податку і видати довідку про таку сплату та про відсутність податкових зобов'язань з цього податку, що подається до органів митного контролю під час перетину митного кордону і є підставою для проведення митних процедур.

Фізична особа зобов'язана самотійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації. Сума податкових зобов'язань, донрахована органом державної фіскальної служби, сплачується до відповідного бюджету у строки, встановлені Податковим кодексом.

Платник податку до 1 березня року, що настає за звітним періодом, має право звернутися з запитом до відповідного органу державної податкової служби з проханням надати роз'яснення щодо заповнення річної податкової декларації.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Основні етапи розвитку системи оподаткування фізичних осіб та сучасні особливості його адміністрування.

2. Платники податку на доходи фізичних осіб та діючі ставки для його нарахування.

3. Порядок формування об'єктів оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

4. Перелік доходів фізичних осіб, які не підлягають оподаткуванню.

5. Сутність категорії податкова соціальна пільга, принципи та умо-

ви її застосування.

6. Порядок адміністрування та податкового контролю процесу справляння податку на доходи фізичних осіб, отримуваних від своїх податкових агентів.

7. Управлінські технології в сфері оподаткування доходів фізичних осіб, відмінних від заробітної плати.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013 – 361 с.

3. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

4. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

5. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

6. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

7. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

8. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 16. Адміністрування та контроль справлянням платежів за використання природних ресурсів

Мета: розглянути теоретичні основи та практичні аспекти застосування управлінських технологій для адміністрування екологічного податку та рентних платежів.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність та необхідність податкового регулювання

охорони навколишнього середовища та використання природних ресурсів.

2. Адміністрування процесу справляння екологічного податку.

3. Особливості нарахування рентних платежів та адміністрування процесів їх сплати.

1. Економічна сутність та необхідність податкового регулювання охорони навколишнього середовища та використання природних ресурсів. Введення інституту платності за спеціальне природокористування мало на меті посилити мотиваційні важелі щодо раціональнішого і ощадливішого використання природних ресурсів, а також зміцнити фінансові фонди відтворення природно-ресурсного потенціалу та розширити спектр доходних статей бюджетів різного рівня.

До введення в дію чинного Податкового кодексу в Україні існувала система зборів за забруднення навколишнього природного середовища на основі базових нормативів та лімітів, загальні засади яких визначалися Законом України „Про охорону навколишнього природного середовища”, Постановою Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору” від 1 березня 1999 року № 303і та іншими нормативними актами.

Основною передумовою формування нової моделі фіскального регулювання природокористування мають стати зміни у базових нормативно-правових актах, які передбачають застосування податкових та неподаткових регуляторів господарського освоєння природно-ресурсного потенціалу, маються на увазі:

1. Податковий кодекс України (в частині інституціоналізації нових видів податків та перегляду принципів встановлення нормативів плати за спеціальне використання природних ресурсів);

2. Земельний кодекс України (в частині розширення фіскальних інструментів за трансакції із земельними ресурсами та за поліпшення умов землекористування, виконані за рахунок бюджетних коштів),

3. Водний кодекс України (в частині введення нового розділу, який передбачатиме інструменти економічного, в тому числі і податкового, стимулювання раціонального водокористування);

4. Лісовий кодекс України (виділення, замість двох, чотирьох поясів, що суттєво поглибить диференціацію при встановленні лісових такс на різні породи дерев і враховуватиме природно-кліматичні умови відтворення лісо-ресурсного потенціалу).

Трансформація системи фіскального регулювання природокористування має стати невід’ємною складовою реформування всієї системи подат-

кового регулювання відтворювальних пропорцій та перерозподілу нерухомості у вітчизняній економіці. Стратегічними пріоритетами реформування податкової системи країни є мінімізація податкового тиску, посилення стимулюючої ролі податків та спрощення адміністрування фіскальних платежів. Значною мірою даний імператив має бути закладений й в стратегію трансформації системи фіскального регулювання природокористування. Але на відміну від надбудовних сегментів національного господарства у сфері природокористування має відбуватися не уніфікація податкових та неподаткових інструментів, а їх диверсифікація, щоб упереджувати прояви невинновданого виснажливого залучення природних ресурсів у господарський оборот.

Сприятливою передумовою для перегляду базових основ фіскального регулювання природокористування в Україні є поступове зниження основних видів класичних податків (податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість), що покликане закласти додаткові стимули для активізації підприємницької діяльності, звуження тіньового сектора економіки та репатріації вивезених в офшорні зони надприбутків основних фінансово-промислових груп. Також поступове зниження податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств послаблює фіскальний тиск на суб'єктів господарювання та створює сприятливі передумови для підвищення нормативів плати за ті фактори виробництва, що відзначаються обмеженістю, а окремі з них є невідновними.

За таких умов підвищення ставок екологічного податку та нормативів плати за спеціальне використання природних ресурсів дасть можливість підвищити потенціал надходжень природно-ресурсних та екологічних платежів до відповідних бюджетів і тим самим не стати додатковим податковим тягарем для суб'єктів господарської діяльності. Тобто на сьогодні має місце сприятливе інституціональне підґрунтя для впровадження у практичну площину тривалий період обговорюваного резонансного питання щодо еколого-трудової реформи вітчизняної податкової системи.

Передумовою обґрунтування нових ставок екологічних податків та нормативів плати за спеціальне використання природних ресурсів має бути визначення оптимального фіскального та податкового навантаження на національну економіку, щоб уникнути надмірного рівня оподаткування, який змушуватиме суб'єктів господарювання звужувати реальну базу оподаткування та поступово переводити бізнес в тінь. Для визначення оптимального фіскального та податкового навантаження варто скористатися кривою Лаффера, яка дає можливість встановити ті ставки податків, при яких бюджети різного рівня отримають максимальні надходження. Результати досліджень показали, що фіскальне навантаження на національну економіку є завищеним через надзвичайно обтяжливі для суб'єктів господарювання нарахування на працю, що вимагає перегляду ставок цих нарахувань і визначення

резервів компенсації втрат бюджету внаслідок зниження рівня соціальних платежів. При перегляді нормативів плати за спеціальне водокористування мають враховуватися галузеві особливості використання водних ресурсів.

Для галузей, де вода виступає матеріально-речовою основою готової продукції і джерелом надприбутків та присвоєння значних сум ренти, нормативи плати мають збільшитися на порядок, в першу чергу це стосується виробництва алкогольних, слабоалкогольних та безалкогольних напоїв.

У житлово-комунальному господарстві, де матеріально-технічна база водопровідно-каналізаційного господарства відзначається високим рівнем зносу та є морально застарілою, що призводить до значних втрат води при транспортуванні і лягає тягарем на кінцевого споживача водних та водогосподарських послуг, у короткостроковій перспективі нормативи плати за спеціальне використання поверхневих і підземних вод не мають суттєво зростати, оскільки це не даватиме можливість підприємствам закладати інвестиційну складову в комунальні тарифи. Сформувалися передумови для підвищення нормативів плати за спеціальне використання водних ресурсів в окремих галузях промислового виробництва, в першу чергу, у гірничо-металургійному комплексі, де частка витрат на оплату водних ресурсів у вартості готової продукції коливається в межах одного відсотка.

Враховуючи те, що Україна є одним з найбільших експортерів сталі, має місце віртуальний експорт водних ресурсів за кордон, що має відповідним чином відшкодовуватися шляхом зростання їх вартості хоча б до рівня країн ЄС.

Світовий досвід показує, що при вирішенні питань щодо удосконалення природокористування прогресивною формою регулювання може бути єдина система оподаткування і платежів. В цьому питанні необхідно провести податкову реформу, суть якої полягає в поступовому переході від існуючого штрафування до прямого природоресурсного оподаткування. До того ж перспективним є застосування системи податкових пільг та податкових норм, яка існує в різних країнах світу стосовно стимулювання випуску екологічно чистої, безпечної продукції. Щодо виробництва екологічно небезпечної продукції і товарів, то на них також можуть бути встановлені податкові обмеження.

Досвід розвинутих країн показує, що активне застосування екологічного податку сприяє зниженню загального рівня забруднення природного середовища, а у перспективі – зниженню витрат на контроль за забрудненням і зростанням обсягів виробництва нової, екологічно чистої продукції, у такий спосіб зміцнюючи конкурентоспроможність і економічні позиції виробника. У цих країнах значного поширення набув підхід доповнення (заміщення) податків на працю і капітал податками на забруднення. Знижуючи рівень інших податків, які стягуються з підприємства, екологічний податок виконує

функцію субсидіювання його фінансової діяльності.

Екологічні податки встановлюються на всі види продукції та послуг, у процесі виробництва й експлуатації яких відбувається забруднення навколишнього природного середовища або шкідлива дія на людину. Якщо при цьому не дотримуються вимог граничнодопустимих нормативів, то застосовуються нормативи екологічного податку, які стимулюють перехід на мало-відхідні (безвідхідні) технології чи ефективні очисні споруди. Строки зниження забруднення до нормативів та максимально можливі антропогенні навантаження встановлюються на основі загальнодержавної стратегії охорони довкілля.

Екологічні податки на діяльність, що спричиняє деградацію довкілля, є дієвим засобом боротьби із забрудненням і вичерпуванням ресурсів. Податки на забруднення найефективніші тоді, коли існує стійка структура регулювання, що містить норми викидів та дієву систему моніторингу та примусу. Крім того, за допомогою екологічних податків можливо створювати фонди, необхідні для підтримки екологічного менеджменту. Нині спостерігається тенденція до утворення фондів, кошти яких спрямовані на покращання заходів охорони навколишнього природного середовища. В умовах дефіциту фінансових ресурсів для екологічного оздоровлення держави доцільно збори за забруднення природних ресурсів акумулювати у спеціальних фондах, надавши їм пільгового режиму оподаткування.

До податків на екологонебезпечну продукцію (так званий податок на продукт) належить податок на нафтопродукти, природний газ, вугілля, лакофарбову продукцію, пестициди, синтетичні пральні речовини, акумулятори, автошини, озоноруйнуючі речовини та ін. Податок на продукт – це податок, яким має обкладатися продукція, котра в один з періодів свого життєвого циклу забруднює навколишнє середовище.

До об'єктів екологічного оподаткування належать екологодеструктивні фактори, які справляють вплив прямого і непрямого характеру, а також товари і послуги, що є чи можуть стати причиною природоруйнівних дій.

Об'єктами екологічного оподаткування є енергоносії, транспортне обладнання і послуги, обсяги викидів у повітря та водне середовище, озоноруйнівні речовини, деякі розсіяні джерела забруднення води, відходів і шуму.

Платежі за забруднення навколишнього середовища є складовою частиною фінансового механізму охорони довкілля та раціонального використання природних ресурсів. Ці збори застосовуються з метою економічного стимулювання здійснення атмосфероохоронних, водоохоронних заходів, а також заходів зі зниження відходності виробничих процесів, переробки і безпечного захоронення відходів, формування джерел їх фінансування і кредитування, відшкодування збитків, завданих забрудненням атмосферного повітря стаціонарними об'єктами і рухомими джерелами забруднення, за-

брудненням поверхневих вод, морських вод і підземних горизонтів, а також відходів промислового, сільськогосподарського, будівельного та іншого виробництва у навколишнє природне середовище.

Економічна сутність екологічного податку полягає в тому, що:

- забруднювач зобов'язаний сплачувати (компенсувати) економічні збитки від негативного екологічного впливу на здоров'я людей, об'єкти житлово-комунального господарства (житловий фонд, міський транспорт, зелені насадження тощо), сільськогосподарські угіддя, водні, лісові, рибні, рекреаційні ресурси, основні фонди промисловості та інше;

- платежі за забруднення стали основою створення місцевих, обласних, Автономної Республіки Крим і Державного фондів охорони навколишнього природного середовища, які є одним із джерел фінансування природоохоронних заходів і робіт.

У системі регулювання суспільних відносин у галузі охорони довкілля плата за забруднення несе велике різноманітне значення:

1. Стимулююче – стимулюючий бік плати за забруднення проявляється через вплив на економічні інтереси екологічно-небезпечних підприємств шляхом підвищення або зменшення економічного тиску на них залежно від обсягів викидів (скидів) у довкілля (чим більший обсяг викиду – тим вища плата). Для цього використовуються два види плати:

- за лімітові викиди (скиди) – в межах встановлених лімітів (тимчасового походження) викидів (скидів) забруднюючих речовин та згідно з дозволами на розміщення відходів у навколишньому середовищі. Щодо цих лімітованих викидів (скидів) встановлюються фіксовані нормативи плати;

- за перевищення лімітів викидів (скидів), розміщення забруднюючих речовин. Тут плата визначається в кратному розмірі відносно фіксованих платежів.

Розміри платежів за забруднення навколишнього природного середовища встановлюються на підставі лімітів та фактичних обсягів викидів і скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, а також базових нормативів плати за них і відповідних регульовальних коефіцієнтів.

2. Координаційне. Плата за забруднення навколишнього середовища в межах установлених лімітів коригується за регіонами України з застосуванням коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, та коефіцієнтів індексації базових нормативів плати.

За понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин та розміщення відходів установлюється підвищений розмір плати на підставі базового нормативу плати, коефіцієнта індексації, коефіцієнтів, що враховують територіальні екологічні особливості, і коефіцієнтів кратності плати за понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів. У разі відсутності на підприємстві затверджених у встановленому порядку лімітів

викидів і скидів забруднюючих речовин та розміщення відходів нормативи плати за викиди і скиди забруднюючих речовин та розміщення відходів устанавлюються як за понадлімітні.

3. Контролююче. Відповідні платежі стягуються з підприємств незалежно від форм власності і відомчої належності. Внесення плати за забруднення не звільняє підприємства від дотримання заходів щодо охорони навколишнього середовища, а також сплати штрафних санкцій за екологічні правопорушення і від повного відшкодування шкоди.

4. Компенсаційне. Основним призначенням зборів за викиди, скиди і розміщення відходів є те, що вони повинні компенсувати економічні збитки від негативного впливу забрудненого атмосферного повітря, забруднених вод і відходів на здоров'я людей, об'єкти житлово-комунального господарства (міський транспорт, зелені насадження), сільськогосподарські угіддя, водні, лісові, рибні і рекреаційні ресурси, основні фонди промислового транспорту.

Характер забруднення навколишнього середовища дуже різноманітний і не завжди піддається кількісному обліку. Втрати від забруднення можна класифікувати за двома видами: економічний і соціальний. Економічні втрати спричиняються через погіршення виробництва певних об'єктів і втрат продукції; соціальні – як наслідок негативного впливу на здоров'я та життєдіяльність людини (хвороби, втрати працездатності, висока смертність).

2. Адміністрування процесу справляння екологічного податку. Платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

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

Не є платниками податку 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.

Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів.

Не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

Об'єктом та базою оподаткування є:

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

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

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

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

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

Ставки податку диференційовані залежно від виду платників і типів об'єкта забруднення (**додаток Б**).

Суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку та податковими агентами. У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу. Платники податку складають податкові декларації за встановленою формою,

подають 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 викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

- за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб-підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися.

3. Особливості нарахування рентних платежів та адміністрування процесів їх сплати. Рентна плата складається з:

- рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
- рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- рентної плати за спеціальне використання води;
- рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Платниками є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів 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.

Платником рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи є уповноважена особа – один із учасників такого договору, на якого згідно з його умовами покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності, за умови, що один з учасників зазначеного договору має відповідний спеціальний дозвіл. Облік результатів спільної діяльності ведеться таким учасником окремо від обліку його господарської діяльності. Такий учасник додатково береться на облік як платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин у порядку, визначеному ПКУ.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є 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.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється

в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл.

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

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

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

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

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

- видобуті корисні копалини, які без набуття та/або збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

- обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до вимог цього Кодексу, який визначається платником рентної плати за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених ним відповідно до вимог ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

- обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалі-

зованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства).

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюються у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) **(додаток В)**.

Податкові декларації з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин подаються її платником, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл.

Платник рентної плати та уповноважена особа сплачують податкові зобов'язання:

- за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини, у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України;
- за місцем обліку платника рентної плати у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи – суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:

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

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

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є 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);

- для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів – об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

- для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності – площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

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

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;

- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання (додаток Г).

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України. Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;

- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;

- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінюваль

ного пристрою.

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

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються залежно від виду і потужності зв'язку (**додаток Д**).

Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Платники рентної плати, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії. У разі продовження терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України рентна плата сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії.

Інші платники рентної плати сплачують рентну плату починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв. Сплата рентної плати здійснюється платниками рентної плати з дати видачі першого дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою в даній смузі радіочастот у відповідному регіоні незалежно від загальної кількості дозволів, наданих платнику рентної плати в такій смузі радіочастот у певному регіоні.

Платники рентної плати подають до контролюючих органів копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі.

Рентна плата за спеціальне використання води. Платниками рентної плати за спеціальне використання води 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.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;
- для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Рентна плата за спеціальне використання води не справляється:

- за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку;
- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- за воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;
- за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
- за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах

зрошувальних систем та магістральних водогонів;

– за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;

– за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;

– за морську воду, крім води з лиманів;

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

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

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

– для потреб водного транспорту – з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування). Ставки рентної плати за спеціальне використання води диференційовані (додаток Е).

Для потреб гідроенергетики – 8,77 гривні за 10 тис. м³ води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій.

Для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю:

– для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – 0,1503 гривні за 1 тоннаж-добу експлуатації;

– для пасажирського флоту, що експлуатується, – 0,0167 гривні за 1 місце-добу експлуатації.

Для потреб рибництва:

– 46,03 гривні за 10 тис. м³ поверхневої води;

– 56,34 гривні за 10 тис. м³ підземної води.

За воду, що входить виключно до складу напоїв:

– 42,82 гривні за 1 м³ поверхневої води;

– 49,94 гривні за 1 м³ підземної води.

За шахтну, кар'єрну та дренажну воду – 9,92 гривні за 100 м³ води.

Для теплоелектростанцій з прямоточною системою водопостачання рентна плата за фактичний обсяг води, що пропускається через конденсатори турбін для охолодження конденсату, обчислюється із застосуванням коефіціє-

єнта 0,005.

Житлово-комунальні підприємства застосовують до ставок рентної плати коефіцієнт 0,3.

За умови використання води з лиманів платниками рентної плати застосовується ставка рентної плати, встановлена за спеціальне використання поверхневих вод відповідно до показника „Інші водні об’єкти”.

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу нарастаючим 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.

Рентна плата обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об’єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, обчислюють рентну плату, враховуючи обсяги води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

Водокористувачі, які використовують воду з каналів, обчислюють рентну плату виходячи з фактичних обсягів використаної води з урахуванням втрат води в їх системах водопостачання, встановлених лімітів використання води, ставок рентної плати, встановлених для водного об’єкта, з якого забирається вода в канал, та коефіцієнтів.

Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюється виходячи з фактичних обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій, та ставки рентної плати. За умови експлуатації водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту обчислюється виходячи з фактичних даних обліку тоннаж-добі та ставки рентної плати, а пасажирськими суднами – виходячи з місця-добі та ставки рентної плати.

Справляння рентної плати за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва не звільняє водокористувачів від сплати рентної плати за спеціальне використання води.

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 (тривалість роботи агрегатів, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг, витрати електроенергії, пропускна спроможність водопровідних одиниць часу тощо). У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі.

Обсяг фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві визначають органи водного господарства.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі, виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

За понадлімітне використання води рентна плата обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо згідно з установленими ставками рентної плати та коефіцієнтами.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

Платники рентної плати подають одночасно з податковими деклараціями контролюючим органам копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі – юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

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

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибірккові санітарні рубки, вибірккові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів – суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

– другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

– 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);

– використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів диференційовані (**додаток Ж**).

Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами і розрядами.

Розподіл лісів за поясами:

– до першого поясу належать усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області;

– до другого поясу належать 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 лісо-сіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею.

Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за такими коефіцієнтами:

– у лісах з рівнинним рельєфом – 1,1;

– у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30 відсотків площі яких зайнято болотами, – 1,25;

– у лісах з гірським рельєфом – 1,5.

Пунктом відвантаження деревини залізницею вважається пункт (залізнична станція, роз'їзд), у якому дозволено здійснення такої операції, незалежно від наявності на ньому відповідних складів.

Зміна розподілу лісів за розрядами здійснюється у разі:

- закриття діючих або відкриття нових пунктів (залізничних станцій чи роз'їздів) відвантаження деревини;
- виявлення порушення встановленого порядку розподілу лісів за розрядами.

До великої деревини всіх лісових порід належать відрізки стовбура (у верхньому перетині без кори) діаметром від 25 сантиметрів і більше, до середньої – діаметром від 13 до 24 сантиметрів, до дрібної – діаметром від 3 до 12 сантиметрів.

До дров'яної деревини належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні).

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

- загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;
- фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

- а) виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок рентної плати, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

- б) анулювання лісорубного та/або лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та/або лісового квитка перерахунок рентної плати

не здійснюється і вся нарахована за такими квитанми сума рентної плати повністю сплачується до відповідних бюджетів;

в) надання лісокористувачеві відстрочки:

– на заготівлю деревини – сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

– на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

г) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Лісокористувачі щокварталу складають податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:

а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитанцій рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають;

б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному кварталу.

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

Платник рентної плати до закінчення граничного строку подання податкових декларацій за податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу, подає до відповідного контролюючого органу за формою податкову декларацію, яка містить додатки:

– з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин:

а) за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини, у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України;

б) за місцем обліку платника рентної плати у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України;

– з рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин – за місцезнаходженням ділянки надр;

– з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України – за місцем податкової реєстрації;

– з рентної плати за спеціальне використання води – за місцем податкової реєстрації;

– з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів – за місцезнаходженням лісової ділянки;

– з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України – за місцем його податкової реєстрації.

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

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Сутність та необхідність адміністрування податкових платежів при забрудненні навколишнього природного середовища.
2. Порядок визначення платників та об'єктів для нарахування екологічного податку.
3. Особливості формування Податкової декларації з екологічного податку та адміністрування процесу сплати податку.
4. Доцільність застосування підвищуючих коефіцієнтів при нарахуванні екологічного податку.
5. Особливості адміністрування процесу справляння рентної плати за спеціальне використання води з її вилученням з водних об'єктів.
6. Механізм адміністрування процесу справляння рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
7. Порядок справляння рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
8. Особливості нарахування та сплати рентної плати за користування надрами при видобутку корисних копалин.
9. Сучасна практика справляння рентної плати за користування надрами в цілях, пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньокваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА,

2013. – 361 с.

3. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

4. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

5. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

6. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

7. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

8. Хвесик М. А. Формування нової моделі фіскального регулювання природокористування: інституціональні передумови, методологічне забезпечення та практичні рекомендації / М. А. Хвесик, В. А. Голян, В. М. Бардась // Економіст. – 2013. – № 9. – С. 4–13.

9. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 17. Порядок адміністрування майнових податків та місцевих зборів

Мета: засвоїти теоретичні та практичні аспекти управління та адміністрування процесів справляння майнового податку та інших місцевих зборів.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Економічна сутність та необхідність майнового оподаткування.
2. Теоретичні аспекти функціонування та необхідність податкового регулювання місцевих податків.
3. Порядок адміністрування плати за землю.
4. Особливості нарахування інших майнових податків та адміністрування процесів їх сплати.
5. Фінансовий механізм адміністрування місцевих зборів.

1. Економічна сутність та необхідність майнового оподаткування. У світовій практиці справляння майнових податків відіграє якщо не визначальну, то одну з головних ролей у формуванні джерел наповнення бюджету. Через систему майнового оподаткування держава може впливати на особисте

споживання її громадян. Майнові податки дозволяють мобілізувати в розпорядження держави грошові кошти найбільш заможних верств суспільства.

В умовах розвитку ринкових відносин проблема ефективного функціонування системи оподаткування набуває суттєвого значення. Важливе місце при цьому займає подальше поглиблення регулюючої та стимулюючої ролі податків на основі закріплення принципів та засад оподаткування. З цієї точки зору найбільш перспективним стає підсилення ролі оподаткування майна у підвищенні ефективності всієї податкової системи. Майно як об'єкт оподаткування застосовується в Україні недостатньо. Разом з тим, воно об'єктивно розглядається як джерело зростання надходжень до доходної частини місцевих бюджетів. На сучасному етапі реформування податкової системи оподаткування майна в Україні представлене земельним податком, транспортним податком та податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Майнові податки є прямими, і ухилитися від їх сплати досить важко. Тому до механізму майнового оподаткування пред'являються значні вимоги, а його вдосконалення відіграє значну роль в підвищенні ефективності економічної системи. З точки зору процесів регулювання економічних процесів через механізми оподаткування майнові податки мають цілу низку позитивних характеристик, до яких відносяться: складність зменшення об'єкту оподаткування, можливість стимулювання розвитку виробництва і вирішення фінансових проблем держави та органів місцевого самоврядування та ін. Вдосконалення механізму оподаткування покликане породжувати ефективний податковий вплив на економічну діяльність платників податків, ініціювати процеси і створювати умови раціонального використання землі і будівель, що знаходяться на ній, житлових та нежитлових будов і споруд, зменшувати негативний вплив на екологічний стан навколишнього середовища. Існуюча система майнового оподаткування в Україні не відповідає такому принципу і більшою мірою служить фіскальним цілям, ніж завданням загальноекономічного характеру. Розкриттю прибуткового потенціалу майна перешкоджає застосування застарілих вартісних показників, що занижують реальну величину податкової бази.

Оцінюючи сучасний стан економічної думки щодо функціонування механізму оподаткування, можна констатувати, що їй певною мірою притаманний достатній рівень глибини наукових досліджень, широкий спектр проблем, що вивчаються за різними напрямками.

Основними принципами майнового оподаткування виступають:

1. Економіко-правові принципи:
 - принцип загальності, обумовлений масовим характером нерухомості як об'єкта оподаткування (інтереси держави);
 - принцип контрольованості, який характеризується визначеністю не-

рухомості як об'єкта податкових відносин (інтереси держави і платників податків);

– принцип організаційної простоти порядку нарахування і сплати податків, об'єктом яких є нерухомість.

2. Економіко-функціональні принципи:

– принцип реальності, в основі якого лежить визначення розміру податку, що відповідає ринковій вартості нерухомості (інтереси держави);

– принцип раціональності використання об'єктів нерухомості і стимулювання фінансово-господарської діяльності (інтереси платників податків);

– принцип цільової спрямованості коштів від справляння земельного податку (інтереси держави);

– принцип справедливого розподілу податкового тягара (інтереси платників податків);

– принцип економічної ефективності оподаткування нерухомості, який означає, що податки, об'єктом яких є нерухомість, не завжди прямо впливають на вибір сфери діяльності платника податку (інтереси платників податків);

– принцип незалежності від результатів діяльності платника податків (інтереси держави і платників податків).

2. Теоретичні аспекти функціонування та необхідність податкового регулювання місцевих податків. Ефективне функціонування територіальних громад, здатних вирішувати проблеми розвитку місцевих територій неможливе без відповідного фінансового забезпечення бюджетів місцевого самоврядування. За рахунок бюджетів місцевих громад утримуються заклади освіти, охорони здоров'я, проводяться виплати з соціального захисту та соціального забезпечення сім'ям з дітьми, ветеранам війни та праці, іншим незахищеним верствам населення, утримуються будинки-інтернати, притулки, фінансуються молодіжні програми. Тому належне фінансове забезпечення бюджетів муніципалітетів є проблемою державної ваги. Крім того, зважаючи на фінансову кризу, яку нині переживає Україна, важливим завданням для науковців є формування надійних та достатніх власних джерел надходжень місцевих бюджетів.

Місцеве оподаткування є невід'ємним та визначальним елементом місцевого самоврядування. Місцеві податки та збори для більшості зарубіжних країн – головне джерело наповнення місцевих бюджетів. Так, питома вага місцевих податків та зборів у загальній структурі місцевих бюджетів деяких зарубіжних країн становить 30 і більше відсотків. Наприклад питома вага місцевих податків у структурі місцевого бюджету Австрії становить 72 %, Франції – 48 %, Швеції – 66 %, США – 51 %, Данії – 46 %, Німеччини – 43 %, Норвегії – 37 %, Великій Британії – 34 %, Фінляндії – 31 %.

Що стосується України, то питома вага місцевих податків та зборів у загальній структурі місцевих бюджетів є незначною. Так, частка місцевих податків і зборів у дохідній частині місцевих бюджетів протягом 2005 – 2010 років була вкрай низькою і не досягала навіть 1 % від загальної суми дохідної частини місцевих бюджетів.

Введений в дію Податковий кодекс України вніс суттєві зміни до системи місцевого оподаткування. Так, з 14 місцевих податків та зборів, визначених Законом України „Про систему оподаткування”, на сьогодні діють лише 2 податки та 2 збори.

До місцевих податків, згідно з діючим ПКУ, належать: майновий податок, що включає до свого складу: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і плату за землю та єдиний податок. До місцевих зборів, в свою чергу, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

Платниками місцевих податків та зборів є юридичні особи незалежно від форм власності й підпорядкування, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, іноземні юридичні особи, які здійснюють свою діяльність на території України, а також фізичні особи.

Місцеві органи самоврядування в межах повноважень, визначених ПКУ обов’язково встановлюють єдиний податок та майновий податок в частині плати за землю, при цьому вирішують питання щодо встановлення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору. Установлення місцевих податків та зборів, непередбачених ПКУ, забороняється.

Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

До позитивних надбань нині діючого ПКУ слід віднести те, що розрахунок більшості місцевих податків та зборів прив’язуються до мінімальної заробітної плати або прожиткового мінімуму для працездатного населення, який змінюється декілька разів на рік, відповідно до законів України про державний бюджет на поточний рік. Це, у свою чергу, дозволяє не лише збільшувати надходження від податків та зборів, але й обраховувати обсяг коштів у короткостроковому періоді і прогнозувати подальший розвиток економічної ситуації. Тобто система місцевого оподаткування в Україні не буде надто вразливою, оскільки не існуватиме тенденції неодолення запланованих надходжень від встановлених податків та зборів.

Однак незважаючи на суттєві зміни в місцевій системі оподаткування, питома вага місцевих податків та зборів у загальній структурі надходжень до місцевих бюджетів все ще є незначною. Це обумовлено цілою низкою обставин: високими рівнем концентрації фінансових ресурсів у державному

бюджеті країни, що знижує значення регіональних і місцевих бюджетів; домінуючою роллю доходів у структурі надходжень коштів до місцевого бюджету й низькою часткою закріплених за територіями податкових платежів; тенденцією до встановлення видатків униз по бюджетній системі без відповідного підкріплення дохідними джерелами, що призводить до дотаційності бюджету.

У період трансформаційних соціально-економічних перетворень в Україні виникає необхідність забезпечення самостійності місцевих бюджетів та вдосконалення економіко-правових відносин всередині бюджетної системи. Функціонування ефективної системи місцевого оподаткування України неможливе без надійної системи адміністрування місцевих податків та зборів.

Введений у дію ПКУ вніс суттєві зміни в адміністрування місцевих податків та зборів. Однак механізм адміністрування місцевих податків та зборів все ще є недосконалим. Головним недоліком адміністрування місцевих податків та зборів є складний процес обміну інформацією між контролюючими органами та податковими інспекціями. Покращення співпраці із контролюючими органами є пріоритетним завданням держави на шляху вдосконалення механізму адміністрування місцевих податків та зборів.

Процес адміністрування місцевих податків та зборів ускладнюється затримками в наданні податковим органам інформації про власників нерухомості. Відсутність системності в обліку нерухомості, несвоєчасне внесення змін у документацію єдиного Державного реєстру прав на нерухоме майно та відсутність правових документів на нерухомість сприяють безконтрольності при використанні нерухомості, що призводить до реальних втрат місцевих бюджетів через несплату податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Як видно, ефективне адміністрування місцевих податків та зборів значною мірою залежить від якісної роботи працівників органів місцевого самоврядування й органів виконавчої влади. Необхідно проводити у зазначених закладах виховні заходи, створити систему заохочень та покарань.

Процес адміністрування місцевих податків та зборів також ускладнюється тривалим, складним і вартісним процесом передачі прав на нерухоме майно та його реєстрацію. Упровадження принципу єдиного вікна в обслуговуванні клієнтів значно пришвидшило процес оформлення права власності на нерухомість, зменшило термін взяття на облік.

Зменшення терміну реєстрації прав власності на нерухоме майно до 40 – 50 днів, кількості необхідних процедур до 6 і вартості всього процесу до менш ніж 1 % від вартості нерухомого майна зменшило корупцію у сфері реєстрації та передачі прав на нерухомість.

Таким чином, незважаючи на численні зміни, що обумовлені прийняттям Податкового кодексу України, система адміністрування місцевих податків та зборів в Україні має ряд суттєвих недоліків. Так, до основних недолі-

ків в адмініструванні місцевих податків та зборів належить незначна взаємодія щодо обміну інформацією з органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та контролюючими органами.

До недоліків в адмініструванні місцевих податків та зборів відносяться: тривалий, складний і вартісний процес передачі прав на нерухоме майно та його реєстрацію; відсутність системності в обліку нерухомості, несвоєчасність внесення змін у документацію єдиного Державного реєстру прав на нерухоме майно та відсутність правових документів на нерухомість, що сприяє безконтрольності у використанні нерухомості. Основними шляхами вдосконалення механізму адміністрування місцевих податків та зборів є налагодження співпраці з органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та контролюючими органами, щодо обміну інформацією. Для цього необхідно створити інформаційну систему, яка б дозволила обмінюватись інформацією в режимі он-лайн.

Необхідність запровадження даної системи обумовлена і тим, що платники податків – фізичні та юридичні особи – вимушені неодноразово надавати одну й ту ж інформацію різним органам державної влади та органам місцевого самоврядування, що призводить до невиправданих затрат ресурсів (людських, часу, вартісних) для кожного із суб'єктів взаємодії.

3. Порядок адміністрування плати за землю. Платниками податку є:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Об'єктами оподаткування є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є:

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок розташованих у межах населених пунктів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Податок за лісові землі справляється як складова рентної плати, що визначається податковим законодавством.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких

проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Від сплати податку звільняються:

- інваліди першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”;
- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб поширюється на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;
- для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;
- для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються:

- на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи;
- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;
- 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;

- бази олімпійської та параолімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;

- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Не сплачується податок за:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

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

- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортоділень, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

- 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, а саме:

- а) паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, вловлюючі з'їзди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди;

- б) майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зважування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутному капіталі яких

100 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі;

– 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 плодових насаджень;

– земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

– земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.

Органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території і до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам. Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому втрачено це право.

Якщо платники податку, які користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

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.

Податкове зобов'язання з плати за землю, визначене у податковій дек-

ларації, у тому числі за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про приймання податкових платежів.

Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно у сфері будівництва, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

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.

За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за встановленою формою.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб:

1) у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників,

визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;

3) пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців).

4. Особливості нарахування інших майнових податків та адміністрування процесів їх сплати. До інших елементів майнового податку у відповідності до діючого ПКУ відносяться: податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та транспортний податок.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. У нерухомості найбільш повно і наочно виявляється тенденція до зростання нагромадженого багатства, яке доволі легко обліковувати, а тому використовувати як об'єкт оподаткування. Оподаткування нерухомості в розвинених зарубіжних країнах є важливою складовою їх податкових систем, що виконує не лише фіскальні завдання, але й сприяє вирішенню основних соціально-економічних проблем, особливо на місцевому рівні. Тому впровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в Україні, повинно стати одним із головних джерел забезпечення фінансової стабільності місцевого самоврядування.

Оподаткування нерухомості в кожній країні відрізняється та має свої особливості, але нині світова практика виокремлює два підходи до визначення бази оподаткування. Перший з них базується на площі, другий – на ринковій вартості об'єкта. Метод, заснований на вартості об'єкта, є більш справедливим і застосовується в більшості розвинених країн. Застосування методу, заснованого на площі об'єкта, дає змогу оподатковувати об'єкти за відсутності інформації про оціночну вартість майна, з меншими витратами на оплату роботи кваліфікованого персоналу (оцінювачі, податкові адміністратори та інші). Тому такий метод частіше застосовується в країнах, що розвиваються, та з трансформаційною економікою, адже він зручний і дешевший у адмініструванні.

Світовий досвід показує, що при використанні правильного підходу,

податок на нерухомість може стати однією із вагомих статей доходної частини бюджету. Зокрема, Німеччина отримує 1,1 % загальних надходжень від зазначеного податку, Швейцарія – 0,46 %, бюджету Російської Федерації цей податок приносить 9 % від усіх надходжень. Він забезпечує до 95 % надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81 % – у Канаді, 52 % – у Франції, від 10 % до 70 % – у США. В країнах з економікою, що розвивається, за даними Світового Банку, податок на нерухомість становить 40–80% платежів до місцевих бюджетів.

Узагальнення світового досвіду функціонування місцевих податків і зборів дає підстави сформулювати ряд характерних моментів, зокрема:

- об'єктом оподаткування є сукупна вартість землі і будівель (споруд), що знаходяться на ній. Визначення вартості нерухомості з метою оподаткування може проводитися або в цілому, або за її складовими компонентами;

- суб'єкт оподаткування (платник податку) – це конкретна особа (юридична або фізична), яка володіє чи користується нерухомістю. Податкові зобов'язання, таким чином, можуть виникати у власника чи орендаря, що має враховуватися при побудові податкової системи;

- базою оподаткування може бути капітальна вартість нерухомості або вартість рентних платежів. Перша, як свідчить досвід іноземних країн, виступає у вигляді ринкової вартості чи оціночної, тобто визначеної згідно із стандартизованою методикою для цілей оподаткування;

- ставки оподаткування визначаються у вигляді: фіксованих як відсоток від бази оподаткування (наприклад, у Великій Британії, Японії, Кореї) або змінних, з огляду на передбачувані бюджетні витрати і величини бази оподаткування (наприклад, у США, Канаді, Австралії, Франції).

Оподаткування нерухомого майна в Україні має ґрунтуватися на таких основних принципах:

- платоспроможності: при запровадженні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, необхідно передбачити неоподатковуваний мінімум площі, щоб усунути від оподаткування малозабезпечені верстви;

- справедливості та рівності: горизонтальна рівність досягається завдяки оподаткуванню майна, що має однакову вартість або однотипне функціональне призначення, за єдиною ставкою. Вертикальну рівність можна забезпечити, оподатковуючи нерухомість, віднесену до різних класів і з різною вартістю, за диференційованими ставками;

- нейтральності: податки не повинні впливати на економічну поведінку суб'єктів господарювання та викривляти умови конкуренції;

- економічної ефективності: механізм оподаткування нерухомості має містити інструменти, що дієво впливають на економічні процеси, стимулюють ефективне користування нерухомим майном;

- фіскальної доцільності (достатності): надходження від податків мають

перевищувати витрати, пов'язані з їх справлянням; механізм оподаткування нерухомого майна потрібно будувати так, щоб ефективно виконувати завдання наповнення державного та місцевих бюджетів;

– визначеності: з метою уникнення спірних питань необхідний детальний опис у законодавстві основних елементів податку на нерухоме майно.

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

При цьому слід зазначити:

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

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

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

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

Не є об'єктом оподаткування:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання, в тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

д) об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами

господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

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

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

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

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи платника податку, зменшується:

а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 м²;

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

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

Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості відомості стосовно пільг.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад в залежності від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5

відсотків розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 м² бази оподаткування.

За наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку, розрахована за загальними правилами збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи із загальної площі кожного з об'єктів нежитлової нерухомості та відповідної ставки податку.

Податкове повідомлення-рішення про сплату суми податку, обчисленого за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості податок сплачується фізичною особою – платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Контролюючі органи за місцем проживання (реєстрації) платників податку в десятиденний строк інформують відповідні контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості про надіслані (вручені) платнику податку податкові повідомлення-рішення про сплату податку у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності таких нерезидентів.

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

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежит-

лової нерухомості декларація юридичною особою – платником подається протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності.

Податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Фізичні особи можуть сплачувати податок у сільській та селищній місцевості через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про прийняття податків.

Податкове зобов'язання за звітний рік сплачується:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Транспортний податок. Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством, власні легкові автомобілі.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач, пробігу легкового автомобіля.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Податкове повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою – платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

У разі впливу п'ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам – нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцем реєстрації об'єктів оподаткування, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Форма подачі інформації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної податкової політики.

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

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником - починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України.

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового

повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

5. Фінансовий механізм адміністрування місцевих зборів. Збір за місяця 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 або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад організовують 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 або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради контролюючому органу.

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 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні та міські ради або ради

об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною або міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Туристичний збір. Платниками 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 або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад 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:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);
- г) ветерани війни;
- г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), 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.

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 щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Особливості адміністрування процесу справляння плати за землю.
2. Місце та роль адміністрування місцевих податків в системі регулювання податкових відносин.
3. Порядок нарахування плати за землю для сільськогосподарських товаровиробників.
4. Адміністрування транспортного податку.
5. Сучасна практика адміністрування процесу справляння податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки.
6. Зарубіжний досвід майнового оподаткування.
7. Позитивні та негативні сторони справляння місцевих податків.
8. Порядок нарахування та адміністрування сплати збору за місця для паркування транспортних засобів.
9. Особливості адміністрування процесу справляння туристичного збору.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.
3. Бартчук Ю. А. Шляхи реформування системи місцевого оподаткування в Україні / Ю. А. Бартчук // Актуальні проблеми державного управління педагогіки та психології. – 2015. – № 3. – С. 8.
4. Бондаренко Д. Місцеві податки та збори у контексті Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / Д. Бондаренко. – Режим доступу : http://elkniga.info/book_373_glava_5_MISCEVI_PODATKI_TA_ZBORI_U_html.
5. Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.
6. Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.
7. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.
8. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
9. Попадюк Н. Податок на нерухомість: реалії та перспективи / Н. Попадюк // Юридичний журнал. – 2015 – № 11. – С. 27-29.
10. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

11. Федонюк О. І. Реформування системи місцевого оподаткування України : монографія / О. І. Федонюк. – Хмельницьк : Вид. ХНУ, 2012. – С. 45–46

Тема 18. Управлінські технології в спеціальних податкових режимах

Мета: вивчити основні теоретичні та практичні аспекти управління спеціальними режимами оподаткування фізичних та юридичних осіб.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Сутність спеціальних режимів оподаткування та необхідність управління ними.
2. Особливості податкового контролю нарахування та адміністрування єдиного податку для суб'єктів малого та середнього бізнесу.
3. Податковий контроль та адміністрування справляння єдиного податку сільськогосподарськими товаровиробниками.

1. Сутність спеціальних режимів оподаткування та необхідність управління ними. За умов ринкової економіки важлива роль належить малому бізнесу. Його підтримка, у тому числі через систему оподаткування, є одним із способів подолання економічної кризи в економіці. На перших етапах становлення системи оподаткування в Україні малому підприємництву надавались певні пільги. Особливо це стосувалося оподаткування прибутку малих підприємств. Згодом податкові пільги для малого підприємництва практично було ліквідовано, що негативно вплинуло на його розвиток.

З метою реалізації державної політики щодо розвитку й підтримки малого підприємництва, підвищення його ролі в розвитку національної економіки з 1 січня 1999 року внесено зміни в оподаткування суб'єктів малого підприємництва. З початку свого функціонування, єдиний податок характеризувався наступними перевагами:

- спрощено процедуру і порядок реєстрації платника єдиного податку. Суб'єкти малого підприємництва можуть перейти на сплату єдиного податку як спочатку року, так і спочатку будь-якого кварталу. При цьому суб'єкт малого підприємництва може відмовитися бути платником єдиного податку і перейти на загальну систему оподаткування не тільки з початку наступного календарного року, а також і з початку будь-якого кварталу;
- значно спрощуються розрахунки, пов'язані з визначенням сум подат-

ків;

- замість різноманітних форм податкової звітності по податках та зборах, які заміщуються єдиним податком, складається одна форма звітності і надається до контролюючого органу один раз на квартал;

- відсутня необхідність здійснювати контроль за строками сплати по податках і зборах, платником яких перестає бути суб'єкт малого підприємства;

- суб'єкти малого підприємництва здійснюють податковий облік тільки за тими податками та зборами, платниками яких вони є;

- з'являється можливість маневрування фінансовими ресурсами суб'єкта малого підприємництва;

- спрощується ведення поточного бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, що передбачена Національними стандартами бухгалтерського обліку. За більш ніж десятирічний період функціонування, з моменту введення в дію Указу Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” в 1999 р. до початку дії в 2012 р. Податкового кодексу України в цій частині, спрощена система оподаткування пройшла перевірку на придатність і необхідність в господарській діяльності малого і середнього бізнесу, довівши свою доцільність та необхідність.

Єдиний податок – це встановлений державою консолідований податок для визначеної частини суб'єктів малого підприємництва, який замінює справляння певної сукупності, передбачених законодавством, обов'язкових платежів та зараховується до бюджетів і державних цільових фондів у відповідних пропорціях, характеризується добровільністю обрання платниками його сплати та має на меті спрощення оподаткування доходів цих суб'єктів.

Єдиному податку властиві фіскальна та стимулююча функції. Фіскальна функція проявляється у розподільчих відносинах між державою та суб'єктами малого підприємництва. Стимулююча функція визначається метою введення єдиного податку, якою є стимулювання розвитку малого підприємництва шляхом створення сприятливих умов його оподаткування, що є своєрідним проявом захисту прав суб'єктів малого підприємництва з боку держави.

На сьогодні, 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 в порядку (рис. 18.1) та на умовах, визначених чинним законодавством, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

2. Особливості податкового контролю нарахування та адміністрування єдиного податку для суб'єктів малого та середнього бізнесу. Починаючи з 2012 р. справляння єдиного податку регулюють введенням в дію По-

датковим кодексом України У відповідності до діючого законодавства юридична чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає діючим вимогам та реєструється платником єдиного податку.

Є Д И Н И Й П О Д А Т О К	— —	податок на прибуток підприємств
		податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи
		податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку 3%
		податок на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності
		рентна плата за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи

Рис. 18.1. Перелік податків, в рахунок яких сплачується єдиний податок

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на чотири групи платників єдиного податку (табл. 18.1).

Чинне законодавство визначає ряд суб'єктів господарювання, які не можуть бути платниками єдиного податку, їх упорядкований перелік наведено на рис. 18.2.

Наведений на рис. 18.2 перелік суб'єктів господарювання, які не мають права сплачувати єдиний податок слід конкретизувати в частині ідентифікації видів господарської діяльності, здійснення яких не дає права на спрощений режим оподаткування (рис. 18.3). Поряд з наведеними обмеженнями, слід зазначити, що чинне законодавство вимагає від платників єдиного податку здійснення розрахунків за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в готівковій або безготівковій грошових формах.

За даними табл. 18.1 слід відмітити, що об'єктом для нарахування єдиного податку для юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців віднесених до III групи платників є дохід, який являє собою відповідно:

– для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податко-

Таблиця 18.1

Критерії вибору та групи платників єдиного податку

Групи платників єдиного податку	Чисельність найманих працівників	Обсяг доходу протягом календарного року	Статус платника	Сфера застосування	Ставка єдиного податку
I група	0 осіб	Не більше 300 тис. грн	Фізична особа – підприємець	1. Роздрібний продаж товарів на ринках 2. Надання побутових послуг населенню, перелік яких наведено у п. 291.7 ПКУ 3. Крім видів діяльності, перелічених у п. 291.5 ПКУ	До 10 % розміру прожиткового мінімуму для працездатного населення, встановленого на 1 січня звітного податкового року
II група	0 або до 10 осіб	не більше 1,5 млн грн	фізична особа – підприємець	1. Надання послуг, в т.ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню 2. Виробництво та/або продаж товарів 3. Діяльність у сфері ресторанного господарства <i>Обмеження:</i> 1. Крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди, оцінювання нерухомого майна (70.31 КВЕД) 2. Крім видів діяльності, перелічених у п. 291.5 ПКУ	До 20 % розміру мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня звітного податкового року
III група	необмежено	не більше 5 млн грн	фізична особа – підприємець. юридична особа будь-якої організаційно-правової форми	Крім видів діяльності, перелічених у п. 291.5 ПКУ	3 % доходу - для зареєстрованих платників ПДВ 5 % - у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
IV група	необмежено	необмежено	С ільськогосподарські товаровиробники	Сільське господарство	Специфічні залежно від виду використовуваних сільськогосподарських угідь

кового (звітнього) періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, в тому числі дохід від продажу основних засобів вартість безоплатно отриманих протягом звітнього періоду товарів (робіт, послуг) та сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

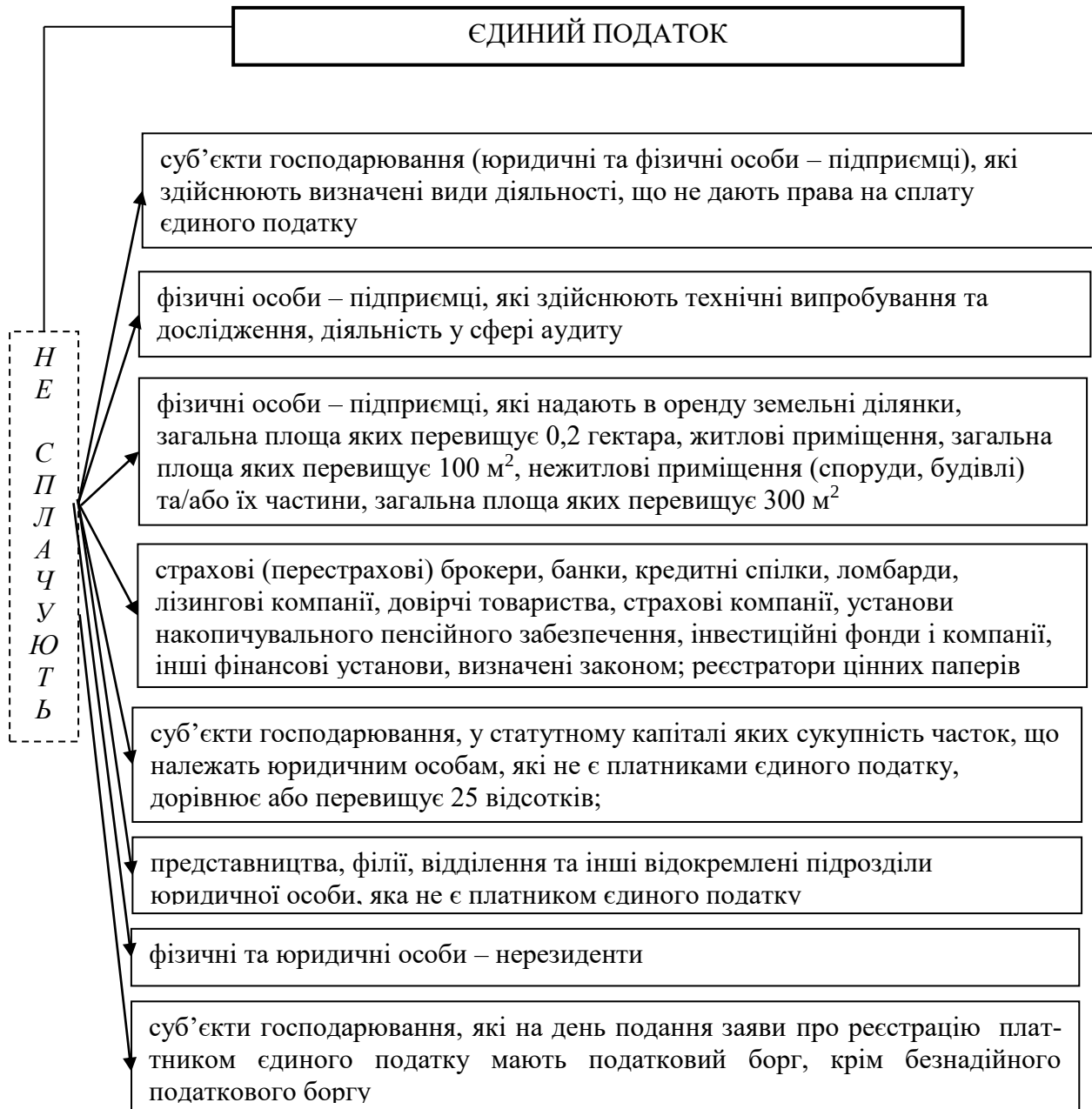


Рис. 18.2. Перелік суб'єктів підприємницької діяльності, які не сплачують єдиний податок

– для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітнього) періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, вартість безоплатно отриманих протягом звітнього періоду товарів (робіт, послуг та сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. При цьому зауважимо, що зазначені доходи не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи. Сума

кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності включається до складу доходу платника єдиного податку за умови сплати ним податку на додану вартість.

Так, при продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як сума коштів, отриманих від продажу таких основних засобів.



Рис. 18.3. Перелік видів господарської діяльності, здійснення яких суб'єктами малого підприємництва не дає їм права на сплату єдиного податку

Якщо основні засоби продані після їх використання протягом 12 календарних місяців з дня введення в експлуатацію, дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

Датою отримання доходу є дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку, дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг).

Характеризуючи табл. 18.1 слід також зазначити, що 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 ві-

ку.

Окремо слід зупинитися на тих видах доходів, які не включаються до об'єкта оподаткування – рис. 18.4.

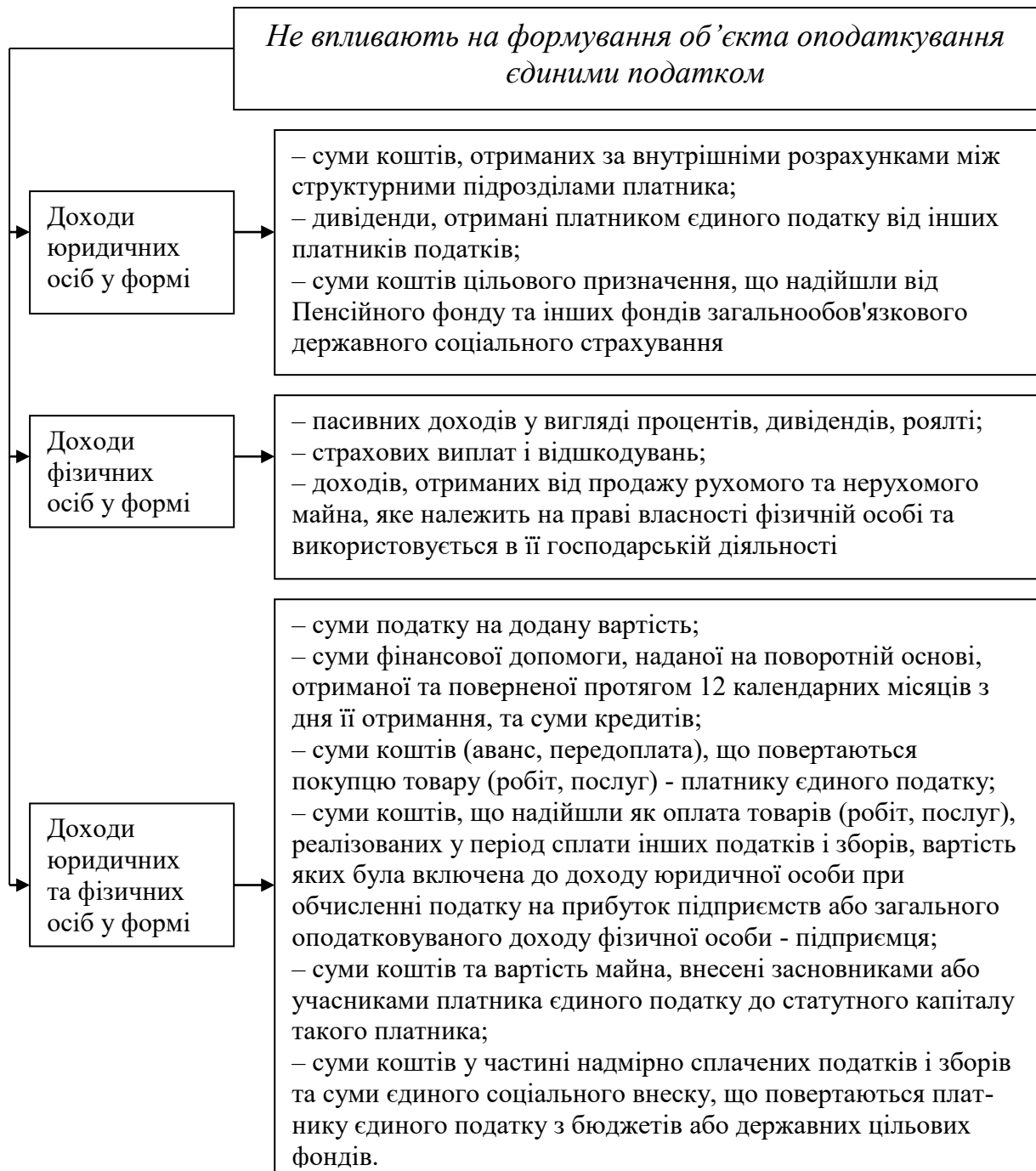


Рис. 18.4. Перелік доходів, які не включаються до об'єкта оподаткування при нарахуванні єдиного податку

Одночасно із визначенням бази для обчислення розміру єдиного податку, визначення доходу з урахуванням норм Податкового кодексу здійснюється для встановлення права суб'єкта господарювання на використання спрощеної системи оподаткування.

Порядок справляння єдиного податку передбачає врахування іючих

ставок для різних груп платників, використання сформованого об'єкта оподаткування (доходу), перерахування обчислених сум податку у визначені терміни та складання і подання відповідної податкової звітності.

Ставки єдиного податку 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 (див. табл. 18.1).

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої, другої і третьої (фізичні особи) груп у розмірі 18 відсотків, а для платників третьої (юридичні особи) у подвійному розмірі:

- до суми перевищення обсягу визначеного законом доходу, що дає право на сплату єдиного податку;
- до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;
- до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж визначений;
- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої та другої групи є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) по-точного місяця.

Нарахування авансових внесків для платників єдиного податку першої і другої груп здійснюється органами державної фіскальної служби на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо розміру обраної ставки єдиного податку, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/ або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Єдиний податок, нарахований за перевищення обсягу доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Сплата єдиного податку здійснюється за місцем податкової адреси.

Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом

одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники єдиного податку першої – третьої груп, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України.

Платники єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, що встановлені Міністерством фінансів України. Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Платники єдиного податку першої та другої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески.

Платники єдиного податку третьої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

Паралельно із прийняттям Податкового кодексу, яким кардинально змінено механізм оподаткування суб'єктів малого підприємництва слід звернути увагу ще на одну новацію по відношенню до платників єдиного податку – саме фізичних осіб-підприємців. Так, починаючи з 2011 р. вони мають здійснювати обов'язкові платежі Єдиного соціального внеску, розмір якого визначається за відповідним тарифом (22 %) від фонду оплати найманих працівників. Якщо ж фізична особа – підприємець не використовує найману працю він має сплатити мінімальний страховий платіж Єдиного соціального внеску, розмір якого обчислюється як розмір мінімальної заробітної плати на початок звітного місяця (на 01.01. 2017 р. – 3200 грн) на діючий тариф для підприємців – 22 %, і так щомісяця поряд із сплатою єдиного податку. Безумовно це збільшує видатки таких суб'єктів і розглядається загалом в негативному ракурсі, однак ті зміни, які вніс ПКУ містять достатньо й позитивних моментів, зокрема:

- для фізичних осіб – підприємців на єдиному податку, які мають найманих працівників, ставка єдиного податку не збільшується на 50 % за кожного найманого працівника;

- сплата єдиного податку фізичними особами – підприємцями першої та другої групи здійснюється щомісячно за поточний місяць, а не за наступний місяць;

- можливість фізичних осіб – підприємців зареєструватися платником

ПДВ (третя група);

- продовжено строк подання щоквартальної декларації, при цьому для першої групи передбачено подання лише річної декларації;

- звільнення за заявою від сплати фізичною особою – підприємцем (без найманих працівників) єдиного податку за один місяць у році на період відпустки та за один місяць хвороби (з підтвердженням листком непрацездатності);

- свідоцтво платника єдиного податку видається безстроково – за умови дотримання усіх вимог не потрібно щорічно подавати заяву і отримувати нове свідоцтво;

- вимога щодо розрахунку за товари (роботи, послуги) виключно у готівковій (безготівковій) формі поширюється не лише на юридичних осіб – платників єдиного податку, а й на фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку тощо.

Загалом, зауважимо, що незважаючи на те, що спрощена система оподаткування визначила свою ефективність по відношенню до звичайної системи, вона, водночас, висвітлила і багато проблем, які потребують швидкого вирішення. Тому оподаткування малого бізнесу повинно бути ефективним не тільки для його суб'єктів, а й для держави, а також справедливим по відношенню до інших платників податків.

3. Податковий контроль та адміністрування справляння єдиного податку сільськогосподарськими товаровиробниками. Підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників є одним з головних пріоритетів розвитку національної економіки. Однак, через недосконалі економічні відносини та низький рівень розвитку продуктивних сил в аграрному секторі забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарським товаровиробникам досить важко. За таких умов одним із найбільш дієвих інструментів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників можуть стати податки. При цьому, кількість податків та їх розмір не повинні зменшувати зацікавленість та ділову активність сільськогосподарських товаровиробників, а навпаки, створювати спонукальні мотиви до підвищення фінансових результатів своєї діяльності.

Спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСГП) з'явився в порядку експерименту в 1998 році у трьох регіонах України: Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області, а з 1 січня 1999 року його було поширено на всій території країни.

Основна мета запровадження фіксованого сільськогосподарського по-

датку спрямована на спрощення податкового механізму для стимулювання державної підтримки аграрних підприємств з одночасним врахуванням інтересів бюджету.

Виділяючись у „спеціальну” систему оподаткування, ціль запровадження та практика справляння фіксованого сільськогосподарського податку посідає своєрідне і дуже специфічне місце на тлі інших альтернативних систем оподаткування суб'єктів господарювання в аграрному секторі, насамперед „загальної” та „спрощеної”.

Дане твердження ілюструється рядом аргументів та пояснюється кількома підставами.

- стратегічна мета запровадження ФСГП характеризується чіткою та вузькою цілеспрямованістю – підтримка сільськогосподарських товаровиробників та спрощення системи оподаткування саме в галузі сільського господарства;

- ФСГП являє собою прямий реальний податок виключно з юридичних осіб – спеціальних платників, що підтверджується відповідним статусом чи певною діяльністю;

- ФСГП має двояку природу, відносячись за ознакою „регіон поширення” до категорії загальнодержавних, кошти від його сплати надходять виключно до місцевих бюджетів, що є логічним, оскільки діяльність щодо виробництва та переробки сільськогосподарської продукції здійснюється на території певних регіонів.

В цілому, фіксований сільськогосподарський податок є важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, який зменшує податковий тиск на сільськогосподарських товаровиробників і на цій основі забезпечує стимулювання раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції.

В процесі реформування сільськогосподарського виробництва характерні особливості галузі, а саме: сезонність, залежність виробництва від природних умов і біологічних процесів, уповільненість обігу авансових коштів, обумовили ускладнення економічного та фінансового стану суб'єктів підприємницької діяльності. Це, в свою чергу, вплинуло на податкові відносини з державою.

Справляння фіксованого сільськогосподарського податку з моменту його запровадження в 1999 р. до кінця 2010 р. регулювалося рядом нормативних документів, серед яких виділявся, в першу чергу, Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок” № 20-XIV від 17.12. 1998 р. Починаючи з 2011 р. справляння фіксованого сільськогосподарського податку регулюють введенням в дію Податковим кодексом України (Розділ XIV. Спеціальні податкові режими).

Починаючи з 1 січня 2015 р. у відповідності до Закону України „Про

внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” від 28.12. 2014 р. № 71-VIII фіксований сільськогосподарський податок скасовано, як окремий податок. Відтепер він став частиною єдиного податку, створивши відповідно окрему специфічну групу платників єдиного податку.

Відтепер за новим законодавством платниками єдиного податку (четверта група – сільськогосподарські товаровиробники) можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, фермерські та інші господарства, які відповідають наступним ознакам:

а) виробляють (виращують), переробляють та продають сільськогосподарську продукцію – тобто ті, що вважаються сільськогосподарськими;

б) мають у власності чи користуванні (в тому числі на умовах оренди) сільськогосподарські угіддя;

в) мають частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, що дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Одночасно зауважимо, що за умови утворення сільськогосподарських товаровиробників шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва (75 відсотків) поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
- кожен окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;
- особу, утворену шляхом перетворення.

В свою чергу, 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.

Таким чином, ключовою ознакою відповідності платнику єдиного податку (четверта група – сільськогосподарські товаровиробники) є питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валової виручки підприємства за попередній рік.

При цьому, слід зазначити, що до доходу сільськогосподарського товаровиробника відноситься дохід від:

- реалізації продукції рослинництва, що вироблена (виращена) 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.

До валової виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва включається вартість реалізованої продукції:

- власного виробництва;
- виробленої із сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах;
- виробленої із власної сировини на давальницьких умовах незалежно від територіального розташування переробного підприємства;
- вартість наданих послуг, пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом.

Починаючи з 2011 р. даний критерій встановлюється на підставі норм Податкового кодексу України та Методичних рекомендацій щодо складання Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік (Наказ Мінагрополітики України № 837 від 17.12.2010 р.) і відображається у „Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва”, вихідною інформацією для формування якого виступають дані бухгалтерського обліку.

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 (сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх водойм (озер, ставків та водосховищ), – органу державної фіскальної служби за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);
- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – органу державної фіскальної служби за місцем розташування такої земельної ділянки;
- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади з питань державної аграрної політики за погодженням з центральним органом державної фіскальної служби;
- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – органам державної фіскальної служби за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок. У даному документі зазначаються відомості

про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю).

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/або реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів, 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).

Довідка про набуття або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів з дати подання сільськогосподарським товаровиробником податкової декларації або заяви органом державної фіскальної служби за місцезнаходженням такого платника (місцем перебування на податковому обліку).

Платники єдиного податку (четверта група – сільськогосподарські товаровиробники) не є платниками таких податків і зборів:

- а) податку на прибуток підприємств;

- б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);

- в) рентної плати за спеціальне використання води.

Інші податки і збори сплачуються платником податку в порядку і розмірах, установлених Податковим кодексом, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному Законом України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

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.

Об'єктом оподаткування єдиного податку (четверта група – сільськогосподарські товаровиробники) є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у

тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

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 до 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 (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,95;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57;

в) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19;

г) для земель водного фонду – 2,43;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди – 6,33.

Зауважимо, що під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власної виробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік, який починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників – період з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року.

Податковий (звітний) рік для сільськогосподарських товаровиробників, що ліквідуються, – період з початку року до їх фактичного припинення.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають

відповідному органу державної фіскальної служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за встановленою формою.

Сплата податку проводиться щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

- а) у I кварталі – 10 відсотків;
- б) у II кварталі – 10 відсотків;
- в) у III кварталі – 50 відсотків;
- г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Платники податку, утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді, у тому числі за набуті ними площі нових земельних ділянок, уперше сплачують податок протягом 30 календарних днів місяця, що настає за місяцем їх утворення (виникнення права на земельну ділянку).

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.

Платники податку несуть відповідальність відповідно ПКУ за правильність обчислення, своєчасність подання податкових декларацій та сплати сум податку.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Сутність та необхідність управління спрощеними режимами оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

2. Платники єдиного податку та видам господарських операцій, які не передбачають можливості застосування єдиного податку.

3. Порядок адміністрування процесів нарахування та сплати єдиного податку платниками різних груп.

4. Перспективи розвитку спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

5. Місце і роль єдиного (фіксованого сільськогосподарського) податку в господарській діяльності аграрних підприємств.

6. Порядок адміністрування процесу формування податкової звітності по єдиному (фіксованому сільськогосподарському) податку.

7. Переваги та недоліки діючих режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво”. / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.

3. Василенко А. Вигоди та переваги єдиного податку / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – 31 лип. – С. 3–5.

4. Закон України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”.

5. Закон України № 1791-VIII від 20.12.2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”.

6. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

7. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

8. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

9. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Тема 19. Оподаткування будівельних підприємств

Мета: засвоїти основні теоретичні та практичні аспекти пов'язані з

прямим та непрямим оподаткуванням будівельних підприємств.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України, П(С)БО 18 „Будівельні контракти”.

Навчальні питання:

1. Державне регулювання діяльності підприємств будівельної галузі.
2. Особливості оподаткування податком на додану вартість підприємств будівельної галузі.
3. Механізм нарахування та сплати податку на прибуток для будівельних підприємств.
4. Особливості нарахування інших податків для будівельних підприємств.

1. Державне регулювання діяльності підприємств будівельної галузі.

Будівельна галузь посідає одне з основних місць в економіці держави. Вона створює основні фонди як виробничого, так і невиробничого характеру для функціонування всіх галузей національної економіки, забезпечує побутові, соціально-культурні потреби населення, сприяє створенню великої кількості нових робочих місць та реалізації продукції інших галузей народного господарства, які споживаються в процесі здійснення основної діяльності – будівництва. Однак ефективність функціонування будівельної галузі залежить від державної політики щодо її підтримки та регулювання, спрямованого на інформаційне забезпечення, створення та нормативно-правової бази оптимального податкового навантаження тощо.

Згідно П(С)БО 18 „Будівельні контракти”, будівництво – це спорудження нового об’єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об’єктів, виконання монтажних робіт.

Об’єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва:

- житлове;
- промислове;
- транспортне;
- сільськогосподарське;
- культурно-побутове та ін.

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД), в якій можна побачити структуру будівельної галузі (рис. 19.1), відображена у Національному класифікаторі України (класифікація видів економічної діяльності), прийнятому наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457.

Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на

кошти замовника.

Підрядник – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Замовник – учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником.



Рис. 19.1. Класифікація видів економічної діяльності будівельної галузі

При здійсненні будівництва об'єктів між замовниками та підрядниками укладаються будівельні контракти.

Будівельний контракт – договір про будівництво.

Будівельний підряд – обсяг робіт, на який складена окрема проектно-кошторисна документація, або комплекс обсягів робіт, об'єднаних єдиним проектом, замовлений одному виконавцю-підрядчику (генеральному підрядчику), який несе повну відповідальність перед замовником за виконання контракту, незалежно від того, чи самостійно він виконує зобов'язання за контрактом чи наймає субпідрядників.

На один будівельний підряд може бути укладено кілька будівельних контрактів (договорів); як і на кілька будівельних підрядів може бути укладений лише один контракт.

Одна з головних особливостей будівельної діяльності полягає в довгостроковому характері виробничого процесу. Будівельний підряд, як правило, – це безперервний процес виробництва і реалізації протягом тривалого часу, який може охоплювати кілька звітних періодів. І, звичайно, що це не може не відобразитися на методології бухгалтерського обліку та, як наслідок, на оподаткуванні на підприємствах будівельної галузі.

Згідно з Законом України „Про планування і забудову територій” місцевими правилами забудови встановлюються порядок рішення питань

розташування, надання дозволу на будівництво об'єктів містобудування, надання дозволу на виконання будівельних робіт, введення цих об'єктів в експлуатацію, а також порядок здійснення контролю за містобудівною діяльністю. Відповідно до закону визначено, що фізичні і юридичні особи, що мають намір здійснити будівництво об'єктів містобудування на земельних ділянках, що належать їм на праві власності або користування, зобов'язані отримати від виконавських органів дозвіл на будівництво об'єкту містобудування.

Цивільним кодексом України визначено, що предметом договору купівлі-продажу може бути товар, який є у продавця – будівельної організації на момент укладення договору або буде збудований продавцем у майбутньому. Предметом договору купівлі-продажу можуть бути майнові права на забудову. До договору купівлі-продажу майнових прав застосовуються загальні положення про купівлю-продаж, якщо інше не впливає зі змісту або характеру цих прав.

Законом України „Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю” встановлено загальні принципи, правові та організаційні засади залучення коштів фізичних і юридичних осіб в управління з метою фінансування будівництва житла та особливості управління цими коштами. Фінансування будівництва таких об'єктів може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, недержавні пенсійні фонди, які створені та діють відповідно до законодавства, а також через випуск безпроцентних (цільових) облігацій, за якими базовим товаром виступає одиниця такої нерухомості.

Державне регулювання є однією із функцій державного управління. Державне управління є організаційним і регулювальним впливом держави на економічну діяльність суб'єктів ринку з метою її впорядкування та підвищення результативності. Основними функціями управління є: організація, регулювання, контроль, планування, кадрове забезпечення із системного підходу. Державне регулювання будівництва варто розглядати, як комплекс заходів державних органів законодавчого, виконавчого і контрольного характеру, спрямованих на стабілізацію та адаптацію чинної економічної системи до мінливих умов розвитку країни (регіону).

З погляду державного регулювання, найважливіше значення має регулююча функція податків і системи оподаткування в цілому. Ця функція в залежності від наслідків впливу податків на результати діяльності підприємств звичайно виступає або як стимулююча, якщо окремі параметри певного податку заохочують платника покращувати результати своєї діяльності, або як дестимулююча, чи стримуюча, якщо зміна окремих елементів податку або збору призводить до недоцільності з боку платника подальшого

розвитку у відповідному напрямі. У сфері державного податкового регулювання економіки особливе значення має оптимізація складу і структури системи податків, рівня і структури податкового тягаря і податкових ставок. Таким чином, податкове регулювання являє собою сукупність економічних заходів держави, де використовують податки для впливу на інтереси як господарюючих суб'єктів, так і самої держави в цілому.

Залежно від засобів впливу державне податкове регулювання поділяється на дві сфери: податкове стимулювання та податкове стримування.

Податкове стримування менш поширена сфера державного податкового регулювання, так як вона покликана стримувати розвиток окремих галузей економіки та інвестиційну активність, переважно в цілях недопущення кризи надвиробництва, що рідко трапляється в сучасній економіці. Тим більше, що це не загрожує в найближчі роки і в перспективі Україні. Податкове стримування засноване на політиці високих податків з використанням в цілому і вибірково високих податкових ставок, із збільшенням переліку податкових платежів, з відміною податкових пільг і т. п. Тому особливу увагу у цьому дослідженні слід приділити податковому стимулюванню у формі податкового пільгування.

Податкове стимулювання засноване на політиці низьких податків, оптимізації складу і структури системи податків, рівня податкового тягаря і ставок окремих податків, а також на використанні системи податкового пільгування (податкових пільг і преференцій). Податкове стимулювання покликане цілеспрямовано впливати на економіку в цілому, окремі її сфери, галузі та соціальні процеси, а також на економічну поведінку платників податків. Основною формою податкового стимулювання є податкове пільгування.

Податкове стимулювання діяльності підприємств будівельного комплексу України – це вплив держави на діяльність будівельних підприємств через податковий механізм, за допомогою якого відбувається заохочення до ведення фінансово-господарської діяльності через створення прозорих, адміністративно зручних, привілейованих умов діяльності. Метою податкового стимулювання підприємств будівельного комплексу України є забезпечення ефективного розвитку їх діяльності.

Напрямами податкового стимулювання будівельних підприємств є: по-перше, стимулювання суб'єктів господарювання будівельної галузі до інноваційної діяльності; по-друге, стимулювання будівельних підприємств до оновлення основних фондів, розширення їх діяльності; по-третє, стимулювання ділової активності та інвестиційної діяльності у будівельній галузі.

2. Особливості оподаткування податком на додану вартість підприємств будівельної галузі. На сьогодні відсутній єдиний підхід до розгляду питань на предмет оподаткування діяльності будівельних підприємств

податком на додану вартість. До особливостей оподаткування будівельних підприємств належать:

- можливість застосування касового методу податкового обліку за операціями з виконання підрядних будівельних робіт (п. 187.1 ПКУ);
- звільнення від оподаткування ПДВ постачання об'єктів житлової нерухомості (за винятком першого постачання) – пп. 197.1.14 ПКУ;
- звільнення від оподаткування ПДВ першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів (пп. 197.11.14 ПКУ);
- звільнення від сплати ПДВ постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти (п. 197.15 ПКУ).

Таким чином, вказуючи на особливості оподаткування ПДВ підприємств будівельної галузі, варто звернути увагу на два моменти:

- що являють собою об'єкти житлової та нежитлової нерухомості;
- що являють собою операції з першого постачання житла.

Згідно Цивільного кодексу України до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. З метою оподаткування в Податковому кодексі України поняття нерухомості відсутнє, проте дається чіткий розподіл житлової та нежитлової нерухомості (табл. 19.1).

До об'єктів житлової нерухомості належать будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки.

Об'єкти нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду.

Згідно з пп. 197.1.14 ПКУ операції з першого постачання житла (крім першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів) підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах.

Таким чином, під оподаткування податком на додану вартість підпадають і перший продаж дачних або садових будинків, а також будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих згідно із законодавством як житло (житловий фонд).

Таким чином, звільняються від оподаткування податком на додану вартість:

1. Постачання об'єктів житлової нерухомості (крім першого постачання житла) – пп. 197.1.14.

Операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), які не підпадають під визначення першого постачання, встановленого вищезазначеним підпунктом, тобто операції з подальшого продажу житла (об'єктів житлового фонду) звільняються від оподаткування ПДВ.

Зауважимо, що операції з подальшого продажу дачних або садових будинків, а також будь-яких інших об'єктів власності, зареєстрованих згідно із законодавством як житло (житловий фонд), також звільняються від оподаткування ПДВ.

Таблиця 19.1

Розподіл об'єктів житлової та нежитлової нерухомості згідно ПКУ

Об'єкти нерухомості	
Об'єкти житлової нерухомості	Об'єкти нежитлової нерухомості
<i>1. Будівлі, віднесені до житлового фонду</i> <i>1.1. Житловий будинок</i> – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання: - житлові будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень; - житлові будинки квартирного типу різної поверховості. <i>1.2. Прибудова до житлового будинку</i> – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну <i>1.3. Квартира</i> – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного у ньому проживання. <i>1.4. Котедж</i> – одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою. <i>1.5. Кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах</i> – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів. <i>2. Садовий будинок</i> – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків. <i>3. Дачний будинок</i> – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.	<i>1. Будівлі готельні</i> – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку. <i>2. Будівлі офісні</i> – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей. <i>3. Будівлі торговельні</i> – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування. <i>4. Гаражі</i> – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки. <i>5. Будівлі промислові та склади.</i> <i>6. Будівлі для публічних виступів</i> (казино, ігрові будинки). <i>7. Господарські (присадибні) будівлі</i> – допоміжні (нежитлові) приміщення: хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції. <i>8. Інші будівлі.</i>

При цьому слід зазначити, що відповідно до п. 198.4 ПКУ, якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування, або звільняються від оподаткування, то суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника.

2. Постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів (пп. 197.1.14 ПКУ).

Операції з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване доступне житло (об'єкт житлового фонду) та новозбудоване із залученням державних коштів житло, до першого власника такого житла, звільнені від оподаткування ПДВ.

Подальший продаж такого житла також підпадає під пільгове оподаткування ПДВ.

Підтвердженням того, що товари/послуги оплачуються за рахунок державних коштів, є наявність у договорі на поставку товарів/послуг умови, що оплата за поставлені товари/послуги здійснюється з відповідного рахунку Державної Казначейської служби України.

3. Будівельно-монтажні роботи з будівництва житла за державні кошти (п.197.15 ПКУ).

Виконавці, яких залучено замовником до будівництва об'єктів доступного житла та житла, що будується за державні кошти, не нараховують ПДВ на виконані ними будівельно-монтажні роботи з такого будівництва.

При цьому якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що звільняються від оподаткування ПДВ, то суми цього податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника (п. 198.4 ПКУ). Тобто податковий кредит щодо витрат, пов'язаних з виконанням таких робіт, цими організаціями не формується.

Якщо підрядними організаціями одночасно здійснюються операції, що звільняються від оподаткування ПДВ, та операції, які оподатковуються цим податком на загальних підставах, то відповідно до ст. 199 ПКУ підрядні організації мають право віднести до податкового кредиту лише частку сплаченого (нарахованого) податку під час придбання або виготовлення товарів/послуг, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг в оподатковуваних операціях, з відповідним проведенням щорічного перерахунку податкового кредиту.

З метою оподаткування ПДВ першим постачанням житла (об'єкта житлового фонду) вважається:

– перша передача готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника;

– перший продаж реконструйованого або капітально відремонтованого житла (об'єкта житлового фонду) покупцю, який є особою іншою, ніж власник такого об'єкта на момент виведення його з експлуатації (використання) у

зв'язку з такою реконструкцією або капітальним ремонтом, або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) на таку реконструкцію чи капітальний ремонт за рахунок замовника.

Враховуючи зазначене, операцією з першого постачання житла вважається операції з:

- передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) до першого власника такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва: чи за рахунок власних коштів підприємства-забудовника, чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва, чи за кошти держателів облігацій;
- передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на реконструйоване або капітально відремонтоване житло (об'єкт житлового фонду) особі іншій, ніж власник такого об'єкта на момент введення такого житла в експлуатацію (використання);
- постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження нового житла чи реконструкції або капітального ремонту житла за рахунок замовника.

База оподаткування операцій з першого постачання житла визначається згідно з п. 188.1 ПКУ виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій – не нижче звичайних цін) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються, та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Ще однією особливістю оподаткування податком на додану вартість будівельних підприємств є те, що згідно п. 187.1 ПКУ за операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку.

Касовий метод для цілей оподаткування згідно з пп. 14.1.266 ПКУ – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підля-

гають поставці) йому товарів (послуг).

Особливий порядок оподаткування операцій з ПДВ за довгостроковими договорами виключає застосування до них, добре всім відомого правила „першої події”. Згідно п.187.9 ПКУ довгостроковий договір (контракт) – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання.

Таким чином, для цілей оподаткування договір (контракт) можна ідентифікувати довгостроковим, якщо він має такі ознаки:

1) у предметі договору – виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачається поетапного їх здавання. Тобто, упродовж виконання замовлення не відбувається часткової передачі товарів, робіт, послуг замовнику і до закінчення дії „довгострокового” договору сторони не підписують проміжних актів, які підтверджують передачу замовникові окремих товарів, робіт, послуг і ця умова обов’язково передбачається умовами самого договору. Якщо ж договором передбачено поетапне підписування актів готовності товарів, робіт, послуг, то для податкових цілей такий договір (контракт) не буде довгостроковим;

2) технологічний цикл виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг довший за рік.

Податкове зобов’язання виконавця відображається за датою фактичної передачі результатів робіт за довгостроковим договором.

Датою віднесення сум до податкового кредиту замовника з довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами).

Такий особливий порядок є сприятливим для виконавця, бо дозволяє йому перенести момент виникнення податкових зобов’язань на заключну стадію виконання договору. Однак, якщо мова заходить про замовника, то тут все навпаки. Замовник потрапляє у невигідне становище, оскільки попри сплачені на користь виконавця (підрядника) аванси довгий час не може отримати права на податковий кредит.

Платники податків, які будують „змішану” нерухомість, де частину площі займає житло, що є звільненим від оподаткування ПДВ а частину – приміщення, постачання яких обкладається ПДВ у загальному порядку, мають складнощі під час відображення вхідного ПДВ.

Якщо на етапі придбання послуг підрядника платники податків не знають пропорцій розподілу вхідного ПДВ, то 100 % вхідного ПДВ вони включають до складу податкового кредиту. У такому разі їм необхідно нарахувати податкові зобов’язання з ПДВ, визнавши умовне постачання в

тому періоді, коли придбання починають використовуватися в операціях, звільнених від ПДВ. Тобто податкові зобов'язання слід нараховувати під час кожного пільгового постачання житлового приміщення.

Водночас можна нарахувати податкові зобов'язання разово, прив'язавши цей момент до дати закінчення будівництва, коли підприємство вже має у своєму розпорядженні всі необхідні для розрахунку дані. Щоб визначити базу оподаткування для нарахування податкових зобов'язань за умовним постачанням, підприємства мають розробити свій алгоритм розрахунку.

3. Механізм нарахування та сплати податку на прибуток для будівельних підприємств. До 1 січня 2015 року, існували особливі правила оподаткування довгострокових контрактів з податку на прибуток, для яких основне значення мав саме тривалий строк контракту. Тому в п. 137.3 ПКУ (у редакції, що діяла до 01.01.2015 р.) було надано особливе визначення довгострокового контракту.

Так платник податку – виконавець робіт за довгостроковим договором повинен був нараховувати доходи до передачі результатів робіт замовнику в кожному податковому періоді (кварталі). Що стосувалося витрат, то платнику податку-виконавцю надавалося право враховувати витрати, пов'язані з виконанням робіт за довгостроковим договором, одночасно з відображенням доходів. Після передачі результатів виконаних робіт замовнику виконавець здійснював коригування своїх доходів. Якщо фактично отриманий дохід перевищував суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду, відповідне перевищення зараховувалося до доходів звітного періоду. Якщо ж навпаки фактично отриманий дохід був меншим, ніж сума таких попередньо нарахованих доходів, різниця зараховувалася у зменшення доходів звітного періоду.

З 1 січня 2015 р. у ПКУ міститься також визначення довгострокового контракту (п. 187.9 ПКУ), проте воно використовується для цілей оподаткування податком на додану вартість.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток згідно пп. 134.1.1 ПКУ є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України.

На сьогоднішній день у Податковому кодексі України відсутні будь-які особливості чи різниці, пов'язані з довгостроковими чи будівельними контрактами. Тому доходимо висновку, що для цілей оподаткування прибутку

треба використати дані тільки бухгалтерського обліку будівельних контрактів.

Бухгалтерський облік будівельних контрактів в Україні регулює П(С)БО 18, яке обов'язково мають застосовувати усі підприємства, що виконують будівельні контракти і ведуть облік згідно національних положень бухгалтерського обліку. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти” від 21.05.2001 р. визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності. Такі підприємства застосовують П(С)БО 15 „Дохід” та П(С)БО 16 „Витрати” з урахуванням положень П(С)БО 18 „Будівельні контракти”.

Методологічні засади формування замовниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 15 „Дохід” та П(С)БО 16 „Витрати”.

Таким чином, щодо податку на прибуток особливий порядок зачіпає лише платника податку – виконавця (підрядника об'єкту будівництва). Операції замовника оподатковуються у загальному порядку.

Підприємства, які ведуть облік за МСБО, повинні керуватися МСБО 11 або новим МСФЗ 15, який набирає чинності для періодів, що розпочинаються з 01.01.2017 р. Утім, застосовувати МСФЗ 15 дозволяється і раніше.

Згідно П(С)БО 18 „Будівельні контракти” поняття „довгостроковий будівельний контракт” відсутнє. Отже, для цілей бухгалтерського обліку, а з 01.01.2015 р. і для цілей оподаткування прибутку строк будівельного контракту не має значення, мають значення лише його предмет – будівництво і факт завершення або незавершення договору на дату балансу.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Витрати за будівельним контрактом – собівартість робіт за будівельним контрактом.

Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати);

- загальновиробничі витрати (затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропор-

ційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати (окрім тих випадків, коли адміністративні витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту; або окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника).

- витрати на збут;

- інші операційні витрати;

- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;

- 2) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Згідно П(С)БО 18 визначають два типи будівельних контрактів:

1. Контракт з фіксованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо).

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

– можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

2. Контракт за ціною „витрати плюс” – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною „витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

– імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

– можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

– дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;

– витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

Крім того, у будівельних підприємств, як і у підприємств інших видів діяльності, є ряд особливостей з питань оподаткування, а саме:

– будівельне підприємство має право включити до складу витрат вартість частки загальної площі знов побудованих об'єктів, переданої у власність держави;

– передача майнових прав на об'єкти інвестування за договором про уступку майнових прав у податковому обліку управителя не відображається;

– сума доходу підприємств з іноземними інвестиціями, що підлягає оподаткуванню, зменшується на величину коштів, що реінвестуються на території України.

4. Особливості нарахування інших податків для будівельних підприємств. Особливої уваги заслуговує розгляд механізму справляння податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки. Так згідно ПКУ платити податок на нерухомість щорік зобов'язані фізичні та юридичні особи, у т. ч. нерезиденти, що володіють об'єктами житлової нерухомості або нежитлової нерухомості.

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

Не відносяться до об'єктів оподаткування:

– об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

– об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов’язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

– будівлі дитячих будинків сімейного типу;

– гуртожитки;

– житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв’язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

– об’єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матеріями (батьками), але не більше одного такого об’єкта на дитину;

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

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

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

– об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

– об’єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об’єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

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

– об’єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей,

а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

– об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

– об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

– об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.

Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Починаючи з 2016 року, з одного боку, місцеві ради вже не зможуть збільшувати граничну межу житлової нерухомості, на яку зменшується база оподаткування, встановлену ПКУ (відповідну норму виключено із пп. 266.4.1 ПКУ). З іншого боку, ті ж самі місцеві ради надалі матимуть право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб. Аналогічні зміни було внесено до порядку визначення суми податку до сплати (пп. 266.7.1 ПКУ).

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка

розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування (в 2017 році $1,5 \% * 3200 \text{ грн} = 48 \text{ грн}$).

Крім того, 2016 року за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, в тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 кв. м. (для квартири) та/або 500 кв. м. (для будинку), сума податку, обчислена за загальними правилами, збільшується на 25000 грн на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Для новоствореного об'єкту житлової нерухомості податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на цей об'єкт (пп. 266.7.2 ПКУ).

З метою визначення моменту, коли об'єкт отримує всі ознаки об'єкту житлової нерухомості саме як об'єкт оподаткування варто звернутися до Закону України „Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” № 1952 від 04.07.2004 р. На основі даного Закону варто виокремити ознаки, без наявності яких об'єкт нерухомості не існує як об'єкт оподаткування:

а) державна реєстрація прав на нерухомість, тобто офіційне визнання та підтвердження державною установою виникнення прав на нерухомість шляхом внесення запису в Державному реєстрі речових прав (ст. 1);

б) якщо законом передбачено приймання в експлуатацію об'єкту нерухомості, то державна реєстрація прав на цей об'єкт відбувається тільки після його приймання в експлуатацію у встановленому порядку (ст. 5);

в) формування витягу з Державного реєстру прав про проведену державну реєстрацію прав для подальшого використання заявником (ст. 18).

Враховуючи українські реалії, здача в експлуатацію та держреєстрація об'єктів можуть тривати роками. У цьому разі для нарахування та сплати податку на нерухомість немає формальних підстав.

Згідно Закону України „Про іпотеку” № 898-IV від 05.06.2003 р. до введення в експлуатацію визначає об'єкт будівництва, на який виданий дозвіл на будівництво та понесені витрати на споруду, але який не прийнятий в експлуатацію, як об'єкт незавершеного будівництва. Таким чином, на нього не поширюється дія статті 265 ПК. Після здачі в експлуатацію необхідно провести державну реєстрацію прав на нерухомість – офіційне визнання та підтвердження державою виникнення прав на нерухомість.

Таким чином, право власності на новостворене нерухоме майно (житлові будинки, будівлі, споруди тощо) виникає з моменту завершення будівництва (створення майна). Якщо договором або законом передбачено прийняття нерухомого майна до експлуатації, право власності виникає з моменту його прийняття до експлуатації. Якщо право власності на нерухоме майно

підлягає державній реєстрації, право власності виникає з моменту державної реєстрації.

Якщо об'єкт незавершеного будівництва (об'єкт нерухомого майна) тільки зводиться і ще не введений в експлуатацію, то він не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно.

Проте обов'язок щодо обчислення, подання декларації та сплати податку виникне після завершення будівництва, введення в експлуатацію та набуття права власності на окремий об'єкт нерухомого майна (житлової нерухомості) в незалежності від кількості секцій групи житлових будинків, що визначені як об'єкт незавершеного будівництва.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості декларація подається юрособою протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється:

- для попереднього власника – за період з 1 січня поточного року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування,
- для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право власності.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Будівництво та його сутність. Види економічної діяльності будівельної галузі.
2. Об'єкти будівництва. Розподіл об'єктів житлової та нежитлової нерухомості згідно Податкового кодексу України.
3. Суб'єкти будівництва та взаємовідносини між ними.
4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій замовника.
5. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій у виконавця.
6. Операції, що звільняються від оподаткування податком на додану вартість.
7. Перше постачання житла та особливості його оподаткування податком на додану вартість.
8. Особливості оподаткування податком на додану вартість

операцій за довгостроковим контрактом.

9. Сутність касового методу податкового обліку та особливості його застосування у будівельній сфері.

10. Особливості оподаткування податком на прибуток діяльності замовника.

11. Особливості оподаткування податком на прибуток діяльності підрядника.

12. Визначення доходу за будівельними контрактами.

13. Визначення витрат за будівельними контрактами.

14. Визначення ступеня завершеності будівництва.

15. Оподаткування податком на нерухоме майно у будівництві.

16. Податкове регулювання будівельної галузі.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.

2. Гордієнко Є. С. Податкове стимулювання діяльності підприємств будівельної сфери України / Є. С. Гордієнко // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3. – С. 72 – 74.

3. Господарський кодекс України [від 16 січня 2003 р. № 436-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 11.06.2017 р. // zakon.rada.gov.ua.

4. Єгорова Ю. Будівельні контракти: особливості обліку та оподаткування / Юлія Єгорова // Бухгалтерія. – 2016. - № 33-34.

5. Закон України „Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” [від 04 липня 2004 р. № 1952-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 04 червня 2003 р. // zakon.rada.gov.ua.

6. Закон України „Про іпотеку” [від 05 червня 2003 р. № 898-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 19 жовтня 2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

7. Кравзюк А. Будівництво та постачання житла: особливості оподаткування ПДВ / А. Кравзюк, С. Тимошенко // Вісник офіційно про податки. – 2013. – № 43. – С. 72 – 74

8. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: „ВМВ”, 2014. – 418 с.

9. 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.

10. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” № 290 від 29 лист. 1999 р. затв. Міністерством фінансів України / [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” № 318 від 31 груд. 1999 р. затв. Міністерством фінансів України / [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти” № 205 від 28 квіт. 2001 р. затв. Міністерством фінансів України / [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

Тема 20. Оподаткування банківської діяльності

Мета: визначати теоретичні та практичні аспекти податкового регулювання банківської діяльності в контексті забезпечення стабільності банківської системи; засвоїти фінансовий механізм нарахування податків і зборів для банківських установ; визначити податковий статус Національного банку України.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України, Закон України „Про Національний банк України”, Закон України „Про банки і банківську діяльність”.

Навчальні питання:

1. Податки як інструмент державного регулювання банківського сектору в Україні.
2. Фінансовий механізм оподаткування банківських установ в Україні.
3. Особливості оподаткування банківських установ податком на прибуток.
4. Особливості оподаткування банківських установ податком на додану вартість.
5. Особливості оподаткування діяльності Національного банку України.

1. Податки як інструмент державного регулювання банківського сектору в Україні. У зв'язку із загостренням світових кризових явищ, швидким розвитком потреб суспільства, тенденцією до соціалізації економіки, виникає необхідність у реформуванні податкового регулювання банківського сектору. Існує багато факторів, які можуть стати на заваді впровадження дієвих податкових стимулів, тому виникає необхідність у дослідженні законодавства в банківському секторі та пошуку шляхів удосконалення оподаткування фінансових результатів банківської діяльності.

У світовій практиці немає єдиного підходу до побудови системи державного регулювання банківської діяльності, що визначається особливо-

стями соціально-економічного та історичного розвитку країн, менталітетом населення, політико-юридичними чинниками, стратегічними цілями та пріоритетами.

Механізмом податкового регулювання банківської діяльності має бути направлення на стимулювання інвестиційної активності банків.

Одне з центральних місць у системі державного регулювання банківської діяльності займає податкове регулювання, оскільки ефект від нього проявляється:

1) на макрорівні, забезпечуючи реалізацію державної фінансової політики та стабільність банківської системи;

2) на мезорівні – визначаючи рентабельність діяльності банків, масштаби здійснення операцій та напрями спрямування коштів тощо;

3) на мікрорівні – опосередковано визначаючи поведінку клієнтів банків, вплив на яку здійснюється як через податки, що включаються до ціни банківських послуг, так і через оподаткування доходів, отриманих у банківській сфері.

Отже, податкове регулювання банківської діяльності – цілеспрямований комплексний процес використання засобів та інструментів впливу податкової політики на банківську діяльність з метою стимулювання чи стримування надання банківських послуг для отримання позитивних соціально-економічних результатів. У податковій системі кожної країни банки виконують специфічні функції:

– по-перше, вони є платниками податків і на загальних засадах здійснюють відрахування до бюджетів різних рівнів;

– по-друге, вони є посередниками між іншими платниками податків і державою в розрізі проведення податкових розрахунків та здійснення платежів;

– по-третє, на банки покладаються додаткові функції зі здійснення валютного і податкового контролю;

– по-четверте, вони зобов'язані дотримуватися визначеного НБУ порядку інформування про організацію та проведення безготівкових розрахунків.

Податкове регулювання банківської діяльності в Україні через використання певних податкових важелів має багатогранний вплив не лише на банки, але й на структуру економіки країни.

Головними елементами податкового механізму регулювання діяльності банків є:

– форми (законодавча, податкове адміністрування, обов'язковий аудит);

– методи (уведення або відміна податків, зміна податкових ставок, надання або відміна пільг, зміна податкової бази);

– інструменти (податки, податкові пільги, страхові резерви, штрафи).

Проблеми оподаткування банківського сектору мають особливо гострий характер, оскільки викликають „ланцюгову реакцію”, впливаючи надалі на стан фінансово-кредитної системи держави взагалі, на взаємовідносини банківських установ з НБУ, на умови кредитування господарюючих суб’єктів і фізичних осіб та параметри надання їм низки інших банківських послуг, на стан фондового ринку тощо

Ефективним інструментом контролю з боку держави у розвинених ринкових економіках система спеціального оподаткування. Аналізуючи сутність і призначення спеціального оподаткування банківської діяльності у зарубіжних країнах, можна визначити три основні задачі, які має вирішувати застосування спеціальних податків:

- створення стабілізаційного фонду банківської системи з метою компенсації витрат на подолання наслідків фінансової кризи;
- відшкодування фіскальних втрат у період фінансової кризи та зменшення дефіциту державного бюджету;
- часткове зниження ризику банкрутства системно значимих банківських інститутів.

Починаючи з 2009 р. у різних державах розвивається законодавча база та розробляються системи адміністрування спеціальних податків та зборів (табл. 20.1).

Вперше ідея впровадження податку на фінансові операції була висунута американським економістом Джеймсом Тобіном у 1970-х роках, який запропонував оподатковувати валютні операції спекулятивного характеру. Суть його теорії полягала в тому, що оподаткування транскордонних валютних операцій на рівні 0,1 – 0,25 % від обсягу торгів дозволить знизити масштаб спекулятивних операцій, не впливаючи на довгострокові виробничі інвестиції. Таким чином, впровадження податкових режимів стосовно банківської діяльності у розвинених країнах світу зумовлена прагненням урядів держав мінімізувати втрати від майбутніх фінансових криз.

У контексті всіх змін, які відбуваються в оподаткуванні банківських установ дослідник В. Н. Гланц наголошує, що напрями контрциклічного податкового регулювання банківської діяльності повинні чітко узгоджуватися з напрямками циклічного регулювання для всієї економіки в цілому та квазіфіскального регулювання банківської діяльності (табл. 20.2).

Аналіз теоретичних і практичних аспектів спеціального банківського оподаткування свідчить про доцільність його використання в державній політиці.

Спираючись на зарубіжний досвід, вітчизняні вчені відзначають ефективність використання спеціальних податків як фіскального та стабілізаційного інструменту в регулюванні діяльності банківської системи. Стан

фінансової системи України та її висока залежність від функціонування банківської системи свідчить про можливість застосування спеціального банківського оподаткування з метою вдосконалення вітчизняної фінансової політики держави.

Таблиця 20.1

Особливості оподаткування банківської діяльності у різних країнах світу

Країна	Назва специфічного податку	Період впровадження	База оподаткування	Ставка податку
Австрія	Банківський збір	1 січня 2011 р.	Капітальні активи	0,055 – 0,085
			Похідні фінансові інструменти в торговій книзі	0,013
Бельгія	Стабілізаційний фінансовий внесок	1 січня 2012 р.	Загальна сума зобов'язань за мінусом капіталу і депозитів	0,035
	Внесок до Фонду захисту депозитів		Сума депозитів, скоригована на профіль ризику банку, достатність капіталу, якість активів і ліквідність	0,245
Кіпр	Банківський збір		Сума депозитів за винятком міжбанківських депозитів	0,095
Франція	Податок на системні ризики	2011 р.	Сума власного капіталу банку, що перевищує 500 млн євро	0,25
Німеччина	Банківський збір	1 січня 2011 р.	Підсумок балансу за мінусом зобов'язань клієнтів та резервів загальних банківських ризиків)	0,02 – 0,04
			Номінальна вартість похідних фінансових інструментів	0,00015
Греція	Банківський збір	2011	Річна сума зобов'язань банків	0,6
Угорщина	Банківський збір	27 вересня 2010 р.	Підсумок балансу за мінусом міжбанківських кредитів і дебіторської заборгованості	0,15 (< 50 млрд форинтів); 0,53 (>50 млрд форинтів);
Швеція	Банківський збір	30 грудня 2009 р.	Сума зобов'язань	0,036
Португалія	Банківський збір	2011 р.	Загальні зобов'язання, за мінусом певних статей	0,05
			Позабалансові похідні фінансові інструменти	0,00015
Великобританія	Банківський збір	травень 2011 р.	Підсумок балансу за мінусом страхових зобов'язань, захищених вкладів, суверенних зобов'язань репо	0,075
		січень 2012 р.		0,088
США	Плата за відповідальність за фінансову кризу	Січень 2010 р.	Балансові зобов'язання за мінусом депозитів, застрахованих Федеральною Корпорацією страхування вкладів	0,15

2. Фінансовий механізм оподаткування банківських установ в Україні.

Оподаткування банківської діяльності в Україні здійснюється за вимогами тих же законодавчих актів, що й оподаткування всіх інших юридичних осіб – суб'єктів господарювання.

Таблиця 20.2

Напрями податкового регулювання банківської діяльності в контексті контрциклічного управління економікою

Напрями	Фази економічного циклу			
	Рецесія	Депресія	Пожвавлення	Підйом
Контрциклічне регулювання на рівні економіки країни в цілому	Стимулювання інвестицій, надання пільг за умов прискореного списання (амортизації) вартості основних фондів, зниження розміру заробітної плати, збільшення обсягів прямих капіталовкладень у державні підприємства, перш за все – у галузі економічної і соціальної інфраструктури, введення мораторію на проведення податкових перевірок, зниження ставки податку на прибуток для всіх суб'єктів господарювання		Мінімальне застосування державою регулюючих заходів, політика невтручання держави в економічні процеси	Стримуюче регулювання з метою уникнення дисбалансів в економіці, збільшення ставок податків, ставок по кредитах, скорочення податкових пільг, зменшення обсягів прямих капіталовкладень
Податкове регулювання банківської діяльності (ПРБД)	Стимулююче ПРБД (надання податкових пільг банкам на залучення іноземних інвестицій)	Антикризове ПРБД (продовження податкової амністії на повернення капіталу банків із офшорних зон, введення штрафів на збереження капіталу банків в офшорах)	Стримане ПРБД (відмова від податкових пільг, нормалізація податкового навантаження)	Стримуюче ПРБД (підвищення ставок по податкам, збільшення податкового навантаження, штрафи на переведення капіталу банків до офшорних зон)

Проте варто відмітити, що однією із особливостей оподаткування банківського сектору економіки є те, що банківські установи не мають права на вибір режимів оподаткування, а тому не можуть бути платниками єдиного податку. Крім того, у банківському секторі не існує суб'єктів господарювання – фізичних осіб. Іншим специфічним аспектом оподаткування банківської діяльності є формування резервів.

Специфіка змісту податкової правосуб'єктності банків проявляється в тому, що вони здатні виступати в податкових відносинах не лише як прямі платники податків і зборів (рис. 20.1).

В умовах реформування податкової системи оподаткування в Україні та прийняття Податкового кодексу відбулися певні зміни, що мають позитивний вплив на діяльність банків.

Говорячи про загальну кількість податків і зборів, які підлягають сплаті банківськими установами до бюджетів різних рівнів, до та після прийняття ПКУ, варто відмітити, що їх кількість скоротилася (табл. 20.3). Також можна говорити про зменшення агрегованого рівня податкового навантаження на

банківський сектор.

Таким чином, на сьогоднішній день в Україні основними податками, які сплачують комерційні банки, є: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, податок (плата) на землю.

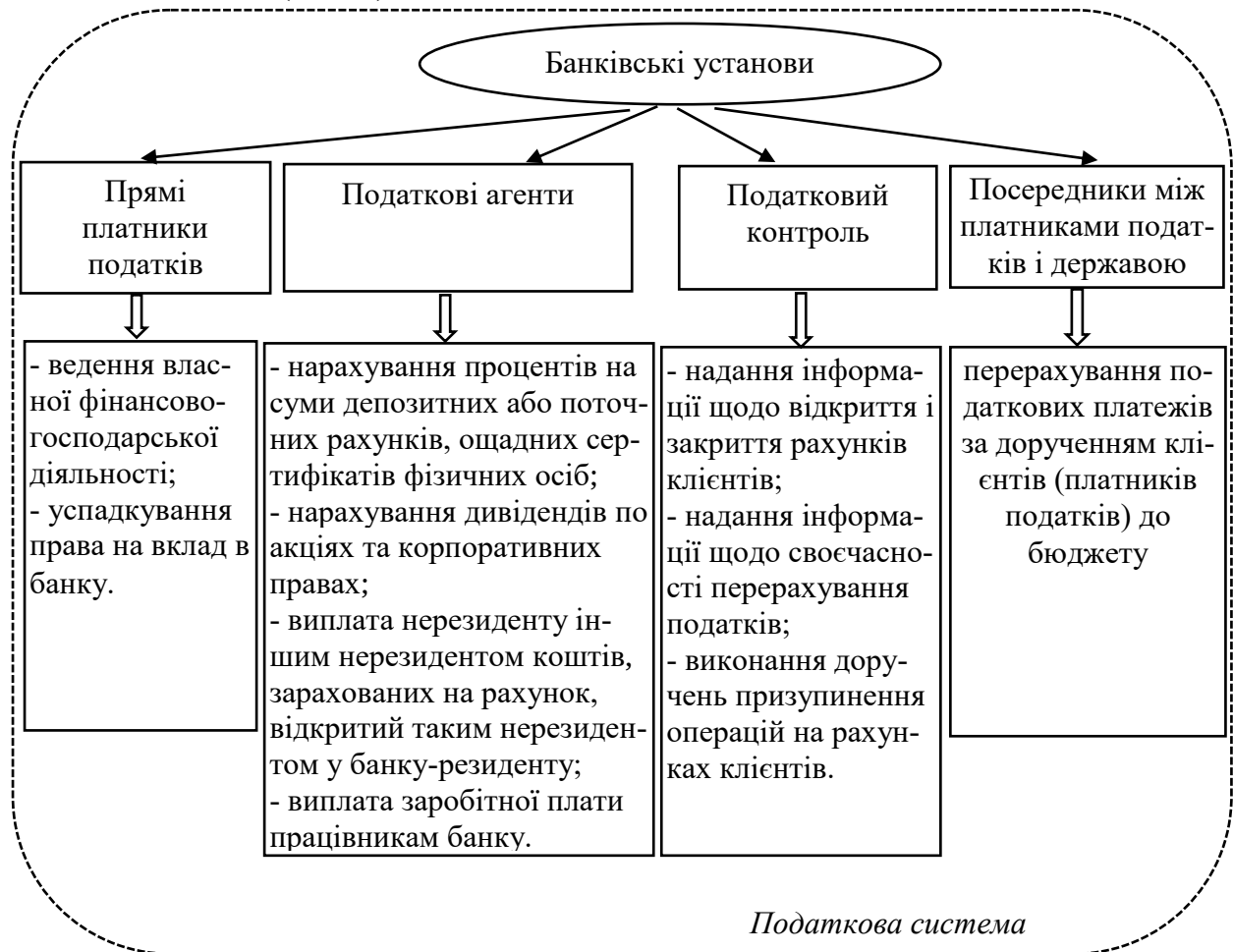


Рис. 20.1. Роль банківських установ у податковій системі

3. Особливості оподаткування банківських установ податком на прибуток. Об'єктом оподаткування податку на прибуток для банківських установ є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (згідно з вимогами законодавства, банки ведуть облік і складають звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності), на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Для банківських установ діє базова ставка податку на прибуток, яка становить 18 %.

Проблемним аспектом обліку і оподаткування банківської діяльності є формування резервів. За своєю суттю банківські резерви – це кошти банків та

інших кредитних установ, які вони зобов'язані зберігати у центральному банку для забезпечення деяких своїх операцій згідно з нормами обов'язкових резервів; частина банківського капіталу, що призначена для компенсації кредитів, погашення яких ставиться під сумнів. Отже, важливою площиною, в якій НБУ здійснює контроль за діяльністю банків, є правильність нарахування банківських резервів.

Таблиця 20.3

Податки та збори, що підлягають до сплати банківськими установами

<i>Податки та збори, що підлягали сплаті банками згідно з ст. 14 ЗУ „Про систему оподаткування”</i>	<i>Податки та збори, що підлягали сплаті банками згідно редакції ПКУ 2017 р.</i>	
Податок на прибуток		
25 %	18 %	
Податок на додану вартість		
20 %	20 %	
Плата за землю 1%, 3 %, 5% від нормативної грошової оцінки земельної ділянки, що перебуває у власності (користуванні)	Земельний податок до 3 % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки, що перебуває у власності (користуванні)	Податок на майно
Податок з власників транспортних засобів тверді ставки в залежності від обсягу або потужності двигуна	Транспортний податок 25 тис. грн на рік за кожен легковий автомобіль, з року випуску якого минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість якого перевищує 375 розмірів МЗП	
—	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки до 1,5 % розміру МЗП за 1 м ² бази оподаткування	
Комунальний податок 10 % від річного фонду оплати праці штатних працівників, обчисленого виходячи з неоподаткованого мінімуму доходів громадян	—	

За структурою банківські резерви поділяються на:

- резерви за активами, які є спеціальними (оціночними) резервами, які зменшують балансову вартість активів і необхідність формування яких спричинена зменшенням корисності таких активів,
- резерви за наданими фінансовими зобов'язаннями є забезпеченням їх виконання в майбутньому, що визнається в балансі банку як зобов'язання та свідчить про можливі втрати внаслідок вибуття ресурсів, пов'язаного з виконанням банком таких фінансових зобов'язань.

Створюючи резерви, банк оцінює ризик невиконання клієнтом своїх зобов'язань та формує резерв у повному обсязі незалежно від розміру його

доходів за станом на перше число кожного місяця, наступного за звітним. З метою формування резервів банк розробляє та затверджує внутрішньо-банківські положення щодо оцінки ризиків, формування та використання резервів за кожним видом фінансових активів, групою фінансових активів, дебіторською заборгованістю за господарською діяльністю банку та наданими фінансовими зобов'язаннями.

Резерви відносяться до витрат банків, суттєво впливаючи на фінансовий результат та на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Проблемою довгий час було те, що облікові підходи до формування банківських резервів та вимоги НБУ відрізнялись між собою та призводили до відмінностей у розмірі сформованих банками резервів у системі бухгалтерського обліку від резервів, сформованих з метою визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств.

У чинній редакції ПКУ серед податкових різниць можна виділити наступні, які є особливо актуальними для банківських установ:

1. Податкові різниці, які виникають при формуванні резервів у банківських установ (п. 139.3 ПКУ). Банківські установи визнають для оподаткування резерв, сформований у зв'язку із знеціненням (зменшенням корисності) активів.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на перевищення розміру резерву станом на кінець податкового (звітного) періоду, над лімітом, 20 відсотків (на період з 01.01.2015 р. до 31.12.2015 р. – 30 відсотків, на період з 01.01.2016 р. до 31.12.2018 р. – 25 відсотків) сукупної балансової вартості активів, знецінення яких визнається шляхом формування резерву, збільшеної на суму резерву, за такими активами згідно з даними фінансової звітності за звітний період. Коригування фінансового результату до оподаткування звітного періоду не здійснюється у розмірі зазначеного перевищення резерву, що виникло у попередніх податкових (звітних) періодах;

- на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам безнадійної заборгованості (пп. 14.1.11), крім суми, що списується за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму списання активу, який відповідає ознакам безнадійної заборгованості, у розмірі, що відшкодовується за рахунок тієї частини резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом;

- на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак безнадійної заборгованості;

- на суму зменшення витрат від розформування (зменшення) тієї части-

ни резерву, на яку збільшувався фінансовий результат до оподаткування у зв'язку з перевищенням над лімітом;

- на суму доходів (зменшення витрат) від погашення раніше списаної за рахунок резерву заборгованості, яка не відповідає ознакам безнадійної.

2. Податкові різниці, які виникають при формуванні майбутніх витрат (п. 139.1 ПКУ).

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до МСФЗ.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до МСФЗ.

3. Податкові різниці, які виникають при формуванні резерву сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ).

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до МСФЗ;

- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до МСФЗ;

- на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам безнадійної.

4. Податкові різниці за операціями з цінними паперами. Фінансовий результат за операціями з цінними паперами визначається за МСФЗ. У податкові різниці потрапляє негативний результат за звітний період (рік). При цьому позитивний фінансовий результат не обкладається окремо податком на

прибуток, як це було до 01.01.2015 р., а вноситься в загальний фінансовий результат до оподаткування:

- позитивний фінансовий результат від продажу цінних паперів вноситься в загальний результат до оподаткування;
- негативний фінансовий результат враховується в окремому обліку і може бути зарахований у зменшення позитивного результату наступних звітних періодів до повного закриття.

Коментована зміна в податковому законодавстві є позитивною порівняно з правилами, що діяли до 2014 року, що передбачали окреме оподаткування результату від операцій з купівлі-продажу цінних паперів. Такий порядок призводив до того, що при загальному негативному значенні об'єкта оподаткування, але позитивному результату від купівлі-продажу цінних паперів, банки зобов'язані були платити податок на прибуток.

5. Податкові різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ) – найбільш складна і, подекуди, суперечлива група податкових різниць. Розглянемо основні з них, що стосуються оподаткування банківських установ.

Для фінансових установ (у тому числі банків), у яких сума боргових зобов'язань, що виникла за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3, 5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Проценти, які перевищують суму вище вказаного обмеження, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування.

Слід зауважити, що така норма на практиці вимагає додаткових коментарів і уточнень з боку контролюючих органів, оскільки нормативними актами не передбачено нюансу оподаткування зазначеної норми при негативному фінансовому результаті і від'ємному значенні власного капіталу. Існує ризик, що фіскальними органами буде трактуватися ця норма, як така, що забороняє підприємствам з іноземними інвестиціями і недостатньою сумою власного капіталу, що має негативний фінансовий результат (збиток), вносити в оподаткування відсотки, нараховані за всіма кредитами, депозитами та

іншим борговим зобов'язанням.

6) Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ):

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до МСФЗ;

- на суму уцінки та витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до МСФЗ;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до МСФЗ.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

- на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки, відповідно до МСФЗ;

- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до МСФЗ;

- на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

7) Від'ємний об'єкт оподаткування податком на прибуток попередніх звітних періодів.

Таким чином, на відміну від попередньої редакції ПКУ, чинна не містить обмежень щодо внесення в об'єкт оподаткування податком на прибуток наступних витрат:

- на організацію представницьких витрат;

- на забезпечення співробітників форменим спецодягом, взуттям, засобами індивідуального захисту;

- на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації співробітників (але при цьому, як і раніше ці суми підлягають оподаткуванню ПДФО за умови відсутності контракту про відпрацювання у роботодавця не менше 3 років);

- витрати на відрядження співробітників, при цьому документальне підтвердження витрат і дотримання встановленого ліміту таких витрат необхідно для вилучення таких сум з оподаткованого доходу фізичних осіб.

За результатами проведеного дослідження нових умов оподаткування банківських установ в Україні та їх впливу на податкове навантаження і умови господарювання, можна зробити загальний висновок про те, що, загалом, податкове навантаження щодо сплати податку на прибуток підприємств для банківських установ очікувано знизиться, але додаткові ризики спричинює те, що органам Державної фіскальної служби тепер надано право проводити перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку, визначення доходів, витрат і фінансового результату відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

4. Особливості оподаткування банківських установ податком на додану вартість. Розглянемо оподаткування окремих операцій банків податком на додану вартість та визначимо особливості.

Згідно ст. 180 ПКУ банки є платниками податку на додану вартість.

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

Для банківських установ діє базова ставка податку на додану вартість – 20 %.

Згідно з п. 196.1 ПКУ, особливим об'єктом оподаткування податком на додану вартість у банків є операції з продажу бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових і платіжних документів, пластикових (розрахункових) карток, а також ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей та інших товарів/послуг, за які стягується окрема плата у вигляді фіксованої суми або відсотка.

Разом з тим, окремі банківські операції не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (п. 196 ПКУ), а саме:

- 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 та Національним банком України;

- операції з обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість);

- операції з надання послуг інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства;

- операції з відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами), за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою доходністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи;

- операції з надання банками послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва (в тому числі за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва), за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до законодавства.

Згідно зі ст. п. 197.12 та 197.13 ПКУ звільняються від оподаткування ПДВ такі банківські операції :

- операції банків з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення;

- операції банків з постачання майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно. Звільнення від оподаткування стосується тієї частини вартості майна, за якою воно було набуто у власність в рахунок погашення зобов'язань за договором кредиту (позики);

- операції банків з продажу (передачі) або придбання зобов'язань за депозитами (вкладами).

5. Особливості оподаткування діяльності Національного банку України.

Стосовно Національного банку України варто відмітити, що НБУ здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України „Про Національний банк України”.

Як зазначає В. Н. Гланц, світовий досвід оподаткування діяльності центральних банків, дозволив виокремити, принаймні, три підходи:

- 1) оподаткування на загальних засадах з іншими суб'єктами господарювання;
- 2) центральний банк функціонує як неприбуткова організація, але перераховує до бюджету частину перевищення доходів над видатками;
- 3) він сплачує корпоративний податок на прибуток, а частину чистого прибутку після оподаткування перераховує до державного бюджету.

На сьогодні Національний банк України оподатковується за особливим порядком: по-перше, як звичайний платник податків, а по-друге, як суб'єкт, який зобов'язаний щорічно перераховувати до Державного бюджету 50 відсотків прибутку минулого року. При цьому на практиці відповідно до законів про державний бюджет другий спосіб замінюється на встановлення фіксованої суми, яку центральний банк зобов'язаний перерахувати незалежно від жодних обставин.

Спочатку спробуємо дослідити загальний податковий статус Національного банку України. У статті 72 Закону України „Про Національний банк України” визначено, що центральний банк сплачує податки відповідно до законів з питань оподаткування. Остання частина даної норми („відповідно до законів з питань оподаткування”) явно створює правову невизначеність та істотно стосується функціональної незалежності центрального банку. Позиція податкових органів полягає в тому, що, оскільки жоден податковий закон не містить норм прямої дії, які звільняють центральний банк від сплати податків, він повинен оподатковуватися в загальному порядку.

При цьому стаття 133 Податкового кодексу України „платники податків” містить таке положення: „Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України „Про Національний банк України” (відповідно до статті 29 Бюджетного кодексу України до доходів загального фонду Державного бюджету України належать кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України „Про Національний банк України”. Крім того, аналіз Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що порівняно з іншими платниками податків Національний банк України має два винятки (дві особливості податково-правового статусу), які стосуються заборони контролюючих органів проводити відповідно до законодавства його перевірки і звірки (ст. 20 ПКУ), а також відсутності обов'язку центрального банку подавати звіти про контрольовані операції, а також пов'язані із цими опера-

ціями документи на вимогу контролюючого органу (ст. 39 ПКУ).

Таким чином, жоден із законів прямо не передбачає обов'язку Національного банку України (органу державної влади) сплачувати податки і збори. Це узгоджується з частиною першою ст. 51 Закону України „Про Національний банк України”, відповідно до якої „одержання прибутку не є метою його діяльності”.

Паралельно із загальним порядком оподаткування статтею 51 Закону України „Про Національний банк України” передбачено, що Національний банк здійснює розподіл прибутку після підтвердження зовнішнім аудитом та затвердження Радою Національного банку річного фінансового звіту.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Сутність та значення податкового регулювання банківської діяльності.
2. Інструменти податкового стимулювання діяльності банків.
3. Методи та інструменти податкового стимулювання банківської діяльності.
4. Вплив рівня податкового навантаження на величину ставок фінансових інструментів банківського ринку.
5. Мета податкової політики держави щодо банківської діяльності.
6. Функції банківських установ у системі оподаткування.
7. Вибір системи оподаткування банківськими установами.
8. Порядок справляння податку на прибуток в банківських установах.
9. Специфічні податкові різниці по податку на прибуток, які характерні для банківських установ.
10. Порядок оподаткування операцій з цінними паперами.
11. Порядок справляння податку на додану вартість в банківських установах.
12. Операції банків, які не є об'єктом оподаткування ПДВ.
13. Операції банків, які звільняються від сплати ПДВ.
14. Інші податкові платежі банківських установ.
15. Особливості оподаткування діяльності центрального банку.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава :

ПДАА, 2013. – 361 с.

2. Берназюк Я. О. Деякі питання фінансової незалежності Національного банку України: податково-правовий аспект / Актуальні проблеми держави і права. – 2013. – С. 436 – 443.

3. Волохов В. І. Практичні аспекти оподаткування банківської діяльності / В. І. Волохов, С. А. Дудін, В. М. Коваль // Вісник Хмельницького національного університету : наук. журнал. – Сер.: Технічні науки. – Хмельницький : Вид-во ХНУ. – 2011. – № 3, т. 3. – С. 153 – 157.

4. Гланц В. Н. Оподаткування банків: вітчизняна практика і зарубіжний досвід / В.Н. Гланц // Вісник університету банківської справи національного банку України. – 2012. – № 3 (15). – С. 253 – 256.

5. Гланц В.Н. Податкове регулювання банківської діяльності : автореф. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 „Гроші, фінанси і кредит” / В.Н. Гланц ; ДВНЗ «Українська академія банківської справи». – Суми, 2013. – 22 с.

6. Закон України „Про банки і банківську діяльність” № 2121-III від 7 груд. 2000 р. // zakon.rada.gov.ua.

7. Закон України. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” № 1797-VIII від 21 груд. 2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

8. Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році” № 1791-VIII від 20 груд. 2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

9. Закон України „Про Національний банк України”: Закон України № 679-XIV від 20 трав. 1999 р. // zakon.rada.gov.ua.

10. Кулаковська О. Досвід оподаткування банків країн-членів ЄС та деякі проблемні питання оподаткування банків України / О. Кулаковська // Вісник Національного банку України : журнал. – 2009. – № 9. – С. 22-25.

11. Леонов С. В. Спеціальне оподаткування банків: зарубіжний досвід і можливості впровадження в Україні / С. В. Леонов, В. Н. Гланц // Бізнес Інформ : міжнар. наук. екон. журнал. – 2013. – № 2. – С. 228-231.

12. Оподаткування банків : навч. посіб. / І.В. Сало, І.І. Д'яконова, Н.Г. Євченко. – Суми : Вид-во „Університетська книга”, 2010. – 208 с.

13. Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «ВМВ», 2014. – 418 с.

14. Орлова В. О. Податкове навантаження комерційних банків як фактор розвитку економіки на сучасному етапі / В. О. Орлова // Торгівля і ринок України. – 2010. – № 30, т. 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2010_30_1/Orlova.pdf.

15. Остапець А. І. Банківська система України: стан і перспективи розвитку / А. І. Остапець, А.В. Остапець // Фінанси України : журнал. – 2002. – № 8. – С. 114 – 126.

16. Папаїка О. О. Еволюція податкового статусу Національного банку України / О. О. Папаїка, І. В. Носачова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5 (155). – С. 449 – 456.

17. Пашкурова Н. П. Оподаткування прибутку комерційних банків: тенденції та

проблемні аспекти / Н. П. Пашкурова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://intkonf.org/pashkurova-npropodatkuвання-pributku-komertsiynih-bankiv-tendentsiyi-ta-problemni-aspekti/>

18. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

19. Проскура К. П. Особливості оподаткування банківських установ в 2015 році / К. В. Проскура // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 20. – С. 176 – 186.

20. Сербина О. Г. Світовий досвід податкового регулювання банківської діяльності та уроки для України / О. Г. Сербина // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2014. – Вип. 24.1. – С. 290 – 296.

21. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чиждова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

Тема 21. Справляння податків і зборів фінансовими установами

Мета: визначати теоретичні та практичні аспекти податкового регулювання діяльності у сфері фінансового посередництва; засвоїти фінансовий механізм нарахування податків і зборів для страхових організацій, ломбардів, інших фінансових установ.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг”, Закон України „Про страхування”.

Навчальні питання:

1. Податкове регулювання діяльності фінансових установ.
2. Система оподаткування страхових організацій.
3. Оподаткування ломбардної діяльності.
4. Особливості оподаткування інших фінансових установ.

1. Податкове регулювання діяльності фінансових установ. У суспільстві з розвинутими ринковими відносинами важливу роль на фінансо-вому ринку відіграють фінансові посередники, які є ключовою фігурою на всіх сегментах ринку. Діяльність фінансових посередників на практиці пов'язана зі створенням нових фінансових інструментів. Фінансові інститути, які виконують посередницькі функції, мають можливість одержати прибуток за рахунок економії, що обумовлена зростанням масштабу операцій, здійснюючи аналіз кредитоспроможності потенційних кредиторів, розробку порядку надання позик і розрахунків за них, рівномірно розподіляючи ризики. Їх діяльність, таким чином, направлена на допомогу приватним особам, що мають

заощадження, перетворити їх на капітал і вкласти у різні підприємства, диверсифікуючи при цьому ризик. Система спеціалізованих фінансових посередників має можливість надати власникам заощаджень більші вигоди, ніж просто можливість одержувати відсотки на капітал.

Система оподаткування, що існує сьогодні на фінансовому ринку України, формувалась більшою мірою стихійно, одночасно із процесами розбудови ринкової економіки. Фінансовий ринок в Україні характеризувався появою банків, небанківських фінансово-кредитних установ, страхових компаній тощо. На сьогоднішній день податкова система України зосереджена на здійсненні своєї фіскальної функції, тобто акумуляції коштів до бюджету, тоді як регулююча функція податків, яка мала б стимулювати розвиток підприємництва, а зокрема і діяльність фінансових посередників, залишається нерозвиненою. Нерівномірний розподіл податкового тягаря, нестабільність і суперечливість правового регулювання оподаткування – все це створює несприятливі умови для діяльності фінансових установ в Україні, стримує їх економічну активність.

Фінансові посередники становлять доволі численну групу учасників фінансового ринку. Як правило, це великі фінансові структури (фінансові установи), які допомагають юридичним і фізичним особам, що мають заощадження, диверсифікувати їх.

Згідно Закону України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12.07.2001 р., фінансова установа – юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов’язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесена до відповідного реєстру в установленому законом порядку.

До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а у випадках, прямо визначених законом, – інші послуги (операції), пов’язані з наданням фінансових послуг.

Не є фінансовими установами (не мають статусу фінансової установи) незалежні фінансові посередники, що надають послуги з видачі фінансових гарантій в порядку та на умовах, визначених Митним кодексом України.

Фінансові послуги надаються фінансовими установами, а також, якщо це прямо передбачено законом, фізичними особами – підприємцями. До фінансових послуг належать:

- випуск платіжних документів, платіжних карток, дорожніх чеків та/або їх обслуговування, кліринг, інші форми забезпечення розрахунків;
- довірче управління фінансовими активами;

- діяльність з обміну валют;
- залучення фінансових активів із зобов'язанням щодо наступного їх повернення;
- фінансовий лізинг;
- надання коштів у позику, в тому числі і на умовах фінансового кредиту;
- надання гарантій та поручительств;
- переказ коштів;
- послуги у сфері страхування та у системі накопичувального пенсійного забезпечення;
- професійна діяльність на ринку цінних паперів, що підлягає ліцензуванню;
- факторинг;
- адміністрування фінансових активів для придбання товарів у групах;
- управління майном для фінансування об'єктів будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю відповідно до Закону України „Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю”;
- операції з іпотечними активами з метою емісії іпотечних цінних паперів;
- банківські та інші фінансові послуги, що надаються відповідно до Закону України „Про банки і банківську діяльність”.

В Україні основним нормативно-правовим актом, що здійснює регламентацію сутності, форм та методів державного регулювання та саморегулювання діяльності фінансових установ, тобто фінансових посередників, є Закон України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг”, відповідно до якого „державне регулювання ринків фінансових послуг – здійснення державою комплексу заходів щодо регулювання та нагляду за ринками фінансових послуг з метою захисту інтересів споживачів фінансових послуг та запобігання кризовим явищам”.

Фіскальна політика виступає одним з найпотужніших інструментів макроекономічного регулювання економіки. Значення податкового механізму є особливо значним для трансформаційної економіки, по-перше, з огляду на потребу підвищеної ролі держави, а, по-друге, через становлення багатьох господарських суб'єктів на фоні структурних змін в економіці та потреби переходу до інноваційно-інвестиційної моделі розвитку.

Податкове регулювання – це механізм економічного впливу на суспільне виробництво, його структуру, динаміку, розміщення тощо. За його допомогою можна стимулювати або, навпаки, обмежувати ділову активність, а отже, і розвиток тих чи інших галузей економічної діяльності. Податкове регулювання економіки перш за все визначається впливом на її окремі

сегменти, і один з таких сегментів є фінансові посередництва. Разом із тим формування ефективної системи оподаткування діяльності фінансових посередників є дуже складним завданням. Це, зокрема, пояснюється особливою значущістю фінансового посередництва для сучасної економіки, специфікою фінансових послуг, можливістю застосування щодо них імпліцитних способів оподаткування (обов'язкового резервування для банків, відрахувань для гарантування внесків фізичних осіб тощо).

Мета податкового регулювання діяльності фінансових посередників полягає у виробленні та прийнятті ефективних управлінських рішень у сфері оподаткування організацій фінансового сектора економіки. Податкове регулювання діяльності фінансових посередників направлено на виконання наступних завдань:

- забезпечення держави фінансовими ресурсами;
- стимулювання вкладення коштів в реальний сектор економіки;
- створення умов для регулювання фінансового сектора економіки країни;
- збільшення кредитного та інвестиційного потенціалу фінансових посередників;
- нейтралізація економічних нерівностей, що виникають в процесі ринкових відносин;
- обмеження можливості використання різних схем оптимізації фінансових потоків як самих фінансових посередників, так і підприємств-клієнтів;
- розробка раціональної та справедливої системи оподаткування.

Виконання зазначених завдань можливе лише при одночасному використанні двох напрямків податкового впливу на діяльність фінансових посередників: прямого (оподаткування самих фінансових посередників) і непрямого (оподаткування підприємств по операціях, пов'язаних з фінансовим посередництвом).

Регулюючий вплив податків на діяльність фінансових посередників реалізується за допомогою спеціальних інструментів, вбудованих у податкову систему в цілому, і в кожний податок окремо. Інструментами податкового регулювання у сфері фінансового посередництва є:

- системні (вбудовані у податкову систему в цілому):
- загальний рівень оподаткування (зниження загального рівня податкового навантаження сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зменшення частки тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням доходної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкової бази);
- структура системи податків (передбачає введення нових податків та виключення із системи податків тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а також зміна співвідношення податкових ставок за різними

податками);

- співвідношення прямих і непрямих податків (зменшення цього показника дає змогу змістити центр навантаження оподаткування з виробника на споживача, а збільшення цього показника знижує стимули для виробництва й одержання доходів, але зменшує гостроту проблеми перекладання податків);

- співвідношення податків, що стягуються з юридичних і фізичних осіб (збільшення цього співвідношення сприяє зростанню реальних доходів населення і скороченню масштабів тіньової економіки);

- частка майнових податків і податків на капітал (зростання цього показника сприяє підвищенню ефективності використання капіталу і прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника);

- застосування альтернативних систем оподаткування;

- комплексні (одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, що створює режим оподаткування для фінансових посередників):

- спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною ознакою;

- спеціальні податкові режими, що вводяться за галузевою ознакою;

- локальні (пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку, що визначається вибором поєднання елементів податку й відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань);

- інструменти, пов'язані з об'єктом оподаткування;

- визначення складу платників податків;

- встановлення і диференціація ставок податків;

- механізми, пов'язані з порядком обчислення бази оподаткування та податкових зобов'язань;

- податкові пільги.

Дотримання загальних принципів ефективного оподаткування у галузі фінансового посередництва є задачею, важливість якої постійно зростає.

Найретельнішої уваги при розробці податкового законодавства в сфері фінансових послуг потребує збереження принципу економічної нейтральності. Специфіка полягає в тому що, на відміну від інших секторів економіки, основні види фінансових послуг історично розвивались відокремлено один від одного – як правило, під наглядом різних регулюючих органів та з застосуванням відмінних систем бухгалтерського обліку. Однак цей розділ між видами фінансових послуг стрімко зникає протягом останніх років.

Інша специфіка оподаткування фінансового посередництва пов'язана з його технічними особливостями, які не дозволяють застосовувати для фінансових посередників звичні підходи прямого оподаткування прибутку.

Технічні особливості полягають у відмінних системах обліку фінансового посередництва, які повинні відбиватися не лише у правилах бухгал-

терського обліку, але і у розрахунку податкових зобов'язань. На відміну від звичайної підприємницької діяльності, для якої видатками можуть вважатись фактичні видаткові зобов'язання кожного звітного періоду, страховим компаніям може дозволятися списувати з прибутку ті видатки, зобов'язання за якими ще не виникли фактично, але виникли умовно, враховуючи майбутні ризики за страховими угодами.

Ще однією особливістю оподаткування фінансових установ є те, що дані суб'єкти господарювання не можуть перебувати на спрощеній системі, тобто бути платниками єдиного податку (пп. 291.5.4. ПКУ). Так не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп наступні суб'єкти господарювання:

- страхові (перестрахові) брокери;
- банки;
- кредитні спілки;
- ломбарди;
- лізингові компанії;
- довірчі товариства;
- страхові компанії (винятки: діяльність у сфері страхування, яку здійснюють страхові агенти, визначені Законом України „Про страхування”, сюрвеєри (інспектори або агенти страховика, які оглядають майно перед прийняттям на страхування), аварійні комісари й аджастери (здійснюють врегулювання претензій страхувальника, оцінку збитку та визначають суму страхового відшкодування за страховим випадком);
- установи накопичувального пенсійного забезпечення;
- інвестиційні фонди і компанії;
- інші фінансові установи, визначені законом;
- реєстратори цінних паперів.

Варто звернути увагу, що серед інших фінансових установ під зазначене обмеження потрапляють, у тому числі, лізингові компанії. При цьому, як зазначають податківці у своєму роз'ясненні, це обмеження не поширюється на юридичних осіб – суб'єктів господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають послуги з фінансового лізингу. Тобто такі суб'єкти господарювання мають право перебувати на спрощеній системі оподаткування за умови дотримання всіх інших умов застосування єдиного податку.

Отже, фінансові посередники відіграють важливу роль у розвитку економіки, наповненні державного бюджету, активізації господарської діяльності, оновленні матеріально-технічної бази та активізації інноваційно-інвестиційних процесів в Україні. У зв'язку з цим виникає необхідність сформувати таку систему податкового регулювання фінансових посередників, яка стимулювала б діяльність цих установ у напрямі збільшення вкладень капі-

талу в реальний сектор економіки, допомогла б збільшити їх доходи, а, отже, і їх оподатковуваний прибуток, що призведе до збільшення надходжень податкових платежів до державного бюджету.

2. Система оподаткування страхових організацій. В умовах розвитку ринкових відносин, зростання конкуренції великого значення набувають питання забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів від наявних і потенційних загроз та створення системи захисту. Багато в чому вирішенню цієї проблеми сприяє формування в Україні досконалого, фінансовостійкого страхового ринку. Крім того, страхові компанії, які функціонують на страховому ринку, мають відігравати суттєву роль в акумулюванні вільних коштів, проведенні активної інвестиційної політики.

В Україні діяльність у сфері страхування регулюється Законом України „Про страхування”, який спрямований на створення ринку страхових послуг, посилення страхового захисту майнових інтересів підприємств, установ, організацій та фізичних осіб.

Відповідно до діючої законодавчої бази страхування – це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів фізичних та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати фізичними та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів.

До страховиків, які мають право здійснювати страхову діяльність на території України, відносять:

- фінансові установи, які створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю згідно із Законом України „Про господарські товариства”, з урахуванням того, що учасників кожної з таких фінансових установ повинно бути не менше трьох, та інших особливостей, передбачених Законом України „Про страхування”, а також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності;

- зареєстровані Уповноваженим органом відповідно до законодавства України постійні представництва у формі філій іноземних страхових компаній, які також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності.

Говорячи про оподаткування страхової діяльності в Україні варто звернути увагу на особливості адміністрування податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств.

Згідно з пп. 196.1.3 ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:

- 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 державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів та рахунків учасників фондів банківського управління, адміністрування недержавних пенсійних фондів.

Оскільки надання послуг із страхування і перестрахування не є об'єктом оподаткування, то і виплата страхових платежів також не є об'єктом оподаткування ПДВ та операція з отримання таких страхових платежів чи операція з їх виплати не змінює суму податкового кредиту або податкових зобов'язань ані у застрахованої особи, ані у страхової компанії (страховика).

Інші операції, які виникають у страхових компаній, і підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість оподатковуються на загальних умовах.

Стосовно адміністрування податку на прибуток для страхових компаній, то варто відмітити, що порядок оподаткування страхової діяльності в Україні неодноразово змінювався.

Починаючи з 1997 р. прибуткове оподаткування страхових компаній здійснювалося відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. З даного моменту і до прийняття Податкового кодексу України було передбачено оподаткування за страховою діяльністю валового доходу страховика у вигляді отриманих (нарахованих) у звітному періоді страхових премій, а не розмір отриманого прибутку.

Було передбачено дві ствки податку на прибуток для страховиків:

– 3 % від об'єкта оподаткування за договорами загального (non-life) страхування;

– 0 % за договорами довгострокового страхування життя (life).

Фінансова діяльність страховиків, не пов'язана зі страховими операціями, оподатковувалася в загальному порядку: база оподаткування – прибуток від нестрахової діяльності як різниця між відповідними доходами та витратами, ставка оподаткування – 19 відсотків. У такому вигляді податок на прибуток вітчизняних страховиків складається з двох частин: податок на страхові премії та податок на прибуток від нестрахової діяльності.

Головні недоліки такої системи оподаткування полягають у тому, що: по-перше, в одному податку неприродно поєднуються елементи зовсім різних за своєю економічною суттю податків: прямого податку на прибуток (Corporation Tax) і непрямого податку зі страхових премій (Insurance Premium Tax); по-друге, така специфіка оподаткування страхової діяльності стала одним із чинників поширення на вітчизняному страховому ринку операцій,

пов'язаних із „оптимізацією” за допомогою страхових компаній оподаткування прибутку господарюючих суб'єктів.

Схема уникнення від оподаткування реалізується, здебільшого, шляхом укладання договорів страхування майна або фінансових ризиків підприємств. Страхування відбувається за завищеними тарифами, страховий платіж включається до складу валових витрат, тим самим зменшуючи базу оподаткування при оподаткуванні підприємства податком на прибуток. Сама ж страхова компанія має змогу зменшити свою податкову базу, укладаючи в подальшому договори „псевдоперестрахування”. Держава при цьому втрачає двічі: бюджет недоотримує належних надходжень податку на прибуток як від страхувальника-підприємства, так і від страхової компанії.

З прийняттям Податкового кодексу, з 01.04.2011 р. було змінено порядок оподаткування податком на прибуток страхових компаній. Відповідно до ст. 156 ПКУ об'єктом оподаткування від страхової діяльності юридичних осіб – резидентів був прибуток від провадження цієї діяльності, який визначався як позитивна різниця між доходами та витратами страхової компанії.

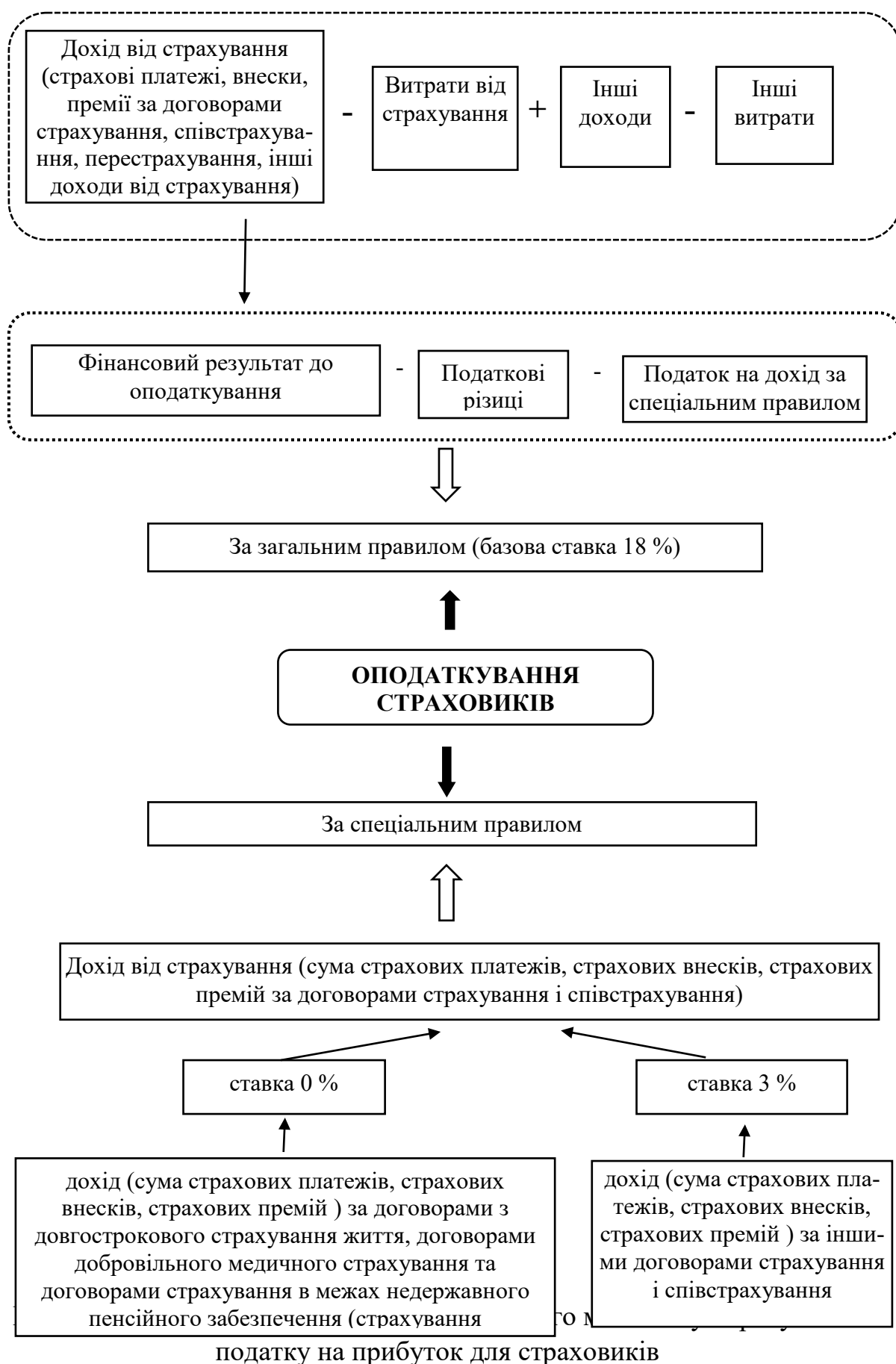
З 1 січня 2013 р. Законом України від 02.10.2012 р. № 5412-VI „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування” до ст.156 Податкового кодексу було внесено зміни, у результаті яких змінено порядок оподаткування страхової діяльності, а саме: об'єктом оподаткування стає не прибуток отриманий від страхової діяльності, а дохід. Для цілей оподаткування під доходом від страхової діяльності розуміється сума доходів страховика, нарахована протягом звітного періоду у вигляді страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами страхування, співстрахування і перестрахування ризиків на території України або за її межами протягом звітного періоду, зменшених з урахуванням вимог цього підпункту на суму страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами перестрахування.

Об'єкти, які підлягають оподаткуванню у страховиків, визначено одразу в декількох статтях ПКУ. Основне визначення наведено у пп. 134.1.1 ПКУ і передбачає загальні правила оподаткування прибутку та спеціальні правила оподаткування доходу страховика:

1. За загальним правилом об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ПКУ;

2. За спеціальним правилом – дохід за договорами страхування, визна-

чений згідно з пп. 141.1.2 ПКУ. Схематично механізм оподаткування податком на прибуток страхо-виків зображено на рис. 21.1



Таким чином ПКУ встановлено такі ставки податку на прибуток для страховиків:

- базова (основна) ставка податку 18 відсотків (п. 136.1 ПКУ), яка нараховується на фінансовий результат до оподаткування, скоригований на податкові різниці;

- 3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визнається як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування. В даному випадку не включаються до об'єкта оподаткування страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестрахування (до 01.01.2015 р. доходи за договорами перестрахування також оподатковувалися за ставкою 3 %);

- 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, договорами страхування додаткової пенсії.

Головною відмінністю від попередньої редакції є виключення інших, ніж премії, доходів від страхування, які містились раніше у пп. 156.1.1 ПКУ:

- інвестиційний дохід, нарахований страховиком від розміщення коштів резервів страхування життя;

- суми винагород, належних страховику за укладеними договорами страхування, співстрахування, перестрахування;

- доходи від реалізації права регресної вимоги страховика до страховальника або іншої особи, відповідальної за заподіяні збитки в частині перевищення над виплаченими страховими відшкодуваннями та інші доходи, нараховані страховиком у межах страхової діяльності.

Оскільки новий підхід до оподаткування прибутку передбачає коригування фінансового результату до оподаткування на суми податкових різниць, то розглянемо такі податкові різниці у розрізі специфічних їх видів для страховика. Специфічні податкові різниці, що можуть виникати під час провадження страхової діяльності згідно ПКУ наведені нижче.

1. Податкові різниці, пов'язані зі створенням страхових резервів (пп. 141.1.3 та 141.1.4 ПКУ):

- фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових

сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах);

– фінансовий результат до оподаткування страховика зменшується на від’ємну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, які не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах).

2. Податкові різниці, пов’язані зі створенням та використанням страховиками інших резервів (забезпечень) (пп. 139.1.1 та 139.1.2 ПКУ):

– фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних

(майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Податкові різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (п. 141.2 ПКУ):

- фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Варто наголосити, що платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових

(звітних) періодів, що настають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

Якщо за результатами звітного періоду платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку.

4. Податкові різниці, що виникають у страховика у зв'язку з нарахуванням податку на дохід (пп. 141.1.1 ПКУ). Фінансовий результат до оподаткування страховика зменшується на суму нарахованого податку на дохід за договорами страхування (за ставкою 3 %).

Крім того у страховиків можуть виникати не лише специфічні податкові різниці, а й ті, що характерні для звичайних підприємств. До таких різниць відносять:

- податкові різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 139 ПКУ);
- податкові різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ).

При цьому необхідно пам'ятати, що відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III ПКУ.

У зв'язку з цим неврегульованим також залишається той випадок, коли страховик скористається своїм правом і не буде коригувати на податкові різниці, а податкові органи не будуть дозволяти коригувати базу оподаткування податку на прибуток на суми сплаченого податку з доходу.

Таким чином, оподаткування страхової діяльності здійснюватиметься зі своєю специфікою, яка полягає у наступному:

- різниці для коригування фінансового результату з метою визначення об'єкта оподаткування, для страховика будуть визначатися, як за загальними принципами відповідно до положень розд. III ПКУ, так і з урахуванням норм п. 141.1 ПКУ, який визначає особливості оподаткування страховика згідно з

п. 137.2 ПКУ;

– крім загального для всіх суб'єктів підприємницької діяльності об'єкта оподаткування, визначеного шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на відповідні різниці, пп. 134.1.2 ПКУ передбачено наявність для страховика ще одного об'єкта оподаткування – доходу за договорами страхування.

3. Оподаткування ломбардної діяльності. Діяльність ломбардів із надання фінансових кредитів є одним із найстаріших видів кредитування населення, яке пережило різні економічні устрої та політичні режими.

У разі виникнення у громадян термінових потреб у невеликих сумах грошей на короткі періоди така форма кредитування населення є однією з найпростіших і найзручніших, а тому виявилася стійкою в конкурентній боротьбі з банками та кредитними спілками.

Ломбардна діяльність – вид підприємницької діяльності, спрямований на отримання економічних вигід від надання грошових позик фізичним особам, які як гарантію залишають матеріальну заставу.

Ломбард – це небанківська кредитно-фінансова установа, виключним видом діяльності якої є надання на власний ризик фінансових кредитів фізичним особам за рахунок власних або залучених коштів, під заставу майна на визначений термін і під відсоток, зберігання речей та надання супутніх послуг, пов'язаних з діяльністю ломбарду.

Супутня діяльність ломбарду – це діяльність, пов'язана з видачею ломбардом фінансових кредитів, до якої відносять:

- агентську діяльність із страхування предмета закладу, яким забезпечено зобов'язання за договором фінансового кредиту;
- продаж предмета закладу, на який ломбардом звернено стягнення;
- передпродажна підготовка предмета закладу, на який ломбардом звернено стягнення шляхом набуття права власності.

На сьогодні в Україні створення та діяльність ломбардів здійснюються відповідно до Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Податкового кодексу України, законів України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” № 2664-III від 12.07.2001 р. „Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень” № 1255-IV від 18 листопада 2003 р., „Про заставу” № 2654-XII від 02.10.1992 р. та інших законів України і виданих відповідно до них нормативно-правових актів.

Згідно Закону України „Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” № 2664-III від 12.07.2001 р., ломбард кваліфіковано як фінансову установу – юридичну особу, що надає одну або декілька фінансових послуг, що є виключним видом їх діяльності.

Для набуття ломбардом статусу фінансової установи інформація про нього повинна бути внесена до Державного реєстру фінансових установ у порядку, установленому в Положенні про порядок внесення інформації про ломбарди до Державного реєстру фінансових установ, що підтверджується свідоцтвом про реєстрацію фінансової установи, яке видається національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.

Згідно пп. 14.1.100 ПКУ, ломбардна операція – операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою, з отримання коштів від юридичної особи, що є фінансовою установою, згідно із законодавством України, під заставу товарів або валютних цінностей. Ломбардні операції є різновидом кредиту під заставу.

Згідно чинного законодавства України ломбард зобов'язаний:

- вести бухгалтерський облік, складати, подавати та оприлюднювати фінансову звітність відповідно до законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність;
- вести облік своїх операцій, складати та подавати спеціально уповноваженому органу виконавчої влади у сфері регулювання ринків фінансових послуг (далі – уповноважений орган) фінансову звітність та інші звітні дані відповідно до нормативно-правових актів уповноваженого органу;
- подавати органам державної податкової служби та іншим державним органам відповідно до законів, декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) (табл. 21.1).

Таблиця 21.1

Податки та збори, що підлягають до сплати ломбардами

<i>Податковий платіж</i>	<i>Ставка податку (згідно редакції ПКУ 2017 р.)</i>
Податок на прибуток	18 %
Податок на додану вартість	20 %
Податок на майно	
Земельний податок	до 3 % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки, що перебуває у власності (користуванні)
Транспортний податок	25 тис. грн на рік за кожен легковий автомобіль, з року випуску якого минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість якого перевищує 375 розмірів МЗП, встановленої на 1 січня податкового року
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	до 1,5 % розміру МЗП встановленої на 1 січня податкового року за 1 м ² бази оподаткування

Об'єктом оподаткування податку на прибуток для ломбардів є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до

оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Для ломбардної діяльності діє базова ставка податку на прибуток, яка становить 18 %.

Для цілей оподаткування ломбардна операція (надання позички, що забезпечується заставою товарів та/або валютних цінностей), може складатися з декількох етапів, що залежать від певних умов виконання сторонами (сторони – ломбард та заставодавець-отримувач позики) зазначеної операції відповідно до укладеного договору позики та схову (зберігання).

Розглянемо більш детально фінансовий механізм оподаткування ломбардної діяльності податком на додану вартість та податком на прибуток підприємств в розрізі кожного етапу (табл. 21.2).

При цьому можливі наступні варіанти:

1. Усі сторони договору виконали свої зобов'язання в повному обсязі своєчасно (або достроково) (I, II, III, V етапи).

2. Усі сторони договору виконали свої зобов'язання в повному обсязі, але не своєчасно – заставодавець прострочив сплату кредиту (або ж сплату відсотків за його користування) на певну кількість днів, але все ж таки погасив борг перед ломбардом (I, II, III, IV, V етапи).

3. Заставодавець не виконав свої зобов'язання за договором (I, II, III, IV, VI, VII етапи).

У чинній редакції ПКУ серед податкових різниць, які можуть формуватися у ломбардів є:

1. Різниця, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (+, -) – ст. 138 ПКУ.

2. Різниця, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (+, -) – ст. 139 ПКУ.

Особливим видом серед даної групи резервів є резерви фінансових установ, до яких відносяться і ломбарди. Ломбарди визнають для оподаткування резерв, сформований у зв'язку із знеціненням (зменшенням корисності) активів згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Різниця, які виникають при здійсненні фінансових операцій (+, -) – ст. 140 ПКУ.

4. Від'ємний об'єкт оподаткування податком на прибуток попередніх звітних періодів.

Згідно чинного законодавства ломбарди підпадають під платників податку на додану вартість на загальних підставах. Разом з тим, окремі ломбардні операції не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (п.

196 ПКУ), а саме:

– операції з надання послуг залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства;

Таблиця 21.2

**Особливості оподаткування ломбардної діяльності
податком на додану вартість та податком на прибуток**

<i>Нарахування ПДВ</i>	<i>Нарахування податку на прибуток</i>
I етап. Одержання ломбардом майна в заставу та надання заставодавцю позички	
Не є об'єктом оподаткування операції з передачі майна в заставу кредитору.	Вартість залученого ломбардом у заставу майна від заставодавця не включається до складу доходів. Сума наданої ломбардом позички заставодавцю не включається до складу витрат, а повернена заставодавцем сума раніше наданої позички не включається до складу доходів ломбарду.
II етап. Одержання ломбардом поверненої позички	
Не є об'єктом оподаткування операції з передачі майна в заставу кредитору.	Повернена заставодавцем сума раніше наданої позички не включається до складу доходів ломбарду.
III етап. Отримання ломбардом від заставодавця відсотків за користування позичкою та плати за зберігання заставленого майна	
Не є об'єктом оподаткування операції з надання послуг з розміщення і повернення грошових коштів за договорами позики.	Сума плати за користування позичкою (як проценти за користування кредитом) та сума плати за зберігання заставленого майна (як дохід від надання послуг) включається до складу доходу під час нарахування процентів згідно умов договору. Послуги зі зберігання (схову) заставленого майна, які надає ломбард, підпадають під визначення поставки робіт (послуг) і включаються до складу доходів під час фактичного надання послуги зі зберігання (схову) заставленого майна. Витрати на проведення дій щодо збереження прийнятого майна від заставодавця формують суму витрат.
IV етап. Отримання ломбардом від заставодавця суми пені, нарахованої останньому за порушення терміну повернення боргу	
Стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення строків повернення позички (кредиту) або ж за прострочення строків сплати відсотків за його користування, не відносять до складу податкових зобов'язань з ПДВ ломбарду.	Якщо умовами договору передбачено стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення терміну повернення позички (кредиту) або ж за прострочення терміну сплати відсотків за його користування, цю неустойку (пеню) слід включати до складу доходів у період їх одержання ломбардом (а не нарахування).
V етап. Повернення заставодавцю майна із застави	
Не є об'єктом оподаткування операції з повернення майна заставодавцю.	Вартість повернення майна із застави не включається до складу доходів та витрат.

VI етап. Отримання ломбардом виручки від реалізації заставленого майна	
Звільняються від оподаткування операції фінансових установ з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також СПД які не є платниками податку, у заставу, та на яке було звернено стягнення. Звільняються від оподаткування операції фінансових установ з постачання майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно. Звільнення від оподаткування стосується тієї частини вартості майна, за якою воно було набуто у власність в рахунок погашення зобов'язань за договором кредиту (позики).	Якщо в договорі застави вказано, що не викуплене майно переходить у власність ломбарду, що об'єкт застави може відчужуватися у власність заставодавця (ломбарда) у рахунок погашення боргових зобов'язань (наприклад, при не поверненні позички та/або відсотків за його користування заставодавцем). Тобто, відчуження прирівнюється до купівлі ломбардом об'єкта застави у податковий період такого відчуження, а основна сума кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповерненими ломбарду, є ціною придбання такої застави. Витрати ломбарда, у даному випадку, складаються з основної суми кредиту та нарахованих на неї процентів, що не повернув заставодавець. Якщо ломбард у подальшому продає заставлене майно, його доходи визнаються у загальному порядку.
VII етап. Повернення заставодавцю суми, що є перевищенням суми виручки від реалізації заставленого майна над сумою заборгованості заставодавця за позичкою, а також за процентами, за платою за зберігання заставленого майна та пені. Надання заставодавцю претензій у випадку, якщо сума від реалізації заставленого майна менша від суми заборгованості заставодавця перед ломбардом.	
Не підпадає під об'єкт ПДВ	Включається до складу витрат ломбарду. Якщо внаслідок реалізації предмета застави виручена грошова сума перевищує розмір забезпечених цією заставою вимог заставодавця (ломбарду), то різниця, яка повертається платнику податку, включається до його загального місячного (річного) оподаткованого доходу як інші доходи і є об'єктом оподаткування військовим збором.

— операції з відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами), за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи.

4. Особливості оподаткування інших фінансових установ. Оподаткування є важливим чинником при виборі інституту спільного інвестування способу вкладення коштів, оскільки воно впливає на кінцеву суму доходу, яку одержує інвестор.

Умови оподаткування у сфері спільного інвестування визначаються

Податковим кодексом України.

Згідно пп. 14.1.86, інститути спільного інвестування (ІСІ) – інвестиційні фонди та взаємні фонди інвестиційних компаній, корпоративні інвестиційні фонди та пайові інвестиційні фонди, створені відповідно до законодавства.

З 1 січня 2017 р. змінено правила оподаткування ІСІ податком на додану вартість. Особливості оподаткування інститутів спільного інвестування визначені пп. 141.6.1. ПКУ, де зазначено, що звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

Недержавне пенсійне забезпечення – пенсійне забезпечення, яке здійснюється недержавними пенсійними фондами, страховими організаціями та банками відповідно до Закону України „Про недержавне пенсійне забезпечення” та/або страховими організаціями за договорами страхування довічної пенсії відповідно до Закону України „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” та/або страховиками за договорами страхування додаткової пенсії.

Страхування додаткової пенсії – це страхування, яке передбачає обов’язок страховика щодо здійснення страхової виплати (виплат) та/або виплат у вигляді анuitету в разі досягнення застрахованою особою пенсійного віку, визначеного за заявою застрахованої особи у договорі страхування відповідно до законодавства з урахуванням того, що такий пенсійний вік не може бути меншим більше ніж на 10 років від пенсійного віку, якою надає право на пенсію за загальнообов’язковим державним пенсійним страхуванням.

Особливості оподаткування недержавного пенсійного забезпечення податком на прибуток визначені пп. 141.6.2. ПКУ, згідно якої звільняються від оподаткування суми коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків та осіб, які уклали договори страхування відповідно до Закону України „Про недержавне пенсійне забезпечення”, а також осіб, які уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до зазначеного закону.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Сутність фінансових установ, їх види та характерні операції.
2. Загальна та спрощена система оподаткування для фінансових установ.
3. Податки, що підлягають сплаті небанківськими фінансовими установами.
4. Порядок оподаткування страхових компаній податком на прибуток.
5. Податкові різниці, що виникають у страховиків.
6. Особливості оподаткування діяльності у сфері перестрахування.
7. Особливості оподаткування лайфових компаній.
8. Порядок оподаткування податком на прибуток ломбардної діяльності.
9. Порядок оподаткування податком на додану вартість ломбардної діяльності.
10. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб ломбардів як податкових агентів.
11. Особливості оподаткування у сфері спільного інвестування.
12. Особливості оподаткування недержавного пенсійного забезпечення.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.
2. Гланц В. Н. Оподаткування прибутку фінансових посередників: проблеми та шляхи їх вирішення / В. Н. Гланц // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2012. – № 1 (32). – С. 367–371.
3. Гланц В. Н. Податкове регулювання діяльності фінансових посередників / В. Н. Гланц // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – 2012. – № 2 (13). – С. 184–188.
4. Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” № 1797-VIII від 21 груд. 2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
5. Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році” № 1791-VIII від 20 груд. 2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
6. Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : ВМВ,

2014. – 418 с.

7. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

8. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

9. Черв'як С. Оподаткування страховика: новий підхід (частина 1) / С. Черв'як // Матеріали аудиторської фірми „Гравіс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gravis-audit.com.ua/opodatкування-strahovikiv-noviy-pidhid-chastina-1>.

10. Черв'як С. Оподаткування страховика: податкові різниці (частина 2) / С. Черв'як // Матеріали аудиторської фірми „Гравіс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gravis-audit.com.ua/opodatкування-strahovikiv-noviy-pidhid-chastina-2>.

11. Черв'як С. Оподаткування страховика: перестраховування (частина 3) / С. Черв'як // Матеріали аудиторської фірми „Гравіс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gravis-audit.com.ua/opodatкування-strahovikiv-noviy-pidhid-chastina-3>.

12. Черв'як С. Оподаткування страховика: оподаткування операцій страховика із нерезидентами (частина 5) / С. Черв'як // Матеріали аудиторської фірми „Гравіс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gravis-audit.com.ua/opodatкування-strahovikiv-noviy-pidhid-chastina-5>.

13. Черв'як С. Як оподатковується дохід фізичної особи внаслідок реалізації ломбардом заставленого майна за невиконання умов договору? / С. Черв'як // Матеріали аудиторської фірми „Гравіс” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.gravis-audit.com.ua/yak-opodatkovuietsya-dohid-fizichnoyi-osobi-vnaslidok-realizaciyi-lombardom-zastavlenogo-mayna-za>.

Тема 22. Механізм оподаткування туристичної діяльності

Мета: засвоїти теоретичні та практичні аспекти нарахування та сплати податку на прибуток, податку на додану вартість, єдиного податку та туристичного збору для суб'єктів господарювання туристичного бізнесу; визначити принципи вибору оптимальної системи оподаткування для туристичних агентів та туристичних операторів.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України „Про туризм”.

Навчальні питання:

1. Туристична діяльність в Україні та її державне регулювання. Туроператори та турагенти як платники податків та зборів.

2. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість.

3. *Особливості оподаткування податком на прибуток турагентів та туроператорів.*

4. *Особливості перебування туроператорів та турагентів на спрощеній системі оподаткування.*

5. *Суб'єкти туристичного бізнесу як податкові агенти при сплаті туристичного збору.*

1. Туристична діяльність в Україні та її державне регулювання. Туроператори та турагенти як платники податків та зборів. Однією із високорентабельних галузей як національної, так і світової економічної системи, є туризм, який забезпечує не тільки відпочинок для однієї групи людей, але й забезпечує робочими місцями інших.

Згідно Закону України „Про туризм” № 324/95-ВР від 15.09.1995 р., туризм – тимчасовий виїзд особи з місця проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці, куди особа від'їжджає.

Туристична діяльність в Україні має певні особливості відносно оподаткування основними податками і зборами. Це обумовлено особливим характером операцій по наданню туристичних послуг, які передбачають широке використання посередницьких схем і наявністю спеціальних норм щодо оподаткуванням ПДВ та податком на прибуток.

Згідно з Законом України „Про туризм” учасниками відносин, що виникають при здійсненні туристичної діяльності, є:

- по-перше, юридичні та фізичні особи, які створюють туристичний продукт, надають туристичні послуги (перевезення, тимчасового розміщення, харчування, екскурсійного, курортного, спортивного, розважального та іншого обслуговування) чи здійснюють посередницьку діяльність із надання характерних та супутніх послуг;

- по-друге, громадяни України, іноземці та особи без громадянства (туристи, екскурсанти, відвідувачі та інші), в інтересах яких здійснюється туристична діяльність.

Суб'єктами туристичної діяльності є підприємства, установи, організації, незалежно від форм власності, фізичні особи, що зареєстровані у встановленому чинним законодавством України у порядку і мають ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг. В такому контексті туристичні послуги визначаються як кінцевий продукт діяльності туристичного підприємства по задоволенню відповідних потреб та реалізації діяльності людей у вільний час: відпочинок, екскурсії, подорожі.

Суб'єктами, що здійснюють та/або забезпечують туристичну діяльність (ст. 5 Закону України „Про туризм”) є:

1. Туристичні оператори (туроператори) – це юридичні особи, створені

згідно із законодавством України, які отримали в установленому порядку ліцензію (згідно п. 19 ст. 7 Закону України „Про ліцензування видів господарської діяльності” № 222-VIII від 02.03.2015 р.) на туроператорську діяльність і для яких винятковою діяльністю є:

- організація і забезпечення створення туристичного продукту;
- реалізація і надання туристичних послуг;
- посередницька діяльність з надання характерних і супутніх послуг.

2. Туристичні агенти (турагенти) – це юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – підприємці, які здійснюють:

- посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності;
- посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

При цьому турагентська діяльність не підлягає ліцензуванню.

3. Інші суб'єкти підприємницької діяльності, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг.

4. Гіди-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу – фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування.

5. Фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.

Об'єктом у туристичній діяльності є саме туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Що стосується туристичних послуг, то законодавчо визначені види послуг, а саме:

- супутні туристичні послуги та товари – послуги і товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам;
- характерні туристичні послуги та товари – послуги і товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам.

Враховуючи положення Закону України „Про туризм” та особливості

ведення туристичного бізнесу, схематично систему взаємодії суб'єктів туристичної діяльності зобразимо на рис. 22.1.

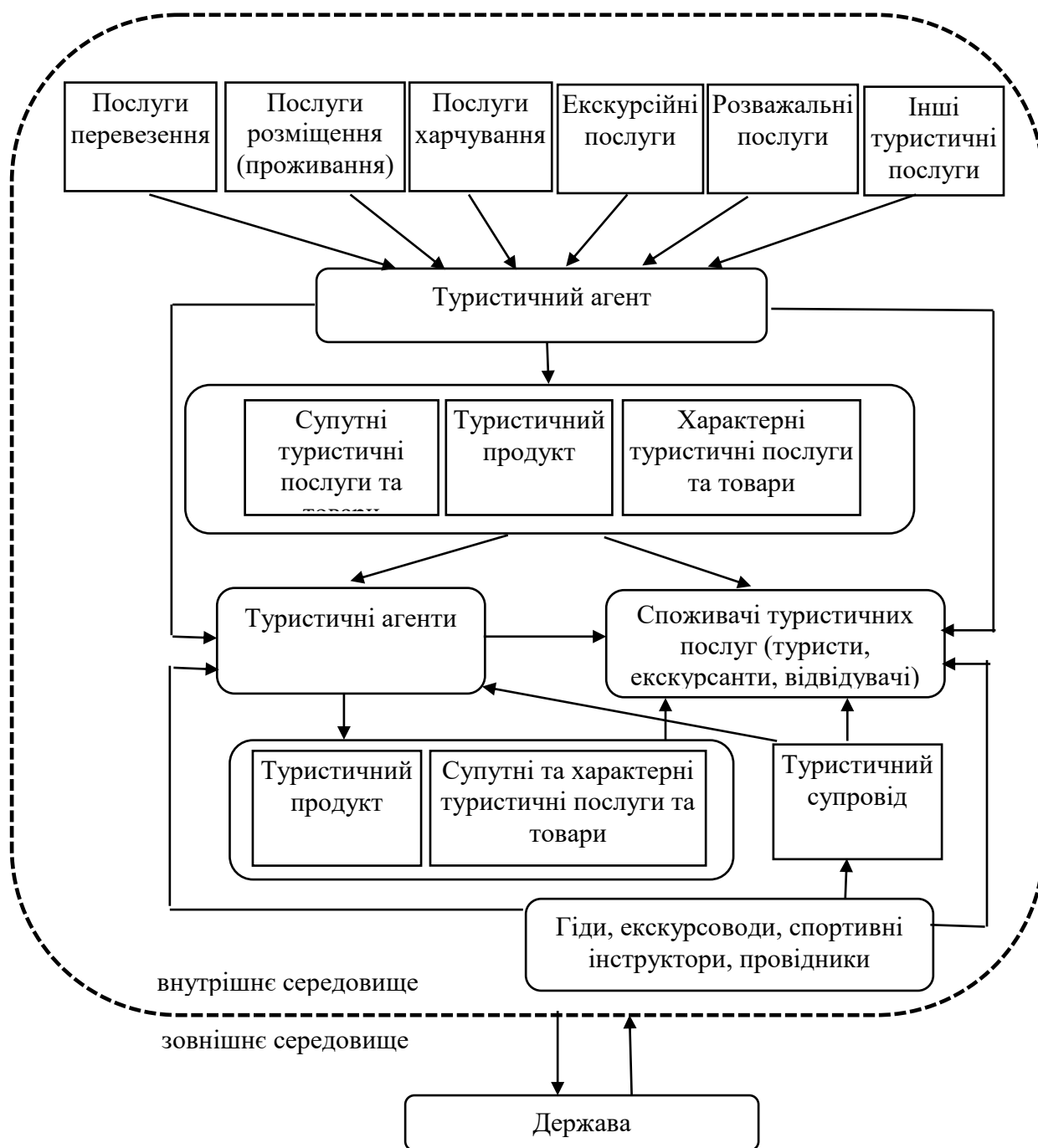


Рис. 22.1. Система взаємодії суб'єктів туристичної діяльності

Як зазначає М. Б. Біржаков, крім вище вказаних суб'єктів туристичної діяльності (як організаторів, так і споживачів), ще одним учасником туризму є держава, яка здійснює регулювання туристичного бізнесу, а також очікує податкових надходжень до бюджету від будь-яких видів діяльності, в тому числі і від туристичної діяльності.

Проте інші науковці (Ж. А. Богданова) стверджують, що держава не є суб'єктом ринку туристичних послуг, оскільки вона опосередковано приймає

участь в туристичній діяльності, шляхом прийняття законодавчих актів, а також отримання надходжень у вигляді податкових платежів.

Розглянемо більш детально спільні та відмінні риси основних суб'єктів, які здійснюють і забезпечують туристичну діяльність (табл. 22.1).

Таблиця 22.1

Спільні та відмінні риси основних суб'єктів, які здійснюють і забезпечують туристичну діяльність

<i>Туристичні оператори</i>	<i>Туристичні агенти</i>
Правовий статус особи	
- юридичні особи.	- юридичні особи; - фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності.
Розмір суб'єкта	
- більші за турагента (як правило); - структуру можуть формувати декілька філіалів, утворюючи агентську сітку.	- менші за розмірами туристичні підприємства. - складаються, як правило, з одного офісу, або можуть мати 2-3 філії.
Види діяльності	
- туроператорська діяльність; - турагентська діяльність.	- турагентська діяльність
Обмеження виду діяльності	
- винятковий вид діяльності туроператорська; - загальний розмір частки в статутних фондах інших операторів України не може перевищувати 20% їх статутного фонду.	- відсутні.
Відношення до створення туристичного продукту	
- самостійно розробляють та створюють туристичний продукт; - реалізують створений туристичний продукт як безпосередньо споживачам, так і залучаючи туристичних агентів.	- самостійно не створюють туристичний продукт, виступають у ролі посередників; - реалізують створений туристичними операторами туристичний продукт споживачам.
Формування доходів (прибутку)	
- різниця між вартістю сформованого туристичного продукту та вартістю його окремих елементів.	- комісійні від туристичних операторів за послуги посередництва.
Взаємодія зі споживачами туристичних послуг	
-пряма (досить обмежена); - непряма (через туристичних агентів).	- пряма.
Процес просування туристичного продукту	
- виступає оптовим постачальником туристичного продукту.	- виступає роздрібним постачальником туристичного продукту.
Приналежність туристичного продукту	
- завжди має запас туристичного продукту.	- запасу туристичного продукту не має, робить замовлення туристичного продукту під конкретного споживача.
Мінімальний розмір гарантії банку або іншої кредитної установи	
- для туроператора, що надає послуги виключно з внутрішнього та в'їзного туризму не менше 10 тис. євро;	- не менше 2 тис. євро.

Таким чином, законом України „Про туризм” здійснено чіткий розподіл туристичних фірм на туристичних операторів та туристичних агентів, яким надано різні можливості та, відповідно, яких наділено різними обов’язками.

Виключеннями є той випадок, коли дані суб’єкти туристичного бізнесу обрали альтернативну систему оподаткування при несплаті ПДВ. При цьому як туроператори, так і турагенти, підпадають під сплату ПДВ за ставками:

- на території України (внутрішній туризм або в’їзний туризм) – 20 %;
- за межами території України (виїзний туризм) – 0 %.

Проте для суб’єктів туристичного бізнесу (туроператорів та турагентів) встановлені особливі правила нарахування ПДВ, які стосуються:

- по-перше, бази оподаткування (передбачений маржинальний принцип);
- по-друге, механізм формування податкового кредиту;
- по-третє, механізм формування податкових зобов’язань.

Розглянемо механізм нарахування ПДВ для туристичних операторів.

Базою нарахування ПДВ у туроператора є винагорода (без ПДВ) в незалежності від виду туризму: внутрішній, в’їзний (на території України) чи виїзний (за межами території України). Розмір винагороди туроператора визначається як маржа (різниця) між вартістю туристичного продукту (ціною реалізації) і витратами, понесеними на його придбання / створення (собівартістю). Тобто для туроператорів передбачений спеціальний маржи-нальний принцип визначення бази оподаткування. Відповідно, і в декларації по ПДВ не відображається повна вартість туристичного продукту, а заноситься лише сума оподаткованої винагороди.

Даний маржинальний принцип застосовується і при визначенні граничної суми доходу (більше 1 млн грн доходу за останні 12 календарних місяців) з метою обов’язкової реєстрації платника ПДВ. Тобто при підрахунку загального оподаткованого доходу для ПДВ-реєстрації враховується не вся вартість туристичного продукту, а лише сума винагороди. Проте, як і інші суб’єкти господарювання, туроператори мають право зареєструватися платниками ПДВ за власним бажанням, навіть при менших за 1 млн грн обсягах реалізації (винагороди).

2. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість. Згідно ст. 180 ПКУ як туристичні оператори, так і туристичні агенти є платниками податку на додану вартість.

Розраховуючи розмір винагороди, варто від ціни реалізації туристичного продукту відняти суму витрат, які формують собівартість даного продукту. До собівартості туристичного продукту включаються витрати на:

- тимчасове розміщення (проживання);

- харчування;
- екскурсійне, курортне, спортивне, розважальне та інше обслуговування туристів;
- перевезення (у тому випадку, якщо дана послуга включена до вартості туру за договором на туробслуговування). У тому випадку, коли послуга перевезення не зазначена в договорі на туробслуговування, а надається туроператором споживачу за окрему агентську винагороду від постачальника даної послуги окремо, витрати на її придбання не фопмують собівартість туристичного продукту;
- страхування (у тому випадку, якщо дана послуга включена до вартості туру за договором на туробслуговування);
- надання характерних і супутніх туристичних послуг (згідно Методики розрахунку обсягів туристичної діяльності, затвердженій наказом Державної туристичної адміністрації України, Державного комітету статистики України від 12.11.2003 р. № 142/394).

Таким чином, якщо витрати є частиною (складовою) турпродукту, то їх враховують у собівартість незалежно від того, на підставі яких договорів вони отримуються: прямих (договорів купівлі-продажу) чи посередницьких (агентських договорів, договорів доручення або комісії).

Варто зауважити, що витрати, які включаються до вартості туру за договором на туробслуговування, і впливають на розмір винагороди беруться включаючи суму ПДВ.

Не включають до собівартості туристичного продукту і не впливають на розмір оподатковуваної винагороди витрати туроператора на:

- заробітну плату та витрати прирівняні до неї;
- перерахування ЄСВ;
- оренду приміщень;
- комунальні послуги;
- послуги зв'язку;
- рекламу;
- винагороду за посередницьку діяльність турагента (якщо реалізація туру здійснюється не прямо споживачам туристичного продукту);
- витрати на страхування (якщо страховка не включена до договору туробслуговування, а йде з агентською винагородою від страхової компанії);
- витрати на перевезення (якщо транспортування не включене до договору туробслуговування, а йде з окремою агентською винагородою від перевізної компанії);
- інші витрати, які не включені до договору на туробслуговування.

Варто зазначити, для визначення розміру винагороди не діє наскрізний принцип. Тобто винагорода (базу оподаткування) визначається в розрізі кожного договору. Від'ємне значення винагороди за певним туристичним про-

дуктом не зменшує базу оподаткування за іншими договорами. Тобто якщо при наданні туристичної послуги виникла ситуація, що сума витрат на створення даної послуги перевищила ціну її реалізації, то об'єкт оподаткування не формується взагалі і по даній операції не виникає від'ємного значення ПДВ.

Таким чином, не можна нараховувати ПДВ на зведений результат за всіма договорами. Під нарахування ПДВ підпадає лише позитивне значення маржі в розрізі кожного договору, а загальний розмір ПДВ визначається як сума ПДВ за кожним одиничним договором на постачання туристичного продукту.

Як і для всіх інших суб'єктів господарювання, для туристичних операторів при веденні діяльності характерні такі категорії як податкове зобов'язання та податковий кредит. Проте у туроператора є свої особливості, пов'язані з визначенням як податкових кредитів, так і зобов'язань.

Що стосується дати виникнення податкових зобов'язань, то, згідно з п. 6 ст. 207 ПКУ, туроператори нараховують ПДВ (з винагороди) за фактом постачання турпродукту (турпослуги) на дату оформлення документа, що підтверджує факт такого постачання.

Як бачимо, правило першої події для туроператора не працює. Відповідно, у момент отримання авансів від споживачів або покупців туристичного продукту податкове зобов'язання у туроператора не виникає. Датою виникнення податкового зобов'язання для туроператора буде дата завершення туру, яка згідно чинного законодавства обов'язково має бути прописана у договорі постачання туристичного продукту (послуги). Крім того, факт постачання туристичного продукту, згідно п. 6 ст. 207 ПКУ, має бути документально підтверджений. В тому випадку, якщо акт зі споживачами туристичного продукту після закінчення туру не складають (а така ситуація як правило є стандартною), туроператор повинен скласти бухгалтерську довідку на дату закінчення туру, що і буде підтверджуючим документом для виникнення податкового зобов'язання. І лише на підставі даних підтверджуючих документів буде складена податкова накладна і нарахована сума податкового зобов'язання по ПДВ.

Відмітимо, що в тому випадку, коли туристичний оператор здійснює реалізацію туристичних продуктів інших туроператорів, тобто виступає своєрідним посередником, механізм нарахування податкових зобов'язань визначається за правилами нарахування ПДВ для податкових агентів.

При складанні податкової накладної туроператор не зазначає повну вартість туристичного продукту, а вказує лише суму винагороди, яка є базою нарахування ПДВ.

На факт складання податкових накладних впливає і такий фактор, як взаємодія туристичного оператора безпосередньо зі споживачем турис-

тичного продукту чи через посередника – податкового агента (який може бути як платником ПДВ, так і неплатником ПДВ) (рис. 22.2).

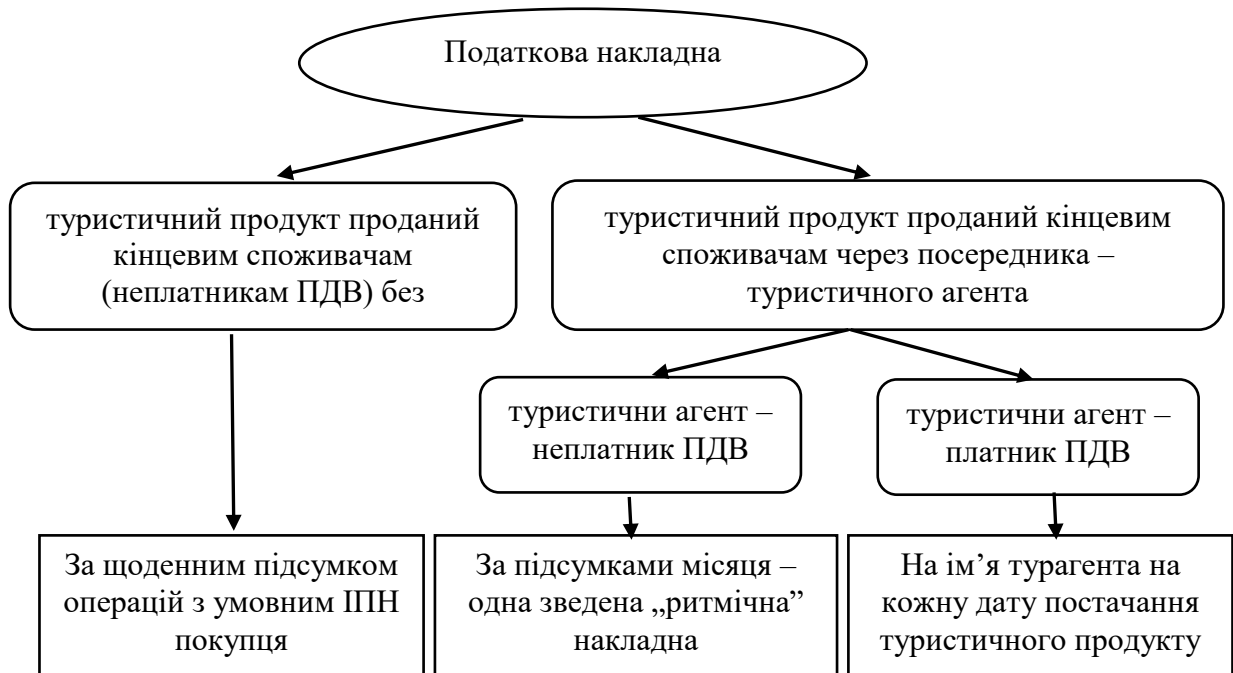


Рис. 22.2. Механізм складання податкової накладної по ПДВ для туроператорів

Аналогічно для туристичних операторів діє особливий механізм формування податкового кредиту по ПДВ. На формування податкового кредиту впливають лише ті витрати, які не формують собівартості туристичного продукту і не були включені до вартості договору на туробслуговування (рис. 22.3).

Особливістю для туристичних операторів при формуванні податкового кредиту є й те, що в даному випадку не „працює” правило першої події. В даному випадку туристичний оператор визначає суму податкового кредиту по факту отримання таких товарів чи послуг (або на дату реєстрації податкової накладної, в тому випадку якщо вона зареєстрована постачальником пізніше (несвоєчасно), факту надання таких послуг, але з моменту складання якої не минуло 365 днів).

Проте варто наголосити, що до системи електронного адміністрування ПДВ, при формуванні ліміту заносяться податкові накладні по абсолютно всіх вхідних податкових накладних, незалежно від того чи будуть вони визначати розмір податкового кредиту, чи будуть зменшувати базу оподаткування – винагороду. Даний порядок містить ряд переваг, які стосуються туристичних операторів (за винятком виїзного туризму):

1) обсяг „вхідних” податкових накладних від постачальників (на повну вартість послуг) значно більший, ніж податкових накладних туроператора (з винагороди);

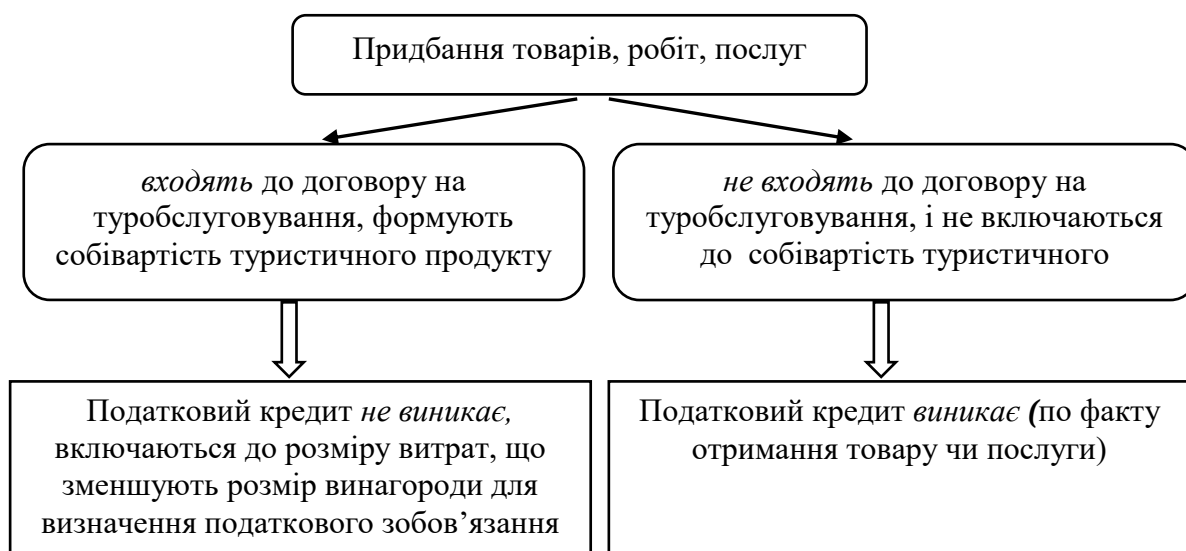


Рис. 22.3. Механізм формування податкового кредиту у туристичного оператора

2) туроператор нараховує податкові зобов'язання та реєструє податкові накладні тільки за фактом постачання туристичного продукту (фактично після того, як „вхідні податкові накладні сформують ліміт“).

Розглянемо механізм нарахування ПДВ для туристичних агентів.

Базою оподаткування податком на додану вартість у туристичних агентів є винагорода (аналогічно як і в туроператора). Проте винагорода у туристичного агента визначається як сума, нарахована (виплачена) туристичним оператором або іншими постачальниками туристичних послуг, в тому числі за рахунок коштів, що отримані турагентом від споживачів туристичного продукту (туристичних послуг).

Проте, на відміну від туроператора, при виникненні податкових зобов'язань у турагентів „працює” правило першої події. Таким чином, податкове зобов'язання по ПДВ розраховується з винагороди за першою із подій, що відбулася раніше:

- або отримання (надходження, зарахування) коштів, в даному випадку винагороди, від туроператорів (інших постачальних туристичних послг) чи безпосередньо від споживачів туристичних коштів;
- або факт надання туристичних послуг (туристичного продукту), підтвердженням чого є складання акту.

Як правило, першою подією у турагентів є отримання коштів за тур, відповідно і податкове зобов'язання виникає під час надходження грошових коштів. В даному випадку в момент виникнення податкових зобов'язань туристичний агент зобов'язаний скласти податкову накладну на ім'я туристичного оператора або інших постачальних туристичних послуг (адже винагорода отримується за надані послуги посередництва) і зареєструвати дану податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних.

У тому випадку, коли туристичний агент надає певні дисконти своїм клієнтам – кінцевим споживачам туристичних послуг, дані знижки зменшують розмір його винагороди. Відповідно туристичний агент вираховує суму податкових зобов'язань зі своєї суми винагороди, враховуючи надані знижки. Відповідно в такому випадку і туристичний оператор визначає зменшену суму своєї винагороди на суму наданого дисконту.

Аналогічно як і в туроператора, на формування податкового кредиту впливають лише ті витрати, які не прямо не стосуються туристичного продукту і включаються до вартості договору на туробслуговування (рис. 22.4). Проте для податкових агентів, аналогічно як і при виникненні податкових зобов'язань „працює” правило першої події

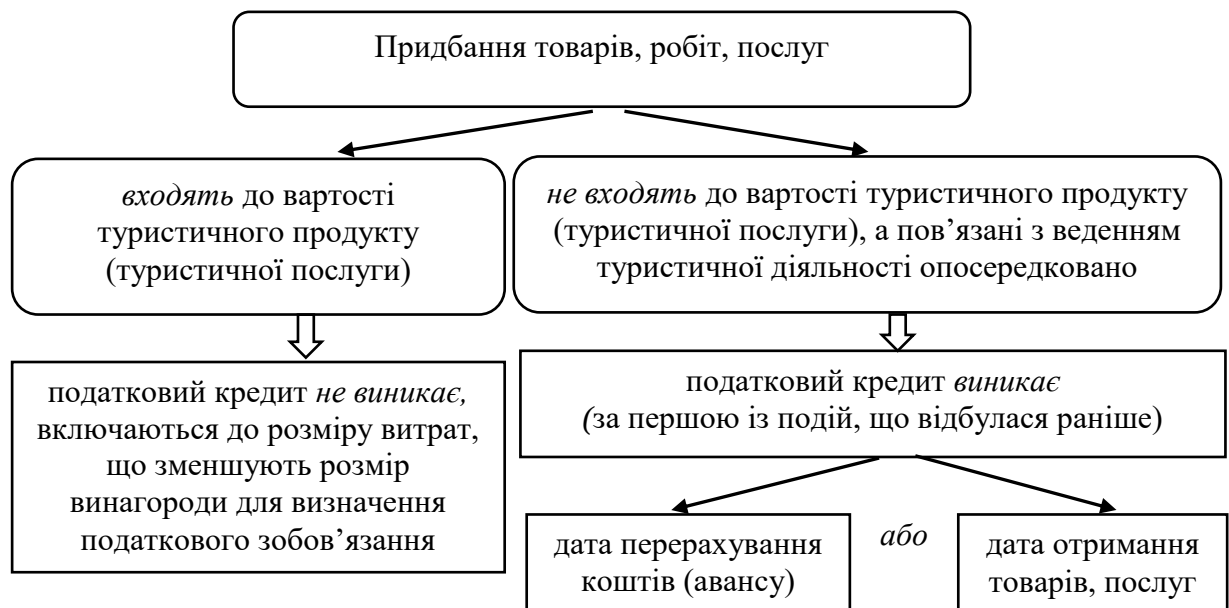


Рис. 22.4. Механізм формування податкового кредиту у туристичного агента

Варто наголосити, що до системи електронного адміністрування ПДВ, при формуванні ліміту податкового агента (так само як і туроператора) заносяться податкові накладні по абсолютно всіх вхідних податкових накладних, незалежно від того чи будуть вони визначати розмір податкового кредиту, чи будуть зменшувати базу оподаткування – винагороду.

Проте в тому випадку, якщо турагент надає послуги не туроператору, а споживачам туристичного продукту і отримує винагороду саме від замовників, діяльність визнається не турагентською, а посередницькою. В такому випадку посередницька діяльність оподатковується податку на додану вартість на загальних підставах.

3. Особливості оподаткування податком на прибуток турагентів та туроператорів. Оподаткування туристичної діяльності в Україні здійснюється за вимогами тих же законодавчих актів, що й оподаткування всіх інших

юридичних осіб – суб'єктів господарювання.

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Варто відмітити, що жодних особливих для туристичної діяльності податкових різниць чинним Податковим кодексом України не передбачено. Таким чином у туристичних операторів / турагентів-юридичних осіб можуть виникати наступні податкові різниці:

1) різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (пп. 138.1 та 138.2 ПКУ);

2) різниці, які виникають, якщо постачальники зареєстровані у відповідних територіях (пп. 140.5.4 ПКУ).

Отже, для туристичних операторів / туристичних агентів – юридичних осіб діє базова ставка податку на прибуток – 18 %.

Розглянемо механізм формування фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку.

Згідно ст. 1 Закону України „Про туризм”, туристичні продукти є послугами. Відтак, в бухгалтерському обліку їх обліковують за правилами, встановленими для послуг на основі П(С)БО 15 „Дохід” та П(С)БО 16 „Витрати”.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Таким чином, в бухгалтерському обліку туристичний оператор формує дохід за фактом надання послуг, тобто на дату закінчення туру і надання туристам відповідної туристичної послуги (тобто з урахуванням ступеня завершеності операцій – у момент закінчення їх надання згідно з П(С)БО 15).

Це пов'язано з тим, що туристичний продукт є послугою, а послуга – це те, що споживається у процесі надання (ч. 1 ст. 901 ЦКУ). Тож говорити про надання послуг можна лише за фактом їх надання, тобто після завершення туру (а не, скажімо, на дату „попередньої” передачі туристам турпакетів, коли послуги ще фактично не надані).

Відповідно одержані аванси чи отримана передплата, які надійшла від туристів в оплату турів, в дохід туроператора не включається.

Отже, туроператор повинен визнавати дохід:

- по-перше, в розрізі кожного укладеного туристичного договору;
- по-друге, за фактом надання .

У більшості випадків акт наданих послуг з туристами після закінчення

туру не оформляється. Тому документальним підтвердженням доходу у туроператора є бухгалтерська довідка.

В деяких випадках туроператор працює зі своїми партнерами за агентськими (посередницькими) договорами (ст. 295 ГКУ). Зокрема, за агентськими договорами туроператор може реалізовувати страхові послуги (видавати туристам необхідні їм у поїздки страхові поліси), а також квитки на проїзд, екскурсії, концерти, спектаклі та інші подібні заходи і путівки. Сюди ж відноситься і та ситуація, коли туристичний оператор продає не власне створений туристичний продукт, а турпродукт інших туроператорів, виконуючи при цьому роль турагента. Туроператор, який виступає посередником, свою агентську винагороду включає до доходу на підставі акту наданих послуг на дату завершення туру, тобто за фактом надання туристичних послуг.

Стосовно витратної складової фінансового результату варто відмітити, що у суб'єктів туристичного бізнесу можуть виникати такі групи витрат:

- прямі витрати;
- загальновиробничі витрати;
- інші витрати.

Прямі витрати, до яких в першу чергу відносять собівартість створеного туристичного продукту, суб'єкти туристичного бізнесу визнають у періоді визнання доходів (тобто за фактом закінчення туру – надання послуг) за кожним туристичним продуктом.

Крім витрат, які можна віднести безпосередньо до конкретного туристичного продукту, туроператор може нести також витрати, які пов'язані одразу з декількома турпродуктами. Такі витрати у „виробництві” турпродукту слід відображати як загальновиробничі. Серед загальновиробничих витрат туроператора виникають також постійні витрати – витрати, які не змінюються залежно від кількості оформлених турів. Такі витрати слід розподіляти між турпродуктами виходячи з обраної бази розподілу при нормальній потужності. При цьому постійні розподілені загальновиробничі витрати туроператор разом із змінними загальновиробничими витратами включають до собівартості туру. Нерозподілені витрати списуються на собівартість реалізації.

Крім „прямих” витрат на створення турпродуктів, у туроператора виникає ціла низка інших витрат, пов'язаних із забезпеченням ведення туристичного бізнесу, до яких можна віднести витрати на рекламу, заробітну плату управлінського персоналу, утримання офісу, оплату комунальних послуг, інші витрати, необхідні для здійснення діяльності тощо. Такі витрати до собівартості туристичного продукту не потрапляють, а враховуються за напрямками витрат – залежно від їх призначення, тобто включаються туроператором до складу адміністративних витрат, витрат на збут або інших опера-

ційних витрат (пп. 18-20 П(С)БО 16).

Якщо туристичний оператор для продажу туристичного продукту залучає послуги турагента, витрати на виплату турагентської винагороди для нього будуть витратами на збут.

Згідно положень бухгалтерського обліку, усі такі витрати визнаються витратами в періоді їх фактичного здійснення (п. 7 П(С) БО 16), незалежно від моменту визнання доходу від наданих туристичних послуг.

В сучасному конкурентному середовищі туристичні агенти досить часто продають тур від імені туроператора за ціною, нижчою, ніж встановлена у договорі початкова ціна (з дисконтом) за рахунок своєї агентської винагороди. В такому випадку туроператор відображає дохід на суму фактичної вартості туру (з урахуванням знижки). Але оскільки турагент надає знижку за рахунок власної агентської винагороди, витрати туроператора на виплату такої винагороди турагенту теж зменшуються. Тобто при реалізації турагентом туру зі знижкою і дохід, і витрати туроператора зменшуються на суму знижки.

Певні особливості оподаткування та обліку є у виїзного туризму (подорожі громадян України та осіб, які постійно проживають на території України, до іншої країни – ст. 4 Закону України „Про туризм”.

В цілому, принцип формування собівартості турпродукту аналогічний до внутрішнього туризму. Момент визнання туристичних витрат у цьому випадку – той самий, що і у випадку внутрішнього туризму, тобто витрати також визнають за фактом надання послуг (у періоді, коли отримано дохід від їх надання).

Особливість цієї ситуації – валютна складова у собівартості турпродукту. Адже турпослуги купуються у нерезидента. Тому величину витрат туроператор формує зважаючи на „валютне” П(С)БО 21 „Вплив змін валютних курсів”, згідно якого, операції в іноземній валюті перераховують у національну валюту за курсом НБУ, що діє на дату здійснення операції. Тож все залежить від того, яка з подій (операція) була першою:

– якщо це передоплата нерезиденту за турпослуги – витрати відображаються за курсом НБУ на дату перерахування авансу. При цьому заборгованість нерезидента, що виникла, є немонетарною, тому курсові різниці за нею надалі не розраховуються;

– якщо отримання турпослуг від нерезидента – витрати відображають за курсом НБУ на дату отримання турпослуг (тобто на дату документа, що підтверджує факт їх надання). У такій ситуації грошова заборгованість, що виникає перед нерезидентом, є монетарною. Тому за нею рахують курсові різниці (на дату балансу і на дату погашення, як це передбачають пп. 7, 8 П(С)БО 21).

Надаючи послуги виїзного туризму, варто згадати про податок на ре-

патріацію. Перераховуючи нерезиденту плату за закордонні послуги, туроператор не утримує у такого нерезидента податок на репатріацію (за ставкою 15 %). Згідно п.п. 141.4.8 ПКУ, податок на репатріацію не сплачується, коли посередницькі послуги посередник-резидент надає у межах своєї основної (звичайної) діяльності. А оскільки туристичне посередництво для туроператора – це основна діяльність, утримувати податок на репатріацію такому туроператору не потрібно.

Проте, якщо туроператор платить нерезиденту фрахт (п.п. 14.1.260 ПКУ), такий фрахт належить до оподатковуваних репатріацією доходів (п.п. 141.4.1 ПКУ). Тоді туроператору потрібно утримати з такого фрахту репатріацію за ставкою 6 % (п.п. 141.4.4 ПКУ).

Стосовно оподаткування турагентів податком на прибуток, варто зазначити, турагент виступає посередником на ринку туристичних послуг, то фактично об'єктом оподаткування податком на прибуток у турагента буде сума його посередницької винагороди, а транзитні суми жодним чином на об'єкт оподаткування не вплинуть. Не враховуватимуться вони в турагента і при розрахунку „порогу високодохідності” у 20 млн грн для цілей застосування податковоприбуткових різниць.

До доходу турагента потрапляє тільки його агентська винагорода. Така винагорода відображається у складі доходів за датою акту наданих туристичних послуг. Цей акт також складається на дату, коли турагент виконав зобов'язання за агентським договором.

4. Особливості перебування туроператорів та турагентів на спрощеній системі оподаткування. Суб'єкти туристичного бізнесу, як туристичні оператори, так і туристичні агенти можуть обрати спрощену систему оподаткування і сплачувати єдиний податок у разі, якщо ними дотримано вимоги п. 5 ст. 291 ПКУ.

Правовий статус туроператора – юридичні особи, відповідно туристичні оператори можуть обрати лише III групу єдиного податку, при чому бути як неплатниками ПДВ і сплачувати 5 %, так і бути платниками ПДВ, сплачуючи, при цьому, єдиний податок в розмірі 3 %.

Згідно пп. 291.4.3 ПКУ юридичні особи можуть бути платниками лише III групи, а фізичні особи – I, II, III групи.

Так як туристичні агенти здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних, характерних чи супутніх послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, то перебувати на сплаті єдиного податку I групи вони не можуть (згідно з п.п. 1 п. 291.4 ПКУ відповідним ФОП на ЄП першої групи дозволений виключно роздрібний продаж товарів з торгових місць на ринках та/або надання побутових послуг населенню. В переліку побутових послуг населенню, визначеному саме для

ФОП на ЄП першої (і другої) груп туристичні послуги відсутні) п. 291.7 ПКУ).

Згідно пп. 191.4.2 ПКУ платниками єдиного податку II групи можуть бути 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 1500000 гривень.

Тобто, щоб бути платником II групи єдиного податку, турагенту варто відповідати вищевстановленим критеріям і надавати послуги тільки платникам єдиного податку або населенню. Туристичні агенти, провадячи посередницьку діяльність, надають послуги, здебільшого, не населенню, а туроператорам, отримуючи за це плату від останніх – винагороду. Відповідно, перебувати на сплаті єдиного податку II групи туристичний агент може в тому випадку, якщо туристичний оператор, якому надає послуги турагент є платником єдиного податку III групи.

Проте в тому випадку, якщо турагент надає послуги не туроператору, а споживачам туристичного продукту і отримує винагороду саме від замовників, діяльність визнається не турагентською, а посередницькою. В такому випадку посередницька діяльність оподатковується єдиним податком на загальних підставах.

У разі якщо туристичний оператор застосовує загальну систему оподаткування, туристичний агент – фізична особа – підприємець може обрати лише третю групу платників єдиного податку.

Визначення доходу для платників єдиного податку наведено у п. 292.1 ПКУ. Зокрема, для фізичної особи – підприємця – це 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.

Водночас п. 292.4 ПКУ встановлено, у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Відповідно, перевіряючи відповідність турагента одній із умов пере-

бування на II групі ЄП (1,5 млн грн) чи III групі ЄП (5 мн грн), варто порівнювати не всю суму отриманої від покупців виручки від продажу турпродуктів і турпослуг, а тільки її частину – у розмірі винагороди, отриманої таким турагентом від туроператора в межах посередницького договору між ними. Такий договір, укладений турагентом (у статусі повіреного) з туроператором (у статусі довірителя) має всі основні ознаки договору доручення (ст. 1000 ЦКУ). Найголовніше, щоб з відповідного договору було видно його посередницьку суть.

Крім того, для турагентів-платників єдиного податку III групи саме розмір отриманої агентської винагороди безпосередньо впливає на розмір оподаткованої бази, адже до складу доходів турагента включається лише розмір винагороди, а не вся вартість поставлених турпродуктів.

Для підтвердження розміру отриманої винагороди повинні оформлятися відповідні звіти турагента перед тими суб'єктами, яким він надав посередницькі послуги з реалізації їх туристичних продуктів чи туристичних послуг, а також двосторонні акти.

Механізм оподаткування туроператорів та турагентів єдиним податком зображений на рис. 22.5.

Крім того, варто відмітити, у тому випадку, коли туристичний агент надає певні дисконти своїм клієнтам – кінцевим споживачам туристичних послуг, дані знижки зменшують розмір його винагороди. Відповідно в доходи такого турагента потрапляє фактична сума винагороди, тобто вже з урахуванням знижки.

Відмітимо, що перераховуючи плату за реалізований туристичний продукт (послугу) туроператору, який є платником єдиного податку, туристичний агент не повинний відразу ж утримувати (вираховувати) із суми такого платежу свою агентську винагороду. Так туристичний агент повинен спочатку перерахувати всю суму отриманої від туристів виручки повністю, а лише потім туристичний оператор перераховує суму агентської винагороди на користь турагента.

У ході ведення своєї діяльності туристичний агент може залучити субагента як співвиконавця власних агентських функцій. Розрахунки за надані субагентом послуги, як правило, здійснюються таким чином: туристичний оператор перераховує винагороду туристичному агенту, а вже потім туристичний агент з одержаної винагороди перераховує певну частку субагенту.

У такому випадку туристичний агент надає послуги туристичному оператору, а туристичний субагент – туристичному агенту.

Обрання групи оподаткування для туристичного субагента залежатиме від того, який спосіб оподаткування обрав туристичний агент (а обрання групи туристичним агентом залежатиме від того, який спосіб оподаткування обрано туристичним оператором). Якщо туристичний агент є платником єди-

ного податку, субагент – фізична особа може обрати другу групу платників єдиного податку. Якщо туристичний агент застосовує загальну систему оподаткування, то субагент – фізична особа може обрати лише третю групу платників єдиного податку.

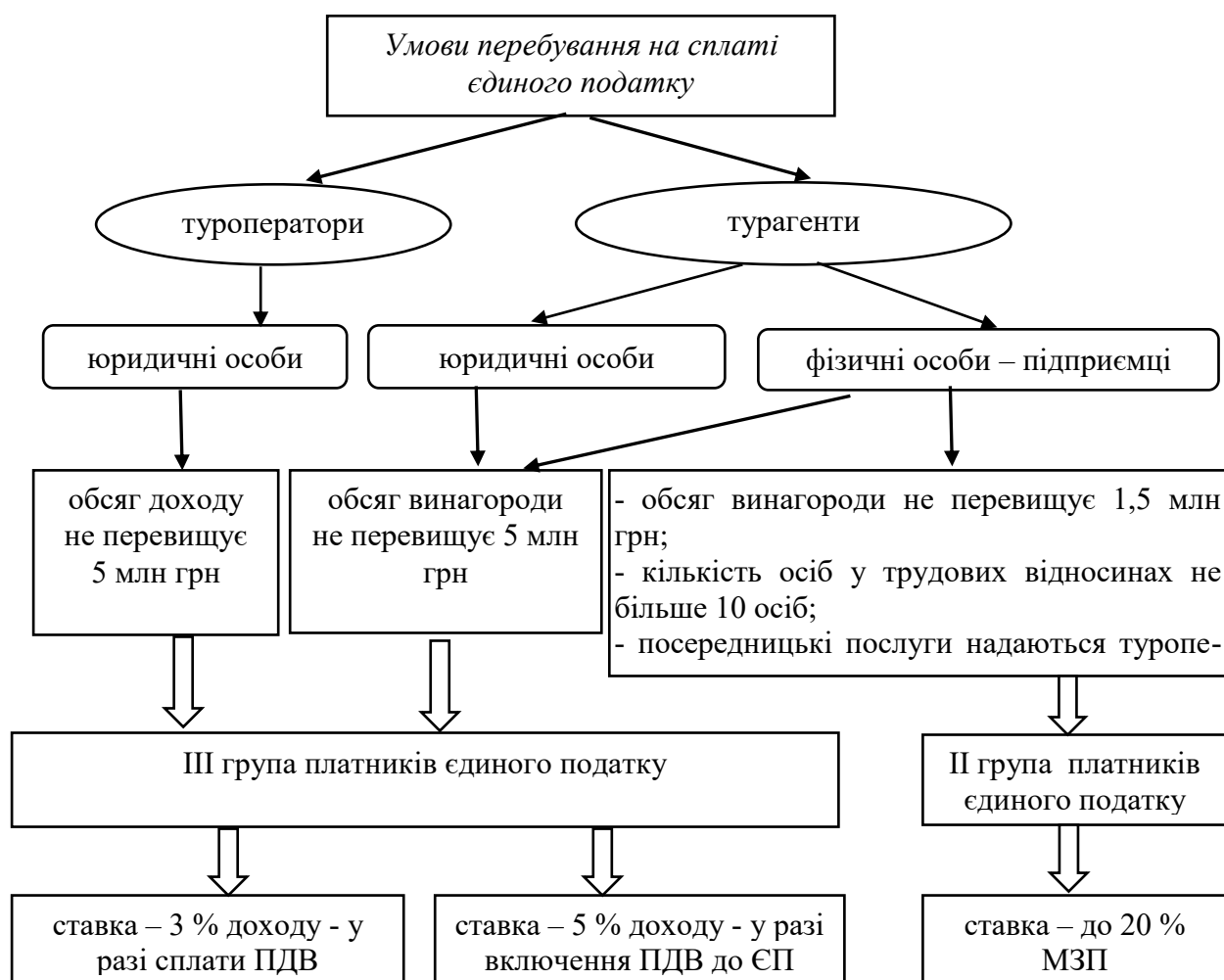


Рис. 22.5. Механізм оподаткування туроператорів та турагентів єдиним податком

Об'єктом оподаткування у туристичного агента в такому випадку буде вся сума агентської винагороди, отриманої від туристичного оператора. Ця сума не зменшується на суму винагороди, сплачену туристичним агентом субагентам.

5. Суб'єкти туристичного бізнесу як податкові агенти при сплаті туристичного збору. Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасово-

го проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- б) особи, які прибули у відрядження;
- в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжувачого);
- г) ветерани війни;
- г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- е) діти віком до 18 років;
- є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 – 1 % до бази справляння збору.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), 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.

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 щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Туристична діяльність в Україні: сутність та законодавча база.
2. Державне регулювання туристичної діяльності в Україні.
3. Туроператори та турагенти як платники податків та зборів.
4. Спільні та відмінні риси туристичних операторів та туристичних агентів.
5. Ліцензування туристичної діяльності в Україні.
6. Особливості оподаткування податком на додану вартість туроператорської діяльності.
7. Особливості оподаткування податком на додану вартість турагентської діяльності.
8. Особливості оподаткування податком на прибуток туроператорської діяльності.
9. Особливості оподаткування податком на прибуток турагентської діяльності.
10. Особливості нарахування податку на репатріацію у туристичних операторів.
11. Особливості перебування туроператорів на спрощеній системі оподаткування.
12. Особливості перебування турагентів на спрощеній системі оподаткування.
13. Особливості нарахування та сплати туристичного збору.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підпри-

ємництво" / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 с.

2. Биржаков М. Б. Введение в туризм: Учебник [для студентов высших учебных заведений] / М. Б. Биржаков. – Москва – Санкт-Петербург : Издательский дом «Герда», 2006. – 510 с.

3. Богданова Ж. А. Особливості діяльності туроператорів і тур агентів: обліковий аспект / Ж. А. Богданова // Міжнародний збірник наукових праць. - Випуск 1 (19). - С. 59 – 64.

4. Господарський кодекс України [від 16 січня 2003 р. № 436-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 11.06.2017 р. // zakon.rada.gov.ua.

5. Закон України „Про туризм” № 324/95 від 15 верес. 1995 р. (з останніми змінами від 11 лют. 2015 р.) // zakon.rada.gov.ua.

6. Любіцева О. О. Ринок туристичних послуг [Електронний ресурс] / О. О. Любіцева. – Режим доступу : http://tourlib.net/books_ukr/lubiceva_rtpl3/.htm.

7. Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : „ВМВ”, 2014. – 418 с.

8. 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.

9. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

10. Рошко Н. Б. Особливості обліку туристичних послуг, обумовлені специфікою туристичної діяльності / Н. Б. Рошко // Київський національний університет імені Тараса Шевченка [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2010_6/20_OsOT.pdf.

11. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.

12. Солошенко Л. Бухоблік турагента / Людмила Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. – № 38 (2057). – С. 15 – 16.

13. Солошенко Л. Бухоблік туроператора / Людмила Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. – № 38 (2057). – С. 11 – 14.

14. Солошенко Л. Доля турагента на єдиному податку / Людмила Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. – № 38 (2057). – С. 17 – 19.

15. Солошенко Л. ПДВ у турагента / Людмила Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. – № 38 (2057). – С. 8 – 10.

16. Солошенко Л. ПДВ у туроператора / Людмила Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2017. – № 38 (2057). – С. 1 – 7.

Тема 23. Особливості оподаткування нерезидентів

Мета: дослідження особливостей оподаткування нерезидентів в Україні

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України

Навчальні питання:

1. Економічна сутність та особливості діяльності нерезидентів.
2. Механізм оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів.
3. Порядок визначення та оподаткування податком на прибуток нерезидентів – юридичних осіб.
4. Оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів.

1. Економічна сутність та особливості діяльності нерезидентів.

Перебудова економіки України на ринкових засадах супроводжується дедалі більшим залученням нашої країни до існуючої системи світогосподарських зв'язків. Інтегрування економіки України у світове господарство, її участь у різних видах міжнародного підприємництва підвищує роль та значення зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Зовнішньоекономічні відносини виявляються у формах обміну матеріальними товарами, послугами, продуктами інтелектуальної праці, результатами виробничо-технічного співробітництва між країнами.

У сучасних умовах при виборі ділових партнерів багато вітчизняних суб'єктів господарювання співпрацюють з іноземними підприємствами. Враховуючи особливості оподаткування операцій від проведення фінансово-господарської діяльності з нерезидентами, вкрай важливо правильно застосовувати норми Податкового кодексу.

Для цілей оподаткування відповідно до пп. 14.1.122 ПКУ у нерезиденти – це:

- а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, 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;
- в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Крім того, керуючись діючим ПКУ, слід виділити ще одну групу – нерезиденти, що мають офшорний статус, під якими визначають нерезидентів, які розташовані на території офшорних зон, крім нерезидентів, які надали платнику податку виписку з правоустановчих документів, легалізовану у встановленому законодавством порядку, що свідчить про звичайний (неофшорний) статус такого нерезидента.

Нерезиденти в Україні мають право здійснювати підприємницьку діяльність як шляхом створення юридичної особи за законодавством Ук-

раїни, яка й здійснюватиме підприємницьку діяльність як резидент України, так і без створення нової юридичної особи, шляхом створення відособленого підрозділу нерезидента (представництва) .

У відповідності до Господарського кодексу України, іноземна компанія, яка має намір здійснювати підприємницьку діяльність в Україні, може утворити (заснувати) підприємство з іноземними інвестиціями, а може створити та зареєструвати відповідне представництво.

Згідно Закону України „Про зовнішньо-економічну діяльність” № 959-XII від 16.04.1991 р. іноземні суб'єкти господарської діяльності, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність на території України, мають право на відкриття своїх представництв на території України.

Схематично організаційно-правові форми діяльності нерезидентів в Україні зображено на рис. 23.1.

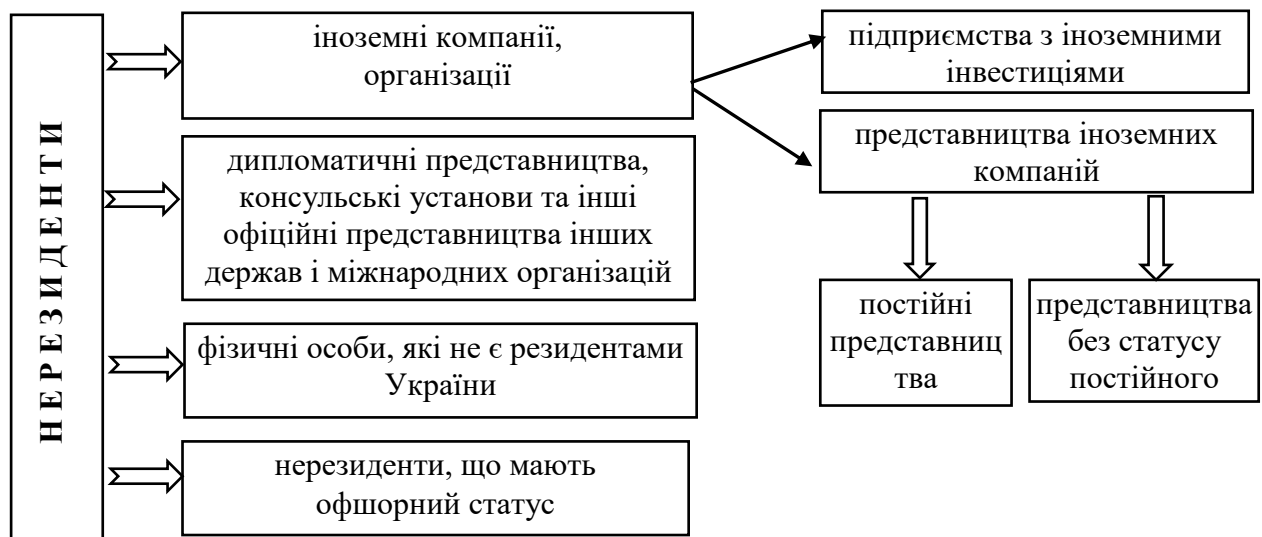


Рис. 23.1. Організаційно-правові форми діяльності нерезидентів в Україні

Підприємство з іноземними інвестиціями, згідно Господарського кодексу України, – це підприємство, створене відповідно до чинного законодавства України, в статутному капіталі якого не менш як 10 % становлять іноземні інвестиції.

Представництво (відокремлений підрозділ) нерезидента не є окремою юридичною особою і не здійснює самостійно господарської діяльності; у всіх випадках діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України.

Згідно чинного ПКУ (пп. 14.1.193) постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку

природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.

З метою визначення порядку оподаткування та цілей податкового обліку, ПКУ чітко розмежовує діяльність, що є постійним представництвом, і діяльність, яка не відноситься до постійного представництва (табл. 23.1).

Таблиця 23.1

Постійне представництво згідно ПКУ

<i>Відноситься до постійного представництва</i>	<i>Не відноситься до постійного представництва</i>
будівельний майданчик	використання будівель або споруд виключно з метою зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту
будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує 6 місяців	зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації
надання послуг нерезидентом (крім послуг з надання персоналу), у т.ч. консультаційних, через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (в рамках одного проєкту або проєкту, пов'язаного з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як 6 місяців, у будь-якому 12-ти місячному періоді	зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством
резидентів, які мають повноваження: діяти від імені виключно такого нерезидента (проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів (контрактів) від імені цього нерезидента), що призводить до виникнення у цього нерезидента цивільних прав та обов'язків, та/або утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу	утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента
	направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу
	утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер

Акредитацію філій і представництв іноземних банків здійснює НБУ. Реєстрацію представництв інших іноземних суб'єктів господарської діяльності здійснює центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики протягом 60 робочих днів з дня подання іноземним суб'єктом господарської діяльності документів на реєстрацію.

Для реєстрації представництва іноземного суб'єкта господарської діяльності на території України необхідно подати:

– заяву з проханням про реєстрацію представництва, яка складається у довільній формі;

- виписку з торговельного (банківського) реєстру країни, де іноземний суб'єкт господарської діяльності має офіційно зареєстровану контору;
- довідку від банківської установи, в якій офіційно відкрито рахунок подавця;
- довіреність на здійснення представницьких функцій, оформлену згідно з законом країни, де офіційно зареєстровано контору іноземного суб'єкта господарської діяльності.

Варто зазначити, що згідно Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно ПКУ або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно ПКУ.

2. Механізм оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів. Згідно ст. 180 ПКУ платниками податку на додану вартість є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у відповідному порядку;
- 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України.

Господарська діяльність нерезидента на митній території України, що здійснюється через його представництво, підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ 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) такому представництву протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування податку на додану вартість).

При цьому постійне представництво нерезидента має право добровільно зареєструватися платником ПДВ у разі дотримання вимог, установлених ст. 182 ПКУ.

Варто відмітити, що у випадку реєстрації представництва нерезидента платником податку на додану вартість, на нього поширюються норми ПКУ, передбачені для платників податку на додану вартість.

У разі, якщо нерезидент здійснює господарську діяльність на території

України, не відкриваючи постійного представництва, податковий облік операцій проведених з таким нерезидентом має ряд особливостей.

Розглянемо особливості оподаткування операцій з ввезення товарів на митну територію України.

Об'єктом оподаткування ПДВ (згідно з пп. 185.1 ПКУ) є операції платників податку з ввезення товарів на митну територію України.

Ставки ПДВ на ввезення товарів на митну територію України встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- базова 20 %;
- 0 %;
- 7 % по операціях з ввезення на митну територію України:

а) лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

б) лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на 0 годин дня подання митної декларації, а у разі, якщо митна декларація не подається, – дня визначення податкових зобов'язань.

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

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг, в тому числі й:

- ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України;
- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів та складається з сум податків, нарахованих

(сплачених) платником податку за ставками, встановленими ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку, зокрема, з придбанням або виготовленням товарів.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи почали такі товари 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.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту для операцій із ввезення на митну територію України товарів відповідно до п. 198.2 ст. 198 ПКУ є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями.

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

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, складена платником за такими операціями та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, податкові зобов'язання за якою включені до податкової декларації відповідного звітного періоду.

Отже, до складу податкового кредиту у разі здійснення операцій із ввезення товарів включаються суми ПДВ, зазначені у митній декларації та сплачені платником податку.

Розглянемо особливості оподаткування операцій з постачання послуг нерезидентами на митній території України.

В ПКУ під операцією постачання послуг визначається будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

Згідно з п. 185.1 ПКУ операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення подат-

кових зобов'язань.

У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Відповідно на механізм оподаткування податком на додану вартість процесу постачання послуг нерезидентів впливає те, чи зареєстровані дані особи як платники ПДВ чи не зареєстровані.

У випадку реєстрації представництва нерезидента платником податку на додану вартість, на нього поширюються норми ПКУ, передбачені для платників податку на додану вартість.

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Варто відмітити, що у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету є отримувач послуг. Такі отримувачі послуг мають всі права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, як платники податку.

Для нерезидентів, яких не зареєстровано як платника податку, і які постачають послуги, місце постачання яких розташоване на митній території України, особі, яку зареєстровано як платника податку, чи будь-якій іншій юридичній особі-резиденту діють окремі правила оподаткування, встановлені ст. 208 ПКУ.

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами, місце постачання яких розташоване на митній території України, нараховує податок за основною ставкою податку на базу оподаткування.

При цьому такий отримувач послуг від нерезидента складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку. Складена та зареєстрована у ЄРПН податкова накладна отримувачем послуг від нерезидента є підставою для віднесення сум податку, зазначених у такій податковій накладній, до податкового кредиту у встановленому порядку. Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника податку, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов'язань декларації за відповідний звітний період.

Проте варто зазначити, що згідно змін від 21.12.2016 р., якщо отримувача послуг не зареєстровано як платника податку, то податкова накладна не складається. Форма Розрахунку податкових зобов'язань такого отримувача

послуг у вигляді додатку до декларації з ПДВ.

Розрахунок належить до податкової звітності з ПДВ та подається особою, не зареєстрованою як платник ПДВ, до контролюючого органу за місцем її податкового обліку відповідно до встановленого законодавством порядку сплати ПДВ. При цьому Розрахунок подається до контролюючого органу тільки за той звітний (податковий) період (календарний місяць), у якому такі послуги отримано.

Тобто якщо операції з придбання у нерезидента послуг, місцем постачання яких визначено митну територію України, здійснюються, наприклад, особою-резидентом, що перебуває на спрощеній системі оподаткування третьої групи зі сплатою єдиного податку за ставкою у розмірі 5 %, то у такої особи як отримувача послуг від нерезидента виникає обов'язок щодо нарахування і сплати ПДВ до бюджету та подання податкової звітності з ПДВ.

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення податкового кредиту є дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що відбулася раніше:

- або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг;
- або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом.

Розглянемо особливості оподаткування операцій з надання послуг нерезидентами резидентам за межами митної території України.

Згідно п. 185.1 об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Тобто, на перший погляд, послуги нерезидентів, які надаються резидентам за межами митної території України, не є об'єктом ПДВ.

Проте в даному випадку варто зважати на те, що пп. 186.2 – 186.4 ПКУ визначено категорії послуг, місце постачання яких визначається залежно від місця реєстрації постачальника або отримувача відповідних послуг, або від місця фактичного надання відповідних послуг.

Місцем постачання послуг може бути:

1. Місце фактичного їх надання:

1.1. Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження,

розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;

б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;

в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;

г) послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;

1.2. Фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:

а) послуг агентств нерухомості;

б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;

в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі що будується;

1.3. Місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.

У вище наведених випадках, якщо такі послуги постачаються за межами митної території України, то вони не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ.

2. Місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:

а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);

б) рекламні послуги;

в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем;

г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;

г) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;

д) телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаван-

ням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж;

е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;

є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг;

ж) надання транспортно-експедиторських послуг.

В даному випадку, не дивлячись на те, що фактично послуги надаються за межами митної території України, місцем постачання таких послуг з метою оподаткування ПДВ є митна територія України, а тому такі послуги підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах.

3. Місце реєстрації постачальника.

Таким чином, операції з отримання послуг від нерезидентів не підлягають під об'єкт оподаткування ПДВ за умови, що місце постачання таких послуг відповідно до ст. 186 ПКУ визнається за межами митної території України та зазначені операції підтверджені відповідними первинними документами бухгалтерського обліку (угодою, актом виконання робіт).

3. Порядок визначення та оподаткування податком на прибуток нерезидентів – юридичних осіб. Згідно Господарського кодексу України на території України можуть створюватися і діяти суб'єкти господарювання з іноземними інвестиціями, які здійснюють свою діяльність у формах підприємства з іноземними інвестиціями (ст. 116), іноземного підприємства (ст. 117), інших формах, не заборонених законом.

Порядок оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями є однаковий з тим, що передбачений чинним податковим законодавством України для вітчизняних суб'єктів господарювання. Такі норми прописані:

– по-перше, Господарським кодексом України, – „відносини щодо оподаткування іноземних інвесторів та підприємств з іноземними інвестиціями регулюються податковим законодавством України” (п. 394.2);

– по-друге, Законом України „Про режим іноземного інвестування” № 93/96 від 19.03.1996 р., – „підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до законодавства України” (ст. 20).

Так ст. 133 ПКУ встановлено, що серед числа нерезидентів платниками податку на прибуток є:

– юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій фор-

мі 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 (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Відповідно до пп. 141.4.7 оподаткування прибутку постійних представництв нерезидентів, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибутку, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7.

Об'єкти, які підлягають оподаткуванню у нерезидентів, визначено одразу в декількох статтях ПКУ. Основне визначення наведено у пп. 134.1.1 ПКУ і передбачає загальні правила оподаткування прибутку (в т.ч. нерезидентів – підприємств з іноземними інвестиціями та постійних представництв) та спеціальні правила оподаткування доходу нерезидентів (п. 141.4 ПКУ).

За загальним правилом, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ПКУ.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Нерезиденти – платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування можуть визначатися без коригування фінансового результату до оподатку-

вання на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, в тому числі і нерезидентів, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

За спеціальним правилом оподатковуються доходи, отримані нерезидентами з джерелом походження з України (за ставками 0 %, 4 %, 6 %, 12 %, 15 % і 20 % (табл. 23.2).

Таким чином, доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються за ставкою 15 %, крім:

- фрахту, під яким розуміють винагороду (компенсацію), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом, і який оподатковується за ставкою 6 %;

- прибутку нерезидентів, отриманого у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань (який визначається як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою (нарахованою) їх емітентом та ціною придбання безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань на первинному чи вторинному фондовому ринку), що оподатковується за базовою ставкою податку на прибуток – 18 %;

- страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та страхових виплат (страхових відшкодувань) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, які оподатковуються за ставками 0 %, 4 % та 12 %;

- доходів нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, які оподатковуються за ставкою 5 %.

Проте п. 46 підрозділу 4 розділу XX ПКУ на 2016 – 2018 рр. передбачено звільнення від оподаткування вищевказаних доходів за умови їх відповідності наступним вимогам:

Таблиця 23.2

**Оподаткування окремих видів доходів, отриманих нерезидентами з
джерелом походження з України**

<i>Види доходів нерезидентів</i>	<i>Ставка податку на прибуток</i>
проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом	15 % (пп. 141.4.2)
дивіденди, які сплачуються резидентом	
роялті	
доходи від інжинірингу	
лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;	
доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента	
прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав	
доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України	
доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України	
винагорода за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України	
брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів	
доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї)	18 % (пп. 141.4.3, п. 136.1)
доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів	
доходи від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань	6 % (пп. 141.4.4)
фрахт	0 % (пп. 141.4.5)
страхові внески, премії та виплати в межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів Зелена карта, а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації	
страхові внески, премії, відшкодування у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів	4 % (пп. 141.4.5)
страхові внески, премії, відшкодування під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страхови-	0 % (пп. 141.4.5)

<i>Види доходів нерезидентів</i>	<i>Ставка податку на прибуток</i>
ками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (у тому числі через або за посередництвом пере-страхових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестраховування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестраховування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту	
інші внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків	12 % (пп. 141.4.50)
процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам	5 % (пп. 141.4.11)
інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення	15 %
виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами	20 % за рахунок резидента (пп. 141.4.6)

1. До 31.12.2016 р., якщо кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, було залучено шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі та відповідають умовам:

– кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо або опосередковано) резиденту позики або фінансового кредиту;

– нерезидент, якому виплачуються проценти, та/або уповноважена ним особа (якщо проценти виплачуються через таку особу) не є резидентами юрисдикцій, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого КМУ.

2. З 01.01.2017 р. до 31.12.2018 р., якщо такі доходи відповідають умовам:

– кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені ним шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом

Міністрів України;

- кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, залучені з метою надання (прямо або опосередковано) резиденту позики або фінансового кредиту;

- нерезидент, якому виплачуються проценти, та/або уповноважена ним особа (якщо проценти виплачуються через таку особу) не є резидентами юрисдикцій, які на дату розміщення нерезидентом іноземних боргових цінних паперів включені до переліку держав (територій), затвердженого КМУ.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента (в тому числі проведення переговорів щодо суттєвих умов та/або укладення договорів з іншими резидентами від імені і на його користь), під час виплати такому нерезиденту утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що провадять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в контролюючих органах як платники податку.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді:

- процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями;

- процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

4. Оподаткування доходів фізичних осіб – нерезидентів. Згідно ст. 162 ПКУ платниками податку на доходи фізичних осіб з числа нерезидентів є фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні. Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерелом їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

Оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, регламентується п. 170.10 ПКУ, згідно якого визначено, що доходи з джерелом їх походження

в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням деяких особливостей, визначених для нерезидентів діючим Податковим кодексом).

Проте в тому випадку, якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (п. 3.2 ПКУ).

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).

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу нерезидента в першу чергу включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) та суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору.

Базова ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Діючий Податковий кодекс суттєво розширив діапазон ставок податку на доходи фізичних осіб, сукупність яких узагальнена на рис. 23.2.

Згідно пп.170.10.3 ПКУ, у разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юридичною або самозайнятою фізичною особою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. Під час укладення договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження в Україні, резидент зобов'язаний зазначити в договорі ставку податку, що буде застосована до таких доходів.

Згідно з пп. 170.10.2 ПКУ в разі якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то вони мають зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється НБУ. При цьому такий банк-резидент вважається податковим агентом під час проведення будь-яких видаткових операцій з такого рахунку.

У разі виплати нерезидентом таких доходів іншому нерезиденту готівкою або у негрошовій формі нерезидент – отримувач такого доходу зобов'язаний самостійно нарахувати і сплатити (перерахувати) податок до бюджету

протягом 20 календарних днів після отримання таких доходів, але не пізніше закінчення строку його перебування в Україні.

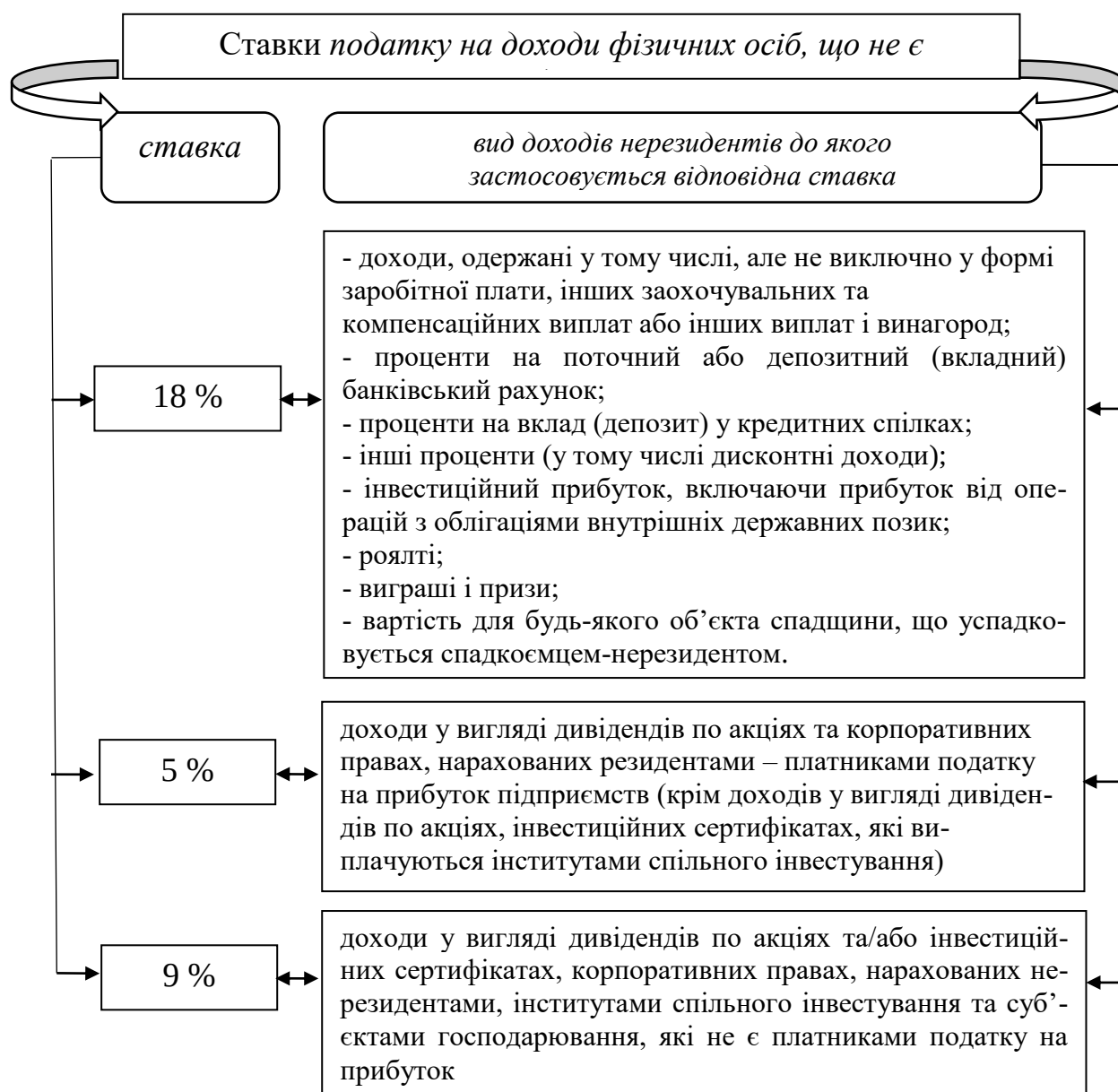


Рис. 23.2. Ставки з податку на доходи фізичних осіб, які не є резидентами станом на 2017 р.

Механізм оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі – нерезиденту іншим нерезидентом, визначено Постановою Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі – нерезиденту іншим нерезидентом” № 1226 від 27.12.2010 р.

Працівники вітчизняних підприємств, які мають статус нерезидента, відповідно до пп. 170.10.4 ПКУ, і які протягом року набули статусу резидента України, подають річну податкову декларацію до податкової, у якій

зазначають доходи з джерелом їх походження в Україні та іноземні доходи.

Особливості оподаткування доходів нерезидентів від участі в гастрольних заходах

Особливий порядок оподаткування доходів нерезидентів від участі в гастрольних заходах встановлений ПКУ.

Так гастрольними заходами визначаються видовищні заходи (концерти, вистави, циркові, лекційно-концертні, розважальні програми, творчі вечори, виступи пересувних циркових колективів, пересувні механізовані атракціони типу „Луна-парк” тощо) за участю закладів культури (підприємств, установ чи організацій), у тому числі самостійних професійних колективів та виконавців сольних концертів. Єдиним виключенням, який не підлягає оподаткуванню є благодійні гастрольні заходи, що проводяться відповідно до законодавства України.

Оподаткування доходів нерезидентів від участі в гастрольних заходах здійснюється податковими агентами на загальних підставах, оподаткування доходів фізичних осіб.

До податкових агентів учасників гастрольних заходів прирівнюються суб'єкти господарювання – концертні майданчики, з якими безпосередньо укладаються договори оренди на провадження гастрольного заходу. Суб'єкти господарювання – концертні майданчики виконують функції податкових агентів в частині перевірки повноти та своєчасності сплати податку іноземними учасниками гастрольних заходів (їх представником) або самостійно сплачують податок за відповідним договором з таким учасником (його представником) до бюджету за місцем розташування таких концертних майданчиків.

Особливості оподаткування дивідендів

Відповідно до пп. 164.2.8 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються пасивні доходи, в тому числі і дивіденди

Для оподаткування доходів у вигляді дивідендів, в тому числі і нерезидентів, встановлені наступні ставки податку на доходи фізичних осіб:

- 5 % – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування);

- 9 % – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Таким чином, розмір ставки, за якою будуть оподатковуватися доходи нерезидентів-фізичних осіб у вигляді дивідендів залежать від того, ким

нараховуються такі дивіденди – платниками податку на прибуток чи неплатниками податку на прибуток.

Згідно пп. 170.5.1 ПКУ податковим агентом платника податку під час нарахування на його користь дивідендів, є емітент корпоративних прав або за його дорученням інша особа, яка здійснює таке нарахування.

Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів (пп. 170.5.2 п. ПКУ).

Доходи, у вигляді дивідендів, остаточно оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування платнику податку.

Таким чином, дивіденди, нараховані з 01.01.2016 р. платнику податку фізичній особі – нерезиденту, оподатковуються за ставками, 5 % або 9 %, залежно від того, чи є податковий агент платником податку на прибуток підприємств.

Крім того, дивіденди, нараховані на користь платників податків за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням, тобто оподатковуються за ставкою 18 %.

Особливості оподаткування роялті

Згідно пп. 14.1.225 ПКУ, роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Не вважаються роялті платежі, отримані:

- як винагорода за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання кінцевим споживачем);
- за придбання примірників (копій, екземплярів) об'єктів інтелектуаль-

ної власності, які втілені в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання;

– за придбання речей (у тому числі носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому цього підпункту, у користування, володіння та/або розпорядження особи;

– за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України;

Відповідно до пп. 170.3.1 ПКУ роялті оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, за ставкою 18 %.

Особливості оподаткування виграшів та призів

Податковим агентом платника податку під час нарахування (надання) на його користь доходу у вигляді призів (виграшів) у лотерею чи в розіграші, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

Дані доходи остаточно оподатковуються за ставкою 18 % під час їх виплати за їх рахунок.

Особливості оподаткування доходу у формі спадщини

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав, регламентується ст. 174 Податкового кодексу. Групування об'єктів спадщини з метою оподаткування наведено на рис. 23.3.

Для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем – нерезидентом від спадкодавця-резидента, застосовується ставка в розмірі 18 %.

Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину. При цьому спадкоємці-нерезиденти зобов'язані сплатити податок на доходи фізичних осіб до нотаріального оформлення об'єктів спадщини або до оформлення уповноваженою на це посадовою особою відповідного органу місцевого самоврядування за місцем відкриття спадщини (в сільських населених пунктах) (п. 174.3 ПКУ).

Отже, до вартості будь-яких об'єктів спадщини (дарунка), отриманих спадкоємцем (обдарованим) – нерезидентом в Україні від спадкодавця (дарувальника) – резидента, застосовується ставка податку 18 %.

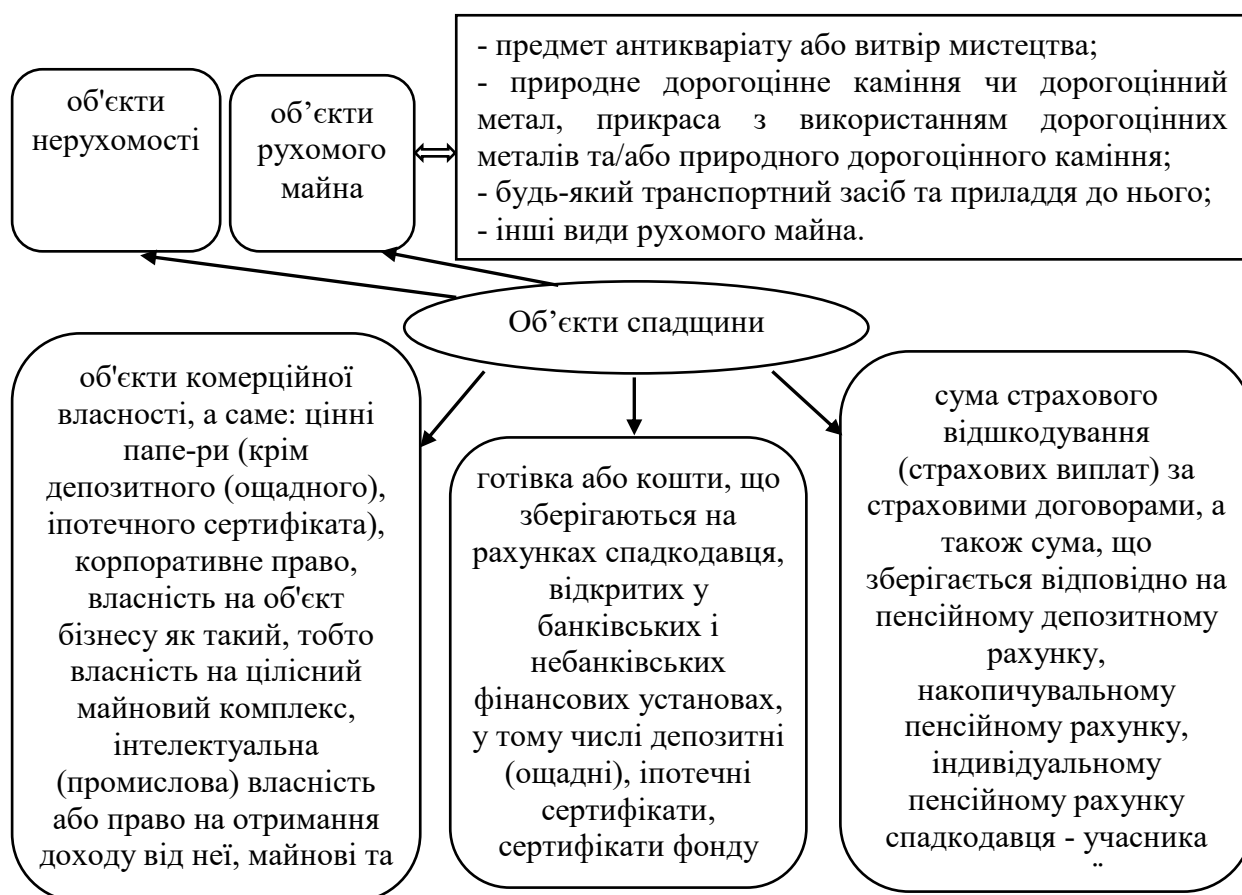


Рис. 23.3. Об'єкти спадщини згідно Податкового кодексу України

Особливості оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна

Механізм оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна наведений в табл. 23.3.

Варто зазначити, що умова щодо перебування такого майна у власності платника податку понад три роки не поширюється на майно, отримане таким платником у спадщину.

Дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого об'єкта, розрахованої органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до закону.

Продаж нерезидентами успадкованого (отриманого в подарунок) об'єкта нерухомості підлягає оподаткуванню згідно з нормами ст. 172 ПКУ.

Отже, нерезидент, який отримує на території України дохід від продажу нерухомого майна, дохід у вигляді вартості успадкованих (отриманих у дарунок) коштів, майна, майнових чи немайнових прав від спадкодавця (дарувальника) – резидента, сплачує податок на доходи фізичних осіб за місцем нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу, дарування, одержання свідоцтв про право на спадщину.

Оподаткування операцій з продажу нерухомого майна

<i>Об'єкти нерухомості</i>	<i>Особливості продажу</i>	<i>Ставка податку</i>
Житлові будинки, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної ст. 121 Земельного кодексу, а саме:	продаж майна, що перебуває у власності платника податку понад 3 роки (але не частіше 1 разу протягом звітного податкового року)	не оподатковується
- для ведення фермерського господарства - в розмірі земельної частки (паю); - для ведення особистого селянського господарства - 2 га;	продаж майна, що перебуває у власності платника податку менше ніж 3 роки	18 %
- для ведення садівництва - 0,12 га; - для будівництва і обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) 0,25 га у селах, 0,15 га в селищах, 0,10 га в містах; - для індивідуального дачного будівництва - 0,10 га; - для будівництва індивідуальних - 0,01 га.	продаж більше 1 об'єкту нерухомості протягом податкового року	18 %
Інші об'єкти нерухомості	-	18 %

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Організаційно-правові форми діяльності нерезидентів в Україні.
2. Особливості діяльності підприємств з іноземною інвестицією.
3. Види представництв іноземних компаній в Україні.
4. Особливості оподаткування податком на додану вартість постачання товарів постійними представництвами іноземних компаній в Україні.
5. Особливості оподаткування податком на додану вартість постачання товарів на митну територію України представництвами іноземних компаній в Україні, що не мають статусу постійних.
6. Особливості оподаткування податком на додану вартість постачання послуг постійними представництвами іноземних компаній в Україні.
7. Особливості оподаткування податком на додану вартість постачання послуг на митній території України представництвами іноземних компаній в Україні, що не мають статусу постійних.
8. Порядок визначення та оподаткування податком на прибуток нерезидентів – юридичних осіб.

9. Оподаткування податком на прибуток окремих видів доходів, отриманих нерезидентами з джерелом походження з України.
10. Оподаткування доходів фізичних осіб, що не є резидентами.
11. Особливості оподаткування доходів нерезидентів від участі в гастрольних заходах.
12. Особливості оподаткування дивідендів для нерезидентів – фізичних осіб.
13. Особливості оподаткування роялті у нерезидентів.
14. Особливості оподаткування виграшів та призів для нерезидентів.
15. Особливості оподаткування доходу у формі спадщини для нерезидентів.
16. Особливості оподаткування операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна для нерезидентів.
17. Особливості оподаткування доходів нерезидента з джерелом походження в Україні, отриманих від нерезидента.

Список рекомендованої літератури:

1. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підприємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013 – 361 с.
2. Господарський кодекс України [від 16 січня 2003 р. № 436-IV] зі змінами і доповненнями у редакції від 11.06.2017 р. // zakon.rada.gov.ua.
3. Земельний кодекс України [від 25 січня 2001 р. № 2768-III] зі змінами і доповненнями у редакції від 04.06.2017 р. // zakon.rada.gov.ua.
4. Кепіна С. Оподаткування доходів нерезидентів / Світлана Кепіна, Оксана Марінець // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 17. – С. 21 – 28.
5. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: „ВМВ”, 2014. – 418 с.
6. 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.
7. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.
8. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі – нерезиденту іншим нерезидентом” № 1226 від 27.12.2010.
9. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. – К. : Ліра-К, 2013. – 424 с.
10. Тимошенко С. Оподаткування ПДВ операцій з ввезення товарів на митну територію України та постачання послуг нерезидентами / Сергій Тимошенко // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 17. – С. 18 – 21.
11. Хропун Л. Постійне представництво нерезидента: особливості оподатку-

вання / Лоліта Хропун // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 17. – С. 6 – 10.

12. Черниш Т. Облік роялті / Тетяна Черниш // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 17. – С. 11 – 15.

Тема 24. Пільгове оподаткування окремих видів діяльності

Мета: визначити роль податкових пільг в системі оподаткування, систематизувати види податкових пільг, охарактеризувати позитивні та негативні аспекти податкових пільг.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України.

Навчальні питання:

1. Податкові пільги як інструмент державного податкового регулювання.
2. Економічна сутність та види податкових пільг.
3. Переваги та недоліки використання податкових пільг.
4. Зарубіжний досвід застосування податкових пільг.
5. Вітчизняна практика пільгового оподаткування суб'єктів господарювання.

1. Економічна сутність та роль податкових пільг в системі оподаткування. Головним інструментом мобілізації фінансових засобів для покриття державних витрат є загальнодержавні податки і збори. Фіскальна політика держави здійснює безпосередній вплив на фінансово-господарську діяльність окремих підприємств, зокрема визначає рівень їх фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності. Вплив податків, зокрема, їх фіскальної та регулюючої функції, визначає обсяг фінансових ресурсів, який залишається у розпорядженні підприємства.

В умовах ринкових відносин вони виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Держава, маніпулюючи податковими важелями, має змогу стимулювати чи обмежувати розвиток окремих суб'єктів господарювання, видів діяльності, галузей, регіонів тощо.

Великого значення в умовах переходу економіки України до стадії економічного зростання та вирішення проблеми надмірного податкового наван-

таження набуває податкове регулювання. Воно повинно спрямовуватись на ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів, стимулювання інвестиційної і підприємницької діяльності. Особливої вагомості ці процеси набувають на макроекономічному рівні, коли держава повинна створювати сприятливий інвестиційний клімат, вирішувати проблеми структурного і соціального реформування, забезпечувати умови для сталого економічного зростання.

Державне податкове регулювання є найскладнішою частиною загальної системи податкових правовідносин, тому що воно стикається з інтересами не тільки бюджету, а й платників податків. Мета, завдання та зміст податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків, адже даний процес впливає не лише на стан податкової політики, а й на економічний стан держави в цілому.

Державне податкове регулювання – це заходи цілеспрямованого економічного законодавчого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси через систему регульованого оподаткування: зміна видів податків, податкових ставок; надання податкових пільг; регулювання загального рівня оподаткування, відрахувань у бюджет. Зниження податків може стимулювати вітчизняне виробництво, сприяти розвитку окремих видів економічної діяльності, впливати на рівень матеріального добробуту різних категорій населення.

Державне регулювання за допомогою податків і зборів залежить від типу податкової системи, податкових ставок, а також видів та розмірів податкових пільг. Найефективнішим напрямом державного податкового регулювання є надання пільг. Податкові пільги дозволяють цілеспрямовано впливати на економічну поведінку платників податків та підтримувати пріоритетні напрямки господарювання.

Передбачені законодавством пільги надаються залежно від об'єктів та суб'єктів оподаткування та їх значення для розвитку національної економіки. В державному регулюванні економіки податкові пільги, також, відіграють значну роль завдяки тому, що система пільг є своєрідним орієнтиром для юридичних і фізичних осіб під час вибору ними сфери діяльності, форми одержання доходів, пільги зменшують податковий тиск на платників. Завданням податкових пільг є рівність в галузі оподаткування, виходячи з матеріального становища суб'єкта оподаткування.

За своєю суттю, податкові пільги є високоефективним економічним інструментом, який має за мету стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. Однак через надання безпідставних та необґрунтованих пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів. Безсистемне й невиправдане надання податкових пільг спричинює нерівномірне податкове навантаження і викривлення фіскального простору, створюючи

окремим суб'єктам господарювання більш вигідні умови, одночасно знижуючи конкурен-тоспроможність інших підприємств.

Таким чином, маневруючи податковими пільгами, змінами умов оподаткування, зміною різних видів податків держава створює умови для прискорення розвитку певних галузей, територій, виробництв, підприємств, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем.

2. Економічна сутність та види податкових пільг. В загальному під терміном „пільга” розуміють повне або часткове звільнення від дотримання встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов'язків, що вважається перевагою. Такою перевагою в податковій політиці є зменшення рівня податкового навантаження, а отже і менший рівень економічної ставки визначеного податку порівняно з його маржинальної та фактичними ставками.

Податкові пільги завжди були і залишаються об'єктом особливої уваги та зацікавленості всіх платників податку, оскільки – наявність комплексу податкових пільг означає повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від обов'язкових платежів.

Відповідно до ст. 30 ПКУ, податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених законодавством підстав. До таких підстав належать: 1) особливості, що характеризують певну групу платників податків; 2) вид діяльності; 3) об'єкт оподаткування; 4) характер та суспільне значення здійснюваних витрат.

Податкова пільга – це:

- 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання тим чи іншим податком;
- 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування;
- 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам;
- 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягара.

Таким чином, податкові пільги – це законодавчо визначені та закріплені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних із оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як зменшення податкового зобов'язання платника податків, так і поліпшення фінансових показників діяльності такого платника без зміни суми податкового зобов'

язання, яке підлягає сплаті до бюджету.

Права платників податків стосовно використання податкових пільг (рис. 24.1) визначені п.30.3-30.4 ПКУ.

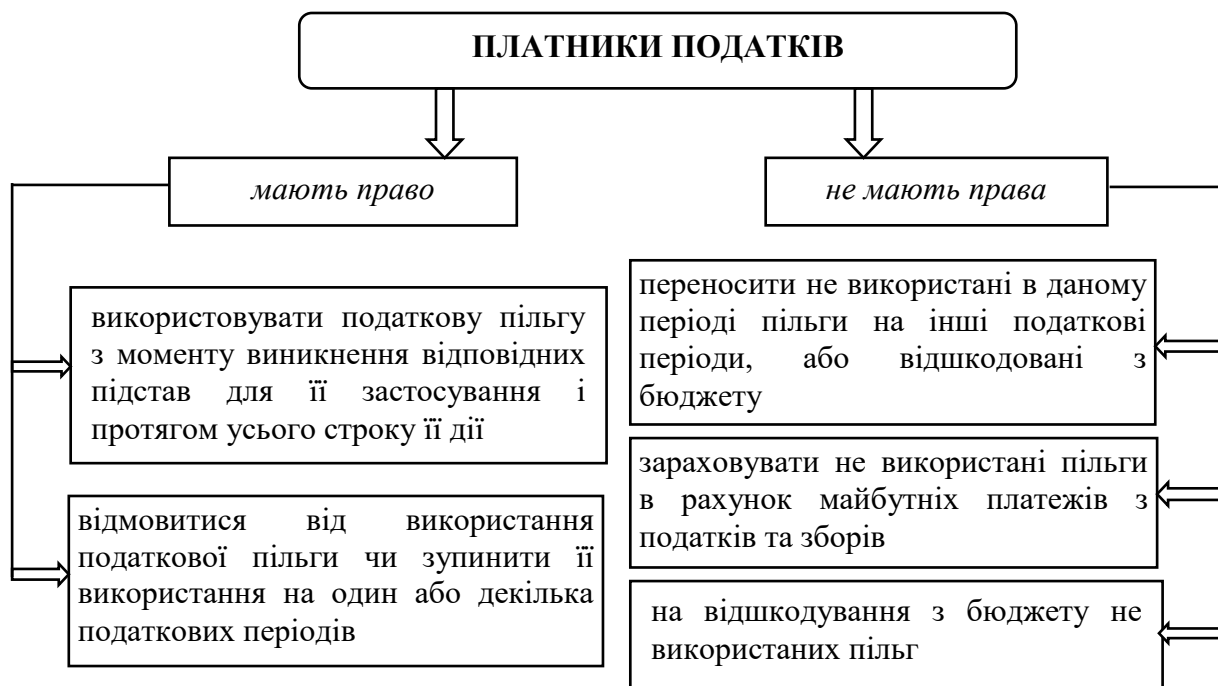


Рис. 24.1. Права платників податків стосовно використання податкових пільг

Сутність пільг проявляється у різноманітних їх видах. Ряд вчених виділяють такі три види податкових пільг:

- 1) вирахування – зменшення об’єкта оподаткування на величину певних його складових частин;
- 2) знижка – пільга, що зменшує податкову базу або суму податку на певну величину;
- 3) податковий кредит – вид пільги, за якого звільнення стосуються загальної суми податкового платежу, нарахованої до сплати.

Більш детально класифікацію та види податкових пільг розглянемо в табл. 24.1.

Податковий кодекс України (п. 30.9) містить наступні види податкових пільг:

1. Податкове вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору (наприклад, надання податкової знижки до річного доходу фізичної особи на суму здійснених витрат, надання податкової соціальної пільги при сплаті податку на доходи фізичних осіб). Даний вид пільги спрямований на виключення з об’єкта оподаткування окремих предметів. Вирахування можуть бути:

- повні (надаються всім платникам) та часткові (надаються певним категоріям платників);
- постійні (діють протягом тривалого періоду часу), тимчасові (діють

протягом обмеженого періоду часу) та надзвичайні (надаються у випадку появи певних надзвичайних обставин);

Таблиця 24.1

Основні підходи до класифікації податкових пільг

Класифікаційна ознака	Вид податкових пільг
За напрямом фіскальної політики держави	- економічні – інструменти податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру – стимулювання розвитку певних видів підприємницької діяльності, інвестиційної і інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, поліпшення використання ресурсів тощо; - соціальні – пільги, встановлення яких спрямоване на досягнення виконання соціальних цілей – пільги, надані підприємствам некомерційного характеру, громадським організаціям, пільги надані роботодавцям і застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя, звільнення від оподаткування ПДВ окремих операцій із товарами, що мають суспільне значення.
За функціональним призначенням	- стимулюючі – направлені на створення умов і стимулів для розвитку діяльності господарюючих суб'єктів, стимулювання виробництва найбільш важливих видів продукції, впровадження досягнень науково-технічного прогресу, підтримку енерго- й матеріалозбереження у виробництві тощо; - протекціоністські – направлені на захист діяльності суб'єктів господарювання від впливу як вітчизняних, так іноземних суб'єктів, надання преференцій національним товаровиробникам конкурентоспроможних на світовому ринку товарів тощо.
За цільовим використанням звільнених від оподаткування коштів	- цільові – пільги які надаються за умови, що кошти, вивільнені від оподаткування, спрямовуватимуться на збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження нових технологій, енергозберігаючих технологій; - нецільові – пільги для яких, кошти, вивільнені від оподаткування використовуються суб'єктами господарювання на власний розсуд.
За періодом дії	- безтермінові – податкові пільги без конкретного строку їх дії; - тимчасові – податкові пільги з обмеженим строком дії.
У розрізі елементів податку	- звільнення від оподаткування окремих категорій платників; - зменшення об'єкта оподаткування; - обмеження величини податкової бази; - зниження ставок податку; - застосування спеціальної методології податкового обліку; - продовження термінів податкового періоду; - зменшення обчисленої до сплати суми податкового зобов'язання; - розстрочка та відстрочка сплати податків тощо.

– майнові (відраховується певна частина оподатковуваного майна) та прибуткові відрахування (застосовуються до частини доходу платника).

2. Зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору. Даний вид податкових пільг зменшує суму податку на певні величини, які можуть бути:

– лімітовані, розмір яких є прямо чи опосередковано обмеженим;

– нелімітовані, коли податкова база може бути зменшена на всю суму витрат платника;

3. Встановлення зниженої ставки податку та збору (податкові кредити). (наприклад, відповідно до п. 193.1 ПКУ, передбачено знижену ставку ПДВ у розмірі 7 % на операції з постачання лікарських засобів та інших медичних виробів).

4. Звільнення від сплати податку та збору (наприклад, звільнення від сплати земельного податку відповідно до ст. 281 і 282 ПКУ).

Незважаючи на такий детальний опис форм надання податкових пільг, на практиці досить непросто відокремити їх від особливостей установлення окремих елементів податків і зборів (платників, об'єкта тощо), по суті від порядку оподаткування.

Податковий експерт Н. Альошкіна наголошує на наступних основних аспектах, які викликають труднощі при відділенні податкових пільг від загального порядку оподаткування.

1. Перш за все не належить до надання пільги виведення з-під об'єкта оподаткування окремих операцій, майна, обсягів використаних ресурсів тощо. У цьому аспекті відзначимо ПДВ. Припустимо, не вважаються пільговими операції, що не є об'єктом обкладення ПДВ згідно зі ст. 196 ПКУ. Так, у п.8 постанови № 1233 прямо зазначено, що податкові пільги визнаються тільки за тими постачаннями, які є об'єктом обкладення ПДВ. Таким чином, здійснення необ'єктних для ПДВ операцій не вважається використанням податкової пільги, а отже, необхідність у поданні Звіту з пільг у такому разі відсутня.

Як приклад розглянемо податок на майно, відмінне від земельної ділянки. Не вважаються податковою пільгою операції, що не є об'єктом обкладення податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (п.п. 266.2.2 ПКУ). Так, до цього підпункту ПКУ потрапляють, зокрема, об'єкти нежитлової нерухомості, у тому числі їх частини, що використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, які проводять свою діяльність у малих архітектурних формах та на ринках, а також будівлі промисловості тощо.

Логічно говорити про те, що звільнити можна платника податків від сплати того податку, платником якого він є. Тобто для суб'єкта господарювання несплата податку, платником якого він не є, не вважається пільгою, а отже, й подавати Звіт з пільг за такими сумами не потрібно.

Водночас якщо йдеться про виведення зі складу платників окремої категорії осіб (у загальному випадку, що потрапляє до складу платників), то в такому разі має місце пільга. Наприклад, у разі надання пільги, що звільняє від сплати земельного податку окрему категорію юридичних осіб, перелічених у п. 282.1 ПКУ.

2. Податкові експерти наголошують і на тому, що необхідно відокремити порядок визначення об'єкта оподаткування. Не може вважатися пільгою, звільнення від оподаткування перехідних операцій. Наприклад, не включається до складу доходу платника єдиного податку сума грошових коштів, що надійшла як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, установлених ПКУ, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток, або загальний оподатковуваний дохід фізичні особи – підприємця (п.п. 6 п. 292.11 ПКУ). Адже в цьому випадку має місце не пільга, а уникнення подвійного оподаткування (ч. 2 ст. 17 ГКУ).

3. Використання знижених ставок оподаткування. Ставка податку є його обов'язковим елементом (п.п. 7.1.4 ПКУ). При цьому в певних випадках при обчисленні одного й того самого податку може використовуватися декілька ставок (п. 26.2 ПКУ): наприклад, акцизний податок, екологічний податок тощо. Зрозуміло, про пільги тут не йдеться. Водночас, якщо розглядати ставку 7 % з ПДВ згідно зі ст. 193 ПКУ, то, очевидно, слід говорити про пільгу, оскільки в ПДВ, на відміну від акцизу, є основна ставка 20 % (п. 194.1 ПКУ).

4. Спеціальні режими оподаткування. Сплата єдиного податку не вважається використанням податкових пільг. У свою чергу, особливий порядок сплати ПДВ, який діє у сфері сільського, лісового господарства та рибальства згідно зі ст. 209 ПКУ є пільгою, у зв'язку з чим такі суб'єкти господарювання зобов'язані подавати „пільговий” Звіт.

3. Переваги та недоліки використання податкових пільг. У сучасній економічній теорії постійно виникають теоретичні дискусії щодо доцільності та дієвості податкових пільг. Зниження ставок оподаткування та надання однакових податкових стимулів для інвестування не вирішує проблеми забезпечення мобільності капіталу в довгостроковій перспективі, а може лише поглибити конфлікт між традиційними видами економічної діяльності та новою економікою, для створення яких не вистачає ресурсів. Проте, податкові пільги за певних умов є дієвим інструментом підтримки національної конкурентоспроможності та створення нового технологічного ядра будь-якої економічної системи, особливо трансформаційної. При цьому умовами ефективності наданих пільг є їх жорстке цільове призначення, обмеження у часі та проведення постійного комплексного моніторингу. До того ж, пільги справляють на суб'єктів господарювання певний психологічний ефект та підвищують інвестиційну активність підприємств.

Податкові пільги, як і будь-яке економічне явище чи процес, мають подвійну природу. А суперечливість їх надання зумовлює необхідність з'ясування їх переваг та недоліків (табл. 24.2).

Таблиця 24.2

Переваги та недоліки податкових пільг

<i>Переваги податкових пільг</i>	<i>Недоліки податкових пільг</i>
створення стимулів платникам податків в певних видах діяльності (виробництво найбільш важливих видів продукції, підтримка енерго- та матеріалозбереження у виробництві, впровадження досягнень НТП)	створення передумов для застосування норм пільгового оподаткування в схемах мінімізації сплати податків або ж ухилення від їх сплати
здійснення регулюючого впливу тактичного характеру, що дозволяє державі оперативно змінювати умови оподаткування та створювати стимули до активізації діяльності в певних сферах виробництва	необхідність функціонування складної та високвитратної системи адміністрування податкових пільг та процесу цільового використання коштів, вивільнених від оподаткування.
залучення додаткових інвестицій у пріоритетні галузі економіки	ускладнення податкового законодавства та зменшення його уніфікованості
заохочення участі приватного сектору економіки у соціальних програмах, які керує держава	зменшення бюджетних надходжень та можливостей використання бюджетних коштів
субсидування галузей і сфер економіки, непривабливих для приватного бізнесу через суспільну спрямованість	звуження податкової бази, зменшення можливостей для скорочення податкової ставки
створення сприятливих умов для раціонального розміщення капіталовкладень в різних сферах та галузях економіки	існування потенційної необ'єктивності процесу надання податкових пільг і не-ефективності податкового механізму
сприяння зайнятості населення, особливо в умовах рецесії	створення для іноземних суб'єктів нерівних умов функціонування в межах національної економіки

Варто відмітити, що вищевказані переваги та недоліки податкових пільг не виключають можливостей та практики їх використання.

4. Зарубіжний досвід застосування податкових пільг. Історія фіскальної думки не знає жодної країни вільної від пільг у царині податків. У деяких країнах світу надають податкові пільги щодо інвестицій. Так, у Ірландії ставка податку на прибуток знижується до 10 %, підприємства звільняються від сплати ПДВ і мита, надається 25 % державної допомоги для компаній, що створюють нові робочі місця в галузях машино-будування та будівництва.

У Китаї існує пільговий податковий режим в окремих районах для підприємств виробничої спрямованості, орієнтованих на експорт. Також в даній країні існують податкові пільги на інвестиції в інфраструктуру, захист навколишнього середовища, сільського господарства і рибальства.

У Чехії надаються податкові канікули терміном 10 років із наступним 50 % зниженням податків ще протягом п'яти наступних років.

У Російській Федерації є звільнення від оподаткування мита на 50 % в разі використання вивільнених коштів для збільшення статутного фонду підприємства. Крім того, є можливість отримання пільг на регіональні та

місцеві податки, в разі здійснення підприємствами інвестицій.

Чимало країн ЄС широко використовували пільгові механізми в оподаткуванні прибутку, особливо, під час економічної кризи та у наступні роки з метою подолання її наслідків. Так, Великобританія у 2009 – 2010 рр. застосовувала для нових інвестицій податкову знижку 40 %, а з квітня 2011 р. знизила ставку податку для малих підприємств до 20 %.

Італія на період з 01.07.2009 р. по 30.06.2010 р. запроваджувала податковий кредит для капіталовкладень в устаткування та обладнання в розмірі 50 %.

У Нідерландах були зменшені податкові ставки на прибуток для новостворених підприємств, суб'єктів малого бізнесу і підприємств, які займаються науково-дослідними роботами.

Франція протягом 2009 – 2010 рр. у три рази збільшила податкові пільги для представників малого й середнього бізнесу, які проводять наукові дослідження.

В Іспанії запровадили пільги для сприяння зайнятості: зниження на 5 в. п. ставки корпоративного податку для малих підприємств (за умови найму не більш як 25 осіб і річного обсягу виручки до 25 млн. євро), які збільшували (або не зменшували) чисельність найманих працівників (на 2009 – 2011 рр.); значне зниження ставки податку для мікропідприємств (з річним оборотом до 1,5 млн. євро), які не вдавалися до звільнення (або залучали додаткових) працівників (на 2009 – 2010 рр.).

Крім того, використовуються в країнах ЄС пільги соціального призначення для пом'якшення регресивності ПДВ. Наприклад, частка податкової бази, яка оподатковується за зниженими ставками, становить у Греції 37 % загальної податкової бази з ПДВ, в Іспанії – 57 %, Італії – 41 %, Люксембурзі – 53 %, Нідерландах – 26 %, Франції – 29 %.

Як бачимо, західні країни широко використовують податкові пільги як один із видів додаткового інвестиційного ресурсу та інструменту підтримки суб'єктів підприємницької діяльності в період зниження їх ділової активності. Останнє дозволяє використати їх позитивний потенціал в економіці та стати дієвим механізмом стимулювання економічного зростання.

5. Вітчизняна практика пільгового оподаткування суб'єктів господарювання. Функціонування чинної податкової системи в Україні ґрунтується на сукупності базових принципів (рис. 24.2).

Питання доцільності та ефективності законодавчо встановлених звільнень від сплати податків або зниження ставок оподаткування в окремих галузях економіки залишаються дискусійними. Основним протиріччям надання податкових пільг є використання даного засобу державного регулювання для підтримки збиткових підприємств.

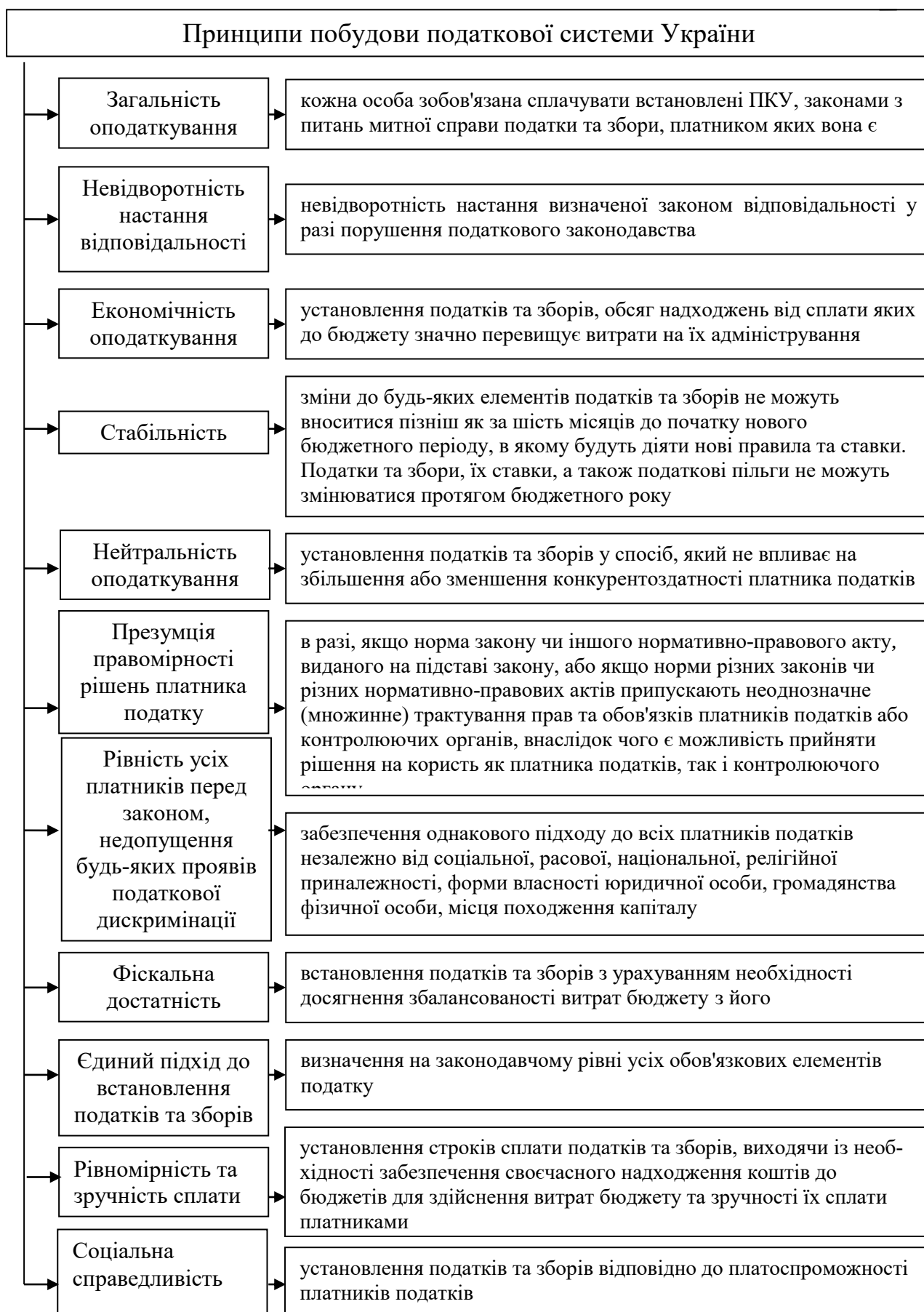


Рис. 24.2. Принципи побудови податкової системи України

Офіційні пільги, які застосувалися як стосовно прямих, так і непрямих податків, в Україні встановлені в основному для галузей і виробництв, що стали збитковими й неконкурентоспроможними (автомобільна, суднобудівна, вугільна, газова промисловість, легка промисловість, електроенергетика тощо).

Як приклад можна зазначити, з метою підвищення рівня енергетичної безпеки в Україні діяла низка податкових пільг для стимулювання енергозбереження й виробництва альтернативних видів енергії. Лише з податку на прибуток передбачено сім таких пільг: наприклад, звільнено від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу деяких енергозберігаючих товарів власного виробництва промислового призначення, та 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергозберігаючих заходів і реалізації енергоефективних проектів підприємства.

Було звільнено на 10 років від оподаткування прибуток підприємств літакобудівної промисловості і проведення ними науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт; галузей машинобудування для АПК; суднобудування; легкої промисловості (крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині).

Наприклад ще в 2010 р. законодавці вирішили підтримати конкурентоспроможність вітчизняної легкої промисловості, звільнивши підприємства галузі, крім тих, що працюють за давальницькими схемами, від податку на прибуток на 10 років. Втім, уже в 2012 р. довелося констатувати: податкові пільги очікувань не виправдали. Більше того, за підсумками 2012 р. в легкій промисловості прослідковувалася тенденція до зниження виробництва на 5,3 %, імпортозаміщення не відбувалося. Доволі розгалужена система податкових пільг, яка діяла в Україні, останніми роками дедалі більше піддавалася сумніву через їх низьку ефективність.

Все це підтверджує необхідність змінити вплив фіскальних інструментів з компенсаторного на стимулюючий. Адже у переважній більшості країн на податкові пільги можуть розраховувати, передусім, новостворені і фінансово слабкі підприємства.

Крім того, захід цей тимчасовий, бо результат має бути помітним за два – три роки. До того ж за кордоном пільги надають не галузям, як це спостерігається в Україні, а процесам технологічного і технічного оновлення, незалежно від галузевої приналежності чи місця розташування.

Чинне податкове законодавство України визначає перелік підприємств, які при виконанні визначених ПКУ умов звільняються від оподаткування податком на прибуток, до яких безпосередньо відносять неприбуткові організації, а саме:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні

організації, благодійні організації, пенсійні фонди;

- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);
- об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;
- сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- інші юридичні особи.

Найбільш масштабні обсяги втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігаються по таких видах податків: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та плата за землю.

На сьогоднішній день допомогти зорієнтуватися в тому, що є податковою пільгою, призначений Довідник податкових пільг. Він регулярно (як правило, щокварталу) оновлюється і доводиться до відома платників податків листами ДФСУ. Зокрема, станом на 01.04.2017 р. затверджений перелік податкових пільг міститься в:

- Довіднику № 82/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету (лист ДФСУ від 01.04.2017 р. № 82/1);
- Довіднику № 82/2 інших податкових пільг (лист ДФСУ від 01.04.2017 р. № 82/2).

Використовуючи вищезазначені Довідники, слід урахувати певні нюанси їх застосування. Річ у тім, що, на думку податківців, у Довіднику податкових пільг зазначено всі види податкових пільг. Проте насправді далеко не всі податкові послаблення там ураховано (наприклад, пільги щодо ПДФО взагалі не враховуються в Довідниках). Та і, як зазначено вище, у Довіднику названі пільгами окремі правила оподаткування, які по суті такими не є.

Податковим кодексом України в редакції 2017 р. зазначені податкові пільги по податку на прибуток, податку на додану вартість, інших податкових платежах.

Так до 01.01.2025 р., суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм ст. 2 Закону України „Про розвиток літакобудівної промисловості” і здійснюють розробку та/або виготовлення з кінцевим складанням літальних апаратів та двигунів до них, підпадають під дію пільг по ПДВ, податку на прибуток та плати за землю.

Звільняються від оподаткування податком на додану вартість (п. 4¹ підрозділ 2 розділ XX ПКУ) по операціях з:

- ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту товарів (крім підакцизних), що використовуються для потреб літакобудівної промисловості, якщо такі товари є звільненими від оподаткування ввізним митом згідно із 4.13 розділу XXI „Прикінцеві та перехідні положення” Митного кодексу України;

- постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості.

У встановлений період операції з продажу продукції (послуг), виробленої зазначеними підприємствами за рахунок коштів Державного бюджету України, оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою.

Також суб'єкти літакобудування звільняються від оподаткування прибутку підприємств (п. 41 підрозділу 4 розділу XX ПКУ). Вивільнені кошти (суми податку, що не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) використовуються на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські роботи з літакобудування, створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, запровадження новітніх технологій. Використання таких коштів має бути пов'язане з діяльністю платника податку, прибуток від якої звільняється від оподаткування. Порядок контролю за використанням вивільнених коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкти літакобудування, звільняються від сплати земельного податку (п. 7 підрозділ 6 розділ XX ПКУ), крім земельних ділянок, на яких розташовані об'єкти соціального, торговельного, сільськогосподарського призначення та непромислового будівництва.

Також звільняються від сплати земельного податку за земельні ділянки виробничого призначення резиденти – суб'єкти космічної діяльності, які отримали ліцензію на право її здійснення та беруть участь у реалізації міжнародних договорів (угод) України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем).

На період до 01.01.2020 р. за нульовою ставкою оподатковується податком на додану вартість (п. 8 підрозділ 2 розділ XX ПКУ) постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг (крім послуг, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор та послуг з постачання товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують

такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 відсотків середньооблікової кількості штатних працівників, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу витрат виробництва.

Тимчасово, до 01.01.2018 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання національних фільмів, визначених Законом України „Про кінематографію”, виробниками, демонстраторами та розповсюджувачами національних фільмів, а також постачання робіт та послуг з виробництва, у тому числі тиражування, національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених, субтитрованих державною мовою на території України, а також постачання робіт та послуг з дублювання, озвучення та/або субтитрування державною мовою іноземних фільмів на території України (п. 12 підрозділ 2 розділ XX ПКУ).

Тимчасово до 01.01.2019 р. від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання, у тому числі операції з імпорту, а також вивезення в митному режимі експорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) (п. 23 підрозділ 2 розділ XX ПКУ).

Тимчасово, з 01.01.2013 р. до 01.01.2023 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції (п. 26 підрозділ 2 розділ XX ПКУ), а саме:

- результати комп’ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп’ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів;

- криптографічні засоби захисту інформації.

Під звільнення по ПДВ підпадають і лікарські засоби, якщо ввезення та/або постачання здійснюється на підставі договорів із спеціалізованими організаціями, що здійснюють закупівлі, перелік яких визначений Законом України „Про здійснення державних закупівель”, укладених на виконання угод між центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров’я, та відповідною спеціалізованою організацією, що здійснює закупівлі, у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони

здоров'я. Так тимчасово, до 31.03.2019 р. (п. 38 підрозділ 2 розділ XX ПКУ), звільняються від оподаткування податком на додану вартість:

- операції з ввезення на митну територію України лікарських засобів, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності, та операції з першого постачання таких лікарських засобів, медичних виробів на митній території України;

- операції з першого постачання виробником на митній території України лікарських засобів, внесених до Державного реєстру лікарських засобів, медичних виробів, внесених до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення та/або введених в обіг відповідно до законодавства у сфері технічного регулювання та оцінки відповідності;

- операції з постачання (передачі) лікарських засобів та медичних виробів, що були ввезені та/або поставлені на митній території України відповідно до цього пункту, у системі охорони здоров'я від центрального органу виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та/або від державних підприємств, створених за наказом цього центрального органу виконавчої влади, до кінцевого споживача (пацієнта) у межах виконання бюджетних програм із забезпечення медичних заходів державних програм та/або комплексних заходів програмного характеру у сфері охорони здоров'я.

Тимчасово, до 01.01.2019 р., платники податку, які здійснюють постачання (у тому числі оптове), передачу, розподіл електричної та/або теплової енергії, постачання вугілля та/або продуктів його збагачення, надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом (п. 44 підрозділ 2 розділ XX ПКУ).

До 01.01.2019 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення (п. 45 підрозділ 2 розділ XX ПКУ).

До 01.01.2020 р., звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції платника податку – боржника з постачання товарів для цілей погашення його заборгованості перед кредиторами відповідно до плану реструктуризації, погодженого згідно із законом щодо фінансової реструктуризації, або плану санації (п. 46 підрозділ 2 розділ XX ПКУ).

Згідно п. 44 підрозділу 4 розділу XX ПКУ, до 31.12.2021 р. застосовується ставка 0 % в для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період, не перевищує трьох мільйонів гривень та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожному з праців-

ників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим як дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 01.01.2017 р. (крім тих, що утворені шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення), приватизації та корпоратизації);

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 01.01.2017 р. та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб.

Дія цього пункту не поширюється на суб'єктів господарювання, які здійснюють: діяльність у сфері розваг; виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорту підакцизних товарів; виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення; фінансову та страхову діяльність; діяльність з обміну валют; видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення; операції з нерухомим майном; поштову та кур'єрську діяльність; діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення; охоронну діяльність; зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації); виробництво продукції на давальницькій сировині; оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі; діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води; діяльність у сферах права та бухгалтерського обліку; діяльність у сфері інжинірингу.

Звільняються від оподаткування податком на прибуток (п. 47 підрозділ 4 розділ XX ПКУ) доходи, які сплачуються резидентом на користь нерезидента або уповноваженої ним особи у вигляді процентів за позику або фінансовим кредитом, що були надані резидентам у період з 01.01.2017 р. до 31.12.2018 р.

Не дивлячись на податкову „підтримку” та стимулюючий ефект певних стратегічних сфер- вітчизняної економіки, податковий кодекс України несе в собі і певні загрози та суперечливі аспекти для розвитку підприємницького сектору на пільгових засадах, серед яких:

- недостатність податкових стимулів в інноваційній сфері, особливо підприємствам виробничої сфери (поза увагою залишилися такі галузі як медицина, виробництво машин і устаткування тощо);

- суперечливі зміни в спрощеній системі оподаткування (наприклад, заборона для юридичних осіб, які знаходяться на загальній системі оподаткування відносити до витрат вартість товарів і послуг, отриманих від підприємств, що перебувають на спрощеній системі оподаткування;

- посилення процесу адміністрування податків (наприклад, розширення підстав для позапланових перевірок; введення камеральних перевірок для суб'єктів господарювання без повідомлень і без дозволу податкової інспекції;

- можливість Державною фіскальною службою вимагати не тільки фінансову документацію, але й інші документи, перелік яких не встановлений).

Варто зауважити, що останні заходи зумовлюються бажанням держави послабити тіньову діяльність та знищити стимули до штучного заниження річного доходу, або ж нецільового використання коштів, вивільнених від оподаткування, в разі наявності податкових пільг, тобто в деякій мірі є виправданими і логічними.

Зрозуміло, що пільги повинні не лише збільшувати прибуток підприємства, який залишається в його розпорядженні, але й стимулювати до реінвестування прибутку та розширення виробництва. Тому нагальним питанням залишається необхідність цільового використання вивільнених грошових ресурсів, наприклад, на розширення діяльності, на покращення технічних і якісних характеристик продукції, на оновлення основних засобів тощо.

На сьогодні в Україні простежується стійка тенденція пільг щодо виключення з оподаткування окремих видів діяльності (галузей) і здебільшого безстроково. Водночас досвід багатьох розвинених країн Європи та Америки демонструє інший механізм пільг – це застосування диференційованих ставок оподаткування з ПДВ, прибутку за умови збереження принципів рівності та справедливості бюджетно-податкової системи.

Граничний термін фіскальної ефективності дії податкових пільг має становити не менше як три, але й не більше п'яти років. У випадку меншого або більшого терміну застосування пільг вона виявляється фіскально неефективною. При меншому терміні застосування пільг система стимулів, створювана пільгами, виявляється ще не задіяною повною мірою, а при більшому – виникають можливості для зловживання та корупції.

Загалом зазначимо, що податкові пільги належать до надзвичайно суперечливих інструментів державного регулювання економіки, що необхідно враховувати, оцінюючи ефективність їх використання в тій чи іншій країні.

Узагальнюючи зазначене вище, приходимо до висновку, що податкові пільги та преференції раціонально надавати за умови врахування таких моментів:

1. Податковим пільгам не притаманні неекономічні примушення і обов'язковість застосування.

2. Податкові пільги повинні мати тимчасовий характер, тобто повинні бути обмежені в часі. Якщо протягом певного періоду податкова пільга не спрацювала, її необхідно скасувати.

3. У практику національного податкового законодавства потрібно ввести термін „критерій фінансової ефективності пільг”, зміст якого полягає в співвідношенні між поточними витратами доходів бюджету від надання податкових пільг і майбутніми доходами бюджету, отриманими від сплати податку. Тільки тоді стане зрозумілим, що застосування податкових пільг сприяє економічному розвитку нашої держави.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда).

Методи навчання: словесні, наочні, практичні.

Питання для обговорення та дискусії:

1. Економічна сутність податкових пільг.
2. Класифікація податкових пільг.
3. Особливості зарубіжного досвіду застосування податкових пільг.
4. Розвиток системи податкових пільг в Україні.
5. Переваги та недоліки застосування податкових пільг в сучасних умовах.
6. Особливості застосування пільг по податку на додану вартість.
7. Особливості застосування пільг по податку на прибуток.
8. Особливості застосування пільг по земельному податку.
9. Пільговий режим оподаткування суб'єктів літакобудування.
10. Пільговий режим оподаткування суб'єктів космічної галузі.
11. Пільговий режим оподаткування кінематографії.
12. Пільговий режим оподаткування програмних продуктів.
13. Пільговий режим оподаткування лікарських засобів.
14. Касовий метод ПДВ як податкова пільга для суб'єктів господарювання: переваги та недоліки.
15. Стимулюючий вплив для розвитку малого бізнесу пільг по податку на прибуток.

Список рекомендованої літератури:

1. Альошкіна Н. Податкова пільга: загальні правила / Наталія Альошкіна // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – № 86.
2. Аранчій В. І. Податкова система : навчальний посібник для студентів освітньо-кваліфікаційного рівня „Бакалавр” галузі знань 0305 „Економіка та підпри-

ємництво” / Аранчій В. І., Чумак В. Д., Безкровний О. В., Дорошенко О. О. – Полтава : ПДАА, 2013. – 361 – с.

3. Головка І. Податкові пільги: стимул до інновацій чи позитивний бонус / Інна Головка // Вісник офіційно про податки. – 2016. - № 14 (872).

4. Довідник № 82/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету / лист ДФСУ від 01 квіт. 2017 р. № 82/1) / [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

5. Довідник № 82/2 інших податкових пільг / лист ДФСУ від 01 квіт. 2017 р. № 82/2) / [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

6. Зленко І. В. Напрями використання податкових пільг для забезпечення економічного зростання в Україні / І. В. Зленко [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/6174/1/176_zlenko.Pdf.

7. Квочкіна С Зміни в законодавстві – 2017 / Світлана Квочкіна // Вісник ДФСУ: право знати все про податки та збори. – 2017. - № 1-2. – С. 2 – 12.

8. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / Кізіма А., Кушнірик І. // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 117 – 127.

9. Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : „ВМВ”, 2014. – 418 с.

10. 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.

11 Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. // zakon.rada.gov.ua.

12. Свищук А. С. Роль та місце оподаткування у фінансовому регулюванні економіки / А. С. Свищук // Економіка та держава. – 2014. – № 1. – С. 64 – 68.

13. Слюсар А. М. Спеціальні податкові режими в системі державного регулювання економіки : автореф. дис. канд. екон. наук: 25.00.02 / А. М. Слюсар; нац. акад. держ. управ. при презид. України. – К., 2013. – 23 с.

Тема 25. Удосконалення управлінської діяльності в податковій сфері: зарубіжний досвід

Мета: розглянути теоретичні основи та практичні аспекти використання зарубіжного досвіду для удосконалення управлінської діяльності в податковій справі.

Забезпеченість заняття: Податковий кодекс України

Навчальні питання:

1. Ретроспективний аналіз розвитку податків у світі.

2. Досвід зарубіжних країн щодо діяльності податкових органів з питань адміністрування податків і зборів.

1. Ретроспективний аналіз розвитку податків у світі. У теоретичне розуміння податку вчені різних шкіл в усі часи вкладали різний зміст. Більшістю з них податки сприймаються як примусові стягнення у вигляді обов'язкових грошових платежів з фізичних та юридичних осіб, що вилучаються державою внаслідок її превалюючої влади для забезпечення колективних потреб суспільства. Але існували і полярні думки, згідно з якими оподаткування асоціюється з прямим захопленням державою приватного фонду чи майна, а податок трактується як легальне пограбування за санкцією влади.

У процесі історичного розвитку людства податки пройшли тривалий шлях еволюції. Знання історії виникнення податків має важливе значення для сучасного розвитку податкової системи.

З розвитком суспільства податкові форми постійно змінювалися, наближаючись до їх сучасного змісту. Незмінною залишилася глибинна сутність поняття податок – це процес усупільнення частини індивідуальних доходів.

В Європі до XVI – XVII століття розвинені податкові системи були відсутні. Податкові платежі проводили у вигляді разових вилучень. Коли ж населення примирилося з податками і вони перетворилися в основне джерело державних доходів, відбувається формування перших податкових систем, що включали прямі і непрямі податки. Але держава все більше потребувала не тільки дієвої податкової системи, але й наукової теорії оподаткування.

Існування податкової системи в Україні тісно пов'язане з виникненням, формуванням і розвитком Київської Русі як держави. Прообразом системи податкової служби того періоду вважалися князь, якому безпосередньо підпорядковувалися тіуни, посадники і волостителі. Тіунам, у свою чергу, були підпорядковані так звані ключники і данщики.

У другій половині XIV ст. до складу Великого князівства Литовського входило більшість українських земель, зокрема Волинь, Поділля, Київщина та Чернігівщина. У той час основну частину тримільйонного населення України становили вільні землероби, які володіли державною землею і були основними платниками податків, виконували тяглову та військову повинності. Селянські господарства, що сплачували податки, називали „двір”, „дворище”, „лан” тощо. Загалом за цей період на території України було створено досить ефективну державну податкову систему. Головним об'єктом оподаткування була земля. Податки стягували як у натуральній, так і в грошовій формі.

Протягом XIV-XV ст. багато міст України здобули „магдебурзьке право” – самоврядування. На чолі міста стояв магістрат, який збирав податки. На селянстві лежав увесь тягар сплати податків на користь держави, окремих

феодалів, а також церковної десятини.

Податкова система Запорізької Січі одночасно включала до свого складу: традиційні, характерні для нашого народу фіскальні інструменти з минулщини; запозичені елементи; оригінальні, притаманні лише козацькій державі, дохідні статті. Запорізька Січ мала свою власну податкову систему, на формування якої Росія мала досить незначний вплив. Система оподаткування формувалася під впливом тенденцій розвитку фіскальних інститутів за Києворуської, литовської та польської доби в Україні.

Здійснюючи свої багато чисельні реформи і перетворення, Петро I намагався максимально використати матеріальні, фінансові і людські ресурси України. На її територію починає поширюватися російське законодавство, вводиться російська податкова система. Податковий прес Російської імперії відчули на собі, в першу чергу, ті українські землі, що увійшли до її складу. Тільки населення Київської губернії протягом 1714–1716 років сплачувало понад 40 видів податків.

Розглянувши особливості побудови податкової системи дореволюційної Росії, можна прийти до висновку, що вона цілком відповідала вимогам того часу. Головне значення для поповнення казни держави відігравали непрямі податки, зокрема акцизи на алкоголь, тютюн, цукор та інші предмети народного споживання. Ці податки становили близько 28,6 % усіх надходжень до бюджету держави.

Головною відмінністю тієї податкової системи від існуючої нині в Україні було усвідомлення платниками необхідності сплачувати податки. Тоді існувала розвинена податкова культура суспільства, яку практично було знищено за роки радянської влади. Це, безперечно, значною мірою негативно позначилося на формуванні й розвитку сучасної податкової системи в Україні. Більшість сучасних економістів саме цей фактор вважає одним із тих, що найбільше вплинув на перехід економіки в „тінь”, приховування оподатковуваних прибутків, ухилення від сплати податків.

У 1917 році після лютневих і жовтневих революційних подій відбулося суттєве реформування податкової системи України, яке мало на меті перекласти головний податковий тягар із селянства на буржуазію. Складовими цієї реформи були: введення майнового податку, податку на приріст майна, високі непрямі податки на предмети розкоші, а також реформування прибуткового податку.

29 квітня 1918 року в Києві відбувся державний переворот і до влади прийшов П. П. Скоропадський, який був проголошений гетьманом всієї України. Податкову політику держави Павла Скоропадського становили прямі та непрямі податки. До прямих податків відносилися: основний промисловий податок, поземельний податок, податок на приріст прибутку та податок на нерухоме майно. До непрямих податків належали – цукрова, винна

монополії, акцизи на виноградне вино, чай, акцизи на пиво, дріжджі, сірники, тютюн.

До кінця 1918 року були створені передумови для реформування податкової системи. Нове керівництво починає усвідомлювати потребу в переході від переважання одноразових зборів до регулярних податків. Кількість зборів було об'єднано в один, але загальні розміри різних податків, як правило, не спів-відносилися з реальною економічною ситуацією та можливостями платників.

В умовах воєнного комунізму була створена система натурального господарства, в результаті якої грошові податки не мали реального значення. У лютому 1921 року утримання грошових податків було повністю зупинено, а податковий апарат розформовано. Завершення епохи воєнного комунізму і перехід до нової економічної політики було ознаменовано заміною продрозверстки продподатком. Продрозверстка, як спосіб вилучення частини доходів селян на користь держави, після завершення громадянської війни і переходу до мирного будівництва стала значним гальмом у розвитку сільськогосподарського виробництва.

У 1930 – 1932 рр. відповідно до постанови ЦВК і РНК від 2 вересня 1930 року була проведена податкова реформа. Основне завдання податкової реформи було вилучити велику кількість платежів з бюджету, реорганізувати податкові платежі державних, кооперативних підприємств, плановий розподіл і перерозподіл національного доходу у відповідності до цілей держави.

З початком Великої Вітчизняної війни 1941 – 1945 років витрати бюджету Радянського Союзу небачено різко зросли, економіка країни була відразу переорієнтована на воєнні потреби. Це змушувало уряд вводити нові податки, переглядати і змінювати існуючі. Якщо до війни податки з населення, що поступали в бюджет, становили 5 %, то в воєнні роки вони вирости до 13 %.

У післявоєнний період, у 50-тих роках ХХ століття, уряд впроваджує ряд заходів щодо зниження податків з фізичних осіб і деяких податків, що перекладалися в цінах на населення. Так, були відмінені обов'язкові натуральні поставки продуктів. З метою зниження цін на послуги для населення було скасовано податок з нетоварних операцій. У цілому ж у післявоєнний період (до 1953 р.) податкова система в СРСР залишилася практично незмінною. Прибутковий податок займав центральне місце в системі податків періоду радянських часів.

Створення податкової системи України почалося відразу після проголошення незалежності. Історично склалося так, що формування оподаткування в Україні відбувалося без необхідного наукового обґрунтування, що призвело до виникнення багатьох проблем, вирішення яких здійснюється методом проб і помилок, а результатом такого становлення і розвитку є знач-

не зниження ефективності роботи податкової системи і пригнічення вітчизняного виробництва.

Податки – це об’єктивне суспільне явище, тому при побудові податкової системи потрібно виходити з реалій соціально-економічного стану країни. Адже податкова система повинна відображати конкретні умови конкретної країни: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, її зовнішню і внутрішню політику, традиції народу, географічне положення, кліматичні умови і безліч інших чинників. У зв’язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок їх обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятися.

2. Досвід зарубіжних країн щодо діяльності податкових органів з питань адміністрування податків і зборі. Розвинуті країни, що мають більший ніж Україна досвід регулювання податкових відносин при ринковій економіці, виробили свої моделі побудови системи оподаткування, спеціальних контролюючих органів, встановили певний інститут відповідальності за порушення вимог законодавства у галузі оподаткування. Саме тому їх досвід є особливо корисним при розбудові вітчизняної системи податкових органів.

Посилення податкового тягара на платників податків викликало необхідність податкового планування, тобто планування комерційної та інвестиційної діяльності юридичних і фізичних осіб з ціллю мінімізації податкових платежів. Необхідність податкового планування закладається в самому податковому законодавстві, що передбачає різні податкові режими для різноманітних ситуацій, припускає будь-які методи обчислення податкової бази та пропонує платникам податків податкові пільги.

Податкове планування може бути досягнуто двома шляхами:

- використання всіх легальних можливостей зниження податкових платежів та перебудова своєї діяльності таким чином, щоб податкові зобов’язання, що виникають при цьому, були мінімальними (це легальний шлях мінімізації податків);

- приховування своєї діяльності і своїх доходів від податкових органів, не зупиняючись перед викривленням податкової звітності та пред’явленням хибних даних про свої дії та доходи (такі діяння є ухиленням від сплати податків).

Щоб протистояти діям недобросовісних платників податків, порушення при оподаткуванні, законодавством багатьох країн, віднесені до податкових злочинів та проступків. Коло злочинних дій, пов’язаних із сплатою податків, у кожній конкретній країні відрізняється своїми особливостями. Слід зазначити, що кримінальні санкції за злочини в сфері оподаткування встановлюються не кримінальними кодексами, а нормами, які входять до податко-

вого законодавства. В США, наприклад, на рівні федерації відповідальність за злочини в сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 року, у Франції – Загальним кодексом про податки 1950 року, у Німеччині – Положенням про податки 1977 року, а у Великобританії та Італії – окремими спеціальними законодавчими актами про податки.

Сплата податків в США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, тому що згідно з чинним законодавством навіть за неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1 тисячі доларів. Кожний американець зобов'язаний підрахувати всі свої прибутки за минулий рік, визначити за спеціальною таблицею суму податку, заповнити формуляр і відправити його разом з чеком на відповідну суму в податкове бюро. Контроль в Сполучених Штатах Америки за сплатою податків здійснює Служба внутрішніх доходів, яка організаційно входить до Міністерства фінансів. Особливістю цієї фіскальної служби є її подвійна природа, що випливає із виконання різноманітних функцій – управління державними фінансами та правоохоронної функції.

У США для надання допомоги платникам податків існують центри податкового управління США (IRS), які є місцями індивідуальної допомоги, якщо особа вважає, що існуюче питання, пов'язане з податками, не може бути вирішене ні через інтернет, ні по телефону, і бажає особистої зустрічі з консультантом. Якщо ж платник податку проживає за межами сполучених Штатів, то він може звернутися в одне з чотирьох посольств і консульств США, де постійно працюють співробітники податкового управління США (IRS). У цих відділеннях надають відповідь з питань оподаткування, допомагають з податковим рахунком або з поверненням переплачених податків, а також у підготовці податкових декларацій за поточний і попередній податкові роки. У деяких посольствах і консульствах є фахівці, які пройшли навчання у податковому управлінні США (IRS) та надають допомогу безкоштовно і без попереднього запису. Платники податків, які перебувають за межами США, можуть також звертатися до податкового управління США (IRS) поштою.

Податкові органи в США застосовують різноманітні форми допомоги платникам податків. Перш за все, їм надсилають комплект податкових документів: чисту форму податкової декларації, яку платник податків представляв у минулому році, інструкцію щодо її заповнення та зміни в податковому законодавстві, а також інформацію про те, де можна отримати додаткову допомогу. Податкові декларації та інші друковані матеріали, що стосуються оподаткування, можна отримати в будь-якій податковій інспекції, громадській бібліотеці та замовити поштою. Інтереси платників податків покликана охороняти декларація прав платника податків, затверджена міністерством фінансів США. Основними правами платників податків є, насамперед, право

на отримання безкоштовної інформації та допомоги під час підготовки податкових документів. Орієнтуватися в податковому законодавстві платникам податків допомагає управління консультування та обслуговування, яке видає довідкові матеріали, випускає безкоштовні інформаційні видання з фінансової тематики, організовує спеціальні освітні програми для фермерів та власників малих підприємств. Службовці цього управління також надають безкоштовну допомогу в заповненні податкових декларацій людям з низькими доходами і похилого віку.

Корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема і щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування.

У США платники податків повинні подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані під час визначення бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі. Спроба підприємця у США зменшити свої податкові зобов'язання не є кримінальним злочином. Однак законним зменшенням податкових зобов'язань вважатиметься за умови, коли громадянин зменшує суми податків до сплати, не приховуючи своїх податкових зобов'язань і не подаючи навмисно неправильної інформації, тобто намагається представити факти так, щоб це дозволило зменшити суми або взагалі не сплачувати податки в межах закону.

Цікавим є досвід США щодо впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. У 1986 році у США вперше пройшло апробацію подання податкової звітності по каналах зв'язку. Експеримент, у якому брали участь три міста, виявився настільки успішним, що в наступному році у програмі брали участь уже 14 штатів. У 1998 році конгрес США поставив за мету: до 2007 року 80 % усіх звітів має подаватися в електронному вигляді. Рішення підкріпили законодавчо: у 2006 році було видано постанови, які забороняли подавати деякі звіти іншим способом, ніж електронний. Юридичним особам, що мають більш як 10 млн дол. активів, відтепер ніяк не уникнути використання нових технологій (раніше це поширювалося лише на осіб з кількістю активів у 50 млн дол.). Нині американці можуть подати звіт по каналах зв'язку декількома способами:

- 1) підготувати та надіслати через аудиторську фірму-посередника;
- 2) заповнити звіти самостійно за допомогою купленого програмного забезпечення й відправити звіт через оператора;
- 3) заповнити звіт у режимі онлайн на сайтах спецоператорів, перелік

яких можна знайти на порталі служби національних доходів. Вартість заповнення одного звіту становить від 10 до 40 дол. Фізичні особи з низьким доходом – менш як 50 тис. дол. на рік – можуть заповнити індивідуальну форму безкоштовно (ця ініціатива одержала назву „Free fle”).

Завдяки активному співробітництву державних органів і приватних компаній у 2007 році більше половини всіх звітів (і фізичних, і юридичних осіб) американці надіслали через інтернет.

Перевагами використання такого формату подання звітності є можливість уникнення черг, економія часу та грошей, які витрачаються на доставку звітності до податкових органів тощо. До того ж програмне забезпечення звітності автоматично виконує чимало спеціальних розрахунків та самостійно знаходить помилки, а система електронних ключів робить електронну звітність захищеною від стороннього втручання. Позитивним є і те, що сторінки електронної форми звітності повністю відповідають звітному документу на паперових носіях, а тому платнику податків, подаючи звітність в електронному вигляді, не треба перенавчатись.

Податкова система Німеччини характеризується значним тиском на платників податків. Загальна кількість обов’язкових платежів, що стягуються в цій країні становить близько 50 різновидів, ставки податків є досить високими. В той же час Німеччина серед європейських країн виділяється особливою суворістю покарань за порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років. Кримінальне переслідування осіб, що скоїли податкові злочини, здійснюють фінансові органи, які мають статус правоохоронних і володіють тими самими повноваженнями, що й прокуратура.

Сучасна податкова система Італії характеризується чіткою структурою, уніфікацією правил обкладання та стягнення платежів в бюджет. Вона включає в себе систему прямих та непрямих податків з деяким превалюванням останніх. В Італії розкриттям і розслідуванням злочинів у галузі оподаткування поряд з поліцією та Корпусом карабінерів займається Фінансова гвардія, що структурно знаходиться в Міністерстві фінансів. Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів.

У центрі уваги податкових органів Великобританії перебуває клієнт-платник податків з його потребами і проблемами, що свідчить про соціальну спрямованість роботи цих органів. Позиція платників податків обов’язково враховується під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо. Вона з’ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними об’єднаннями. Отримані результати доводяться до відома керівництва управління департаментом

зі зв'язків з громадськістю та маркетингу. Для виконання поставлених перед управлінням державними доходами і митницями Великобританії завдань його структурні підрозділи займаються розробкою і впровадженням нових технологій і методів роботи з платниками податків. Уловлюючи певні коливання і зміни тембру голосу, ця технологія дозволяє виявити незаконні заявки на отримання пільг та економити бюджетні кошти.

Значний акцент робиться на спрощенні податкової документації (бланків, інструкцій, рекомендацій), а також на створенні максимально зручного для платника податків процесу спілкування з податковими органами. Це виражається в можливості заповнення та подання декларацій в електронному вигляді і в режимі реального часу (on-line), виконанні податкового обов'язку (сплата податків і зборів) через інтернет, отриманні індивідуальної консультації в єдиній національній телефонній службі або через інтернет у режимі on-line з наданням платником податків усіх необхідних даних (суми доходів, особистих даних тощо). Лінія, по якій відбувається консультація, захищена паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього необхідно лише зайти на офіційний сайт управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилання.

Відносини між податковим органом і платником податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторона доводить свою правоту, причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків, які він має право використати для свого захисту. Проте в разі регулярного невиконання платником своїх обов'язків податки можуть стягуватися з його рахунків у безспірному порядку.

Подання звітності у Франції відбувається через інтернет, де можна порахувати свої податки, вибираючи потрібне поле, заповнюючи обов'язкові рядки та відповідаючи на запитання. Причому, зробити калькуляцію можна як на поточний період, так і підрахувати свої податки на майбутнє.

Діяльність головного податкового управління Франції спрямована на підняття рівня роз'яснювальної роботи серед платників податків. Зокрема, набирає популярності інформування населення про послуги податківців через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти, широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання щодо оподаткування, публікуються податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства. Досить стабільною є практика проведення зустрічей-консультацій з платниками податків. Усе це дозволяє підвищувати рівень добровільної сплати податків.

Функції контролю за дотриманням податкового законодавства в Швеції виконують підрозділи Головного поліцейського управління. Розслідування податкових правопорушень та злочинів – сфера компетенції Служби фінан-

сової розвідки у складі Головного поліцейського управління. Службу фінансової розвідки було утворено в 1993 році за ініціативою шведських банків, що були дуже зацікавлені в попередженні проникнення організованої злочинності в фінансове життя країни.

Реформування роботи податкових органів у Швеції здійснюється під гаслом „єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса (платежу)”. Кожному громадянину в податковій службі відкривається особовий рахунок. Він ведеться як звичайний розрахунковий рахунок: за дебетом відображаються всі прямі податки, що нараховуються на нього (ці суми списуються під час надходження відповідних платежів з боку платника податків), а за кредитом – всі суми переplat або повернень податку під час перерахування по завершенню звітного періоду. Сплата податку здійснюється платником податку на певні рахунки податкової служби в банках і на пошті. Платіж здійснюється на єдиний рахунок і єдиним платіжним дорученням. Потім податковий орган розподіляє отримані суми відповідно до нарахувань за окремими податками, відображеними в особистому рахунку платника податків. Можливі переplати по податках за бажанням платника податку перераховуються на його банківський рахунок.

Усі громадяни Швеції мають єдиний фіскальний (соціальний) номер, який реєструється в податкових органах і замінює всі види державного обліку по лінії медичного та пенсійного забезпечення, органів внутрішніх справ, міждержавної міграції тощо. Крім того, податкова служба має доступ до бази даних єдиного центру обліку та реєстрації об'єктів нерухомості, де містяться відомості про власників таких об'єктів.

Для сплати податку на нерухомість податкові органи направляють платнику податків повідомлення, які є підставою для сплати податків. податкові декларації для сплати податку на прибуток складають податкові органи, що збирають відомості про всі отримані особою доходи. Платник податків лише підписує декларацію та має право заявити про незгоду від підписання, надавши свої зауваження або поправки.

Зважаючи на те, що податкове законодавство Швеції є досить складним і громіздким, значна увага приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі, яка проводиться здебільшого через комп'ютерну мережу. Обов'язком національного податкового відомства Швеції є надання допомоги платникам податків. Розробка та активне запровадження спрощених режимів звітності та сплати податків у результаті сприяли скороченню кількості податкових платежів, спрощенню порядку сплати податків, прискоренню обігу коштів, зниженню кількості помилок та скороченню витрат державними органами на збір та обробку інформації від платників податків.

В свою чергу в Іспанії існує достатньо помірна система оподаткування, мінімізовані попереджувальні заходи, які гарантують сплату обов'язкових

платежів, що приваблює велику кількість закордонних компаній для заняття підприємницькою діяльністю на території Іспанії. Компенсується певний „лібералізм” фінансового та господарського законодавства функціонуванням високо професіонального податкового органу та застосуванням неймовірних розмірів штрафних санкцій (від 50 до 600 відсотків) за його порушення.

Цікавим є досвід Ірландії, де ще в 1997 році комісією інформаційного суспільства було проголошено необхідність впровадження „самообслуговування через інтернет”, а у вересні 2000 року була впроваджена служба доходів он-лайн, що дозволяє здійснювати електронне декларування та сплату різних податків та зборів (21 вид) у зручний час (24 години на добу) та у зручному місці усім своїм клієнтам та їх агентам.

Служба доходів он-лайн – це повністю інтегрована інтернет-система, яка пропонує надійний захищений цілодобовий доступ з використанням інфраструктури громадських ключів для аутентифікації, конфіденційності, безвідмовності та прозорості. Послуга електронного декларування та електронної сплати дозволяє уникнути канцелярських помилок, пропонуючи прості для користувачів форми з вбудованими інструментами оцінки та калькуляторами. вона забезпечує миттєве повідомлення про операції, швидку обробку декларацій та видачу нарахувань, рахунків тощо до захищеної вхідної скриньки користувача.

Клієнти або їх агенти можуть побачити деталі свого податкового рахунку в режимі онлайн, а саме: деталі заповнених декларацій, або тих, що належить заповнити, здійснених платежів, відшкодувань та винагород та деталі щодо сплати податків. Для полегшення використання електронних підписів було впроваджене відповідне законодавство, що передбачає затвердження осіб, які мають право передавати інформацію у затверджений спосіб, тобто використовуючи службу доходів он-лайн.

В Росії фінансовий контроль за сплатою податків та виявлення і розслідування злочинів у галузі оподаткування здійснюється двома самостійними державними органами, що на стадії формування були об'єднані однією системою. Державну податкову службу Російської Федерації було утворено в 1991 році. Для ведення боротьби з кримінальними посяганнями на податкову систему були сформовані підрозділи податкових розслідувань, керівництво якими здійснювало Головне управління податкових розслідувань. Пізніше вони були реорганізовані в систему федеральних органів податкової поліції, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність та дізнання стосовно злочинів у галузі оподаткування.

Протягом останніх років організація якісного обслуговування платників податків є одним із пріоритетних напрямів реформування податкової системи Азербайджанської республіки, що здійснювалася шляхом вживання заходів з розроблення системи податкових платежів, інформування та

навчання платників податків, а також заохочення їх до активного використання системи електронних платежів. Впровадження податкових терміналів характеризує перехід на новий етап в процесі удосконалення системи обслуговування платників податків за допомогою нових технологій.

Одним з головних завдань державного податкового комітету Узбекистану є забезпечення виконання якомога більшої кількості рутинних операцій, пов'язаних з обслуговування платників податків, комп'ютерними програмами з використанням сучасних технічних засобів та інформаційних технологій. На виконання цього завдання у державному податковому комітеті розроблена та реалізується концепція розвитку Єдиної комп'ютерної системи обробки даних державного податкового комітету республіки Узбекистан, яка спрямована на комплексне вирішення завдань обміну інформацією між рівнями організаційної структури. Для цього створюються спеціальні сайти державного податкового комітету, в тому числі сайт для платників податків.

Таким чином, в основу реформування податкових служб розвинутих країн світу покладено принцип орієнтації на клієнта – платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни, а висока ефективність податкових систем базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають відомості про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. Вдосконалення роботи податкових органів у такому напрямку забезпечило зменшення фіскального навантаження на бізнес, створення сприятливого бізнес-клімату та стимулювання розвитку економіки. Ретельне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн та його адаптування до вітчизняних умов сприяє підвищенню ефективності та результативності роботи податкових органів України.

Форма лекції: тематична лекція, лекція-діалог (лекція-бесіда)

Методи навчання: словесні, наочні, практичні

Питання для обговорення та дискусії:

1. Еволюція системи оподаткування.
2. Особливості справляння податків в США.
3. Адміністрування податків в Росії.
4. Податкова система Німеччини.
5. Справляння податків в Італії та Іспанії.

Список рекомендованої літератури:

1. Адміністрування податків : навч. посіб. для самостійної підготовки магістрів /

Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

2. Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні” № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

3. Закон України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році” № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

4. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 290 с.

5. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] зі змінами і доповненнями у редакції від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

6. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса : „Атлант”, 2015. – 314 с.

Додаток А

Ставки акцизного податку

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво

Код товару (продукції) згідно з УКТЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТЗЕД	Одиниця виміру	Ставка податку
2203 00	Пиво із солоду (солодове)	гривень за 1 літр	2,78
2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00)	Вина виноградні натуральні	—»—	0,01
2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00)	Вина натуральні з доданням спирту та міцні (кріплені)	—»—	8,02
2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00	Вина ігристі Вина газовані	—»—	11,65
2205	Вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизувальних екстрактів	—»—	8,02
2206 00 (крім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00 — сидр і перрі (без додання спирту); 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00 — тільки зброджені напої, одержані виключно в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та	Інші зброджені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з доданням спирту)	гривень за 1 літр 100- відсоткового спирту	126,96

фруктово-ягідних соків, з вмістом спирту не більше 8,5 відсотка об'ємних одиниць (без додання спирту)			
2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00	Сидр і перрі (без додання спирту)	гривень за 1 літр	1,06
2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00	Тільки зброджені напої, одержані виключно в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та фруктово-ягідних соків, з вмістом спирту не більше 8,5 відсотка об'ємних одиниць (без додання спирту)	—»—	1,06
2207	Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 відсотків об'ємних одиниць або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації	гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту	126,96
2208	Спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту менш як 80 відсотків об'ємних одиниць, спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт	—»—	126,96
2103 90 30 00, 2106 90	Тільки продукти з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше	—»—	169,27;

Тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставки податку			
		одиниця виміру	ставка	одиниці виміру	ставка
2401	Тютюнова сировина Тютюнові відходи	гривень за 1 кілограм (нетто) *	559,78		
2402 10 00 00	Сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарилли (тонкі сигари), з вмістом тютюну	гривень за 1 кілограм (нетто) *	559,78		
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1000 штук	445,56	відсотків	12
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	—»—	445,56	—»—	12
2403	Тютюн та замітники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти та есенції	гривень за 1 кілограм (нетто) *	559,78		

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку з тютюнових виробів

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Мінімальне акцизне податкове зобов'язання	
		одиниця виміру	сума
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1000 штук	596,05
2402 20 90	Сигарети з фільтром	—»—	596,05;

20			

Пальне

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТЗЕД	Ставка акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції)	
		одиниця виміру (об'єм у літрах, приведених до t 15° C)	ставка
2707 50 10 00 2707 50 90 00	суміші ароматичних вуглеводнів, з яких 65 відсотків об'ємних одиниць або більше (включаючи втрати) переганяється при температурі до 250° C за методом, визначеним згідно з ASTM D 86	євро за 1000 літрів	213,50
	Легкі дистиляти:		
2710 12 11 10 2710 12 11 20	для специфічних процесів переробки	—»—	213,50
2710 12 11 90 2710 12 15 10 2710 12 15 20 2710 12 15 90	для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарних підкатегоріях 2710 12 11 10, 2710 12 11 20, 2710 12 11 90	—»—	213,50
	Бензини спеціальні:		
2710 12 21 00	уайт-спірит	— » —	213,50
2710 12 25 00	інші спеціальні бензини	—»—	213,50
	Бензини моторні:		
2710 12 31 00	бензини авіаційні	—»—	27
	бензини моторні з вмістом свинцю 0,013 г/л або менше:		

2710 12 41 11 2710 12 41 12 2710 12 41 13 2710 12 41 31 2710 12 41 32 2710 12 41 33 2710 12 41 91 2710 12 41 92 2710 12 41 93 2710 12 45 01 2710 12 45 02 2710 12 45 09 2710 12 49 01 2710 12 49 02 2710 12 49 09	із вмістом не менш як 5 мас. % біостанолу або не менш як 5 мас. % етил-трет-бутилового ефіру або їх суміші	євро за 1000 літрів	213,50
2710 12 41 14 2710 12 41 15 2710 12 41 19 2710 12 41 34 2710 12 41 35 2710 12 41 39 2710 12 41 94 2710 12 41 95 2710 12 41 99 2710 12 45 12 2710 12 45 13 2710 12 45 99 2710 12 49 12 2710 12 49 13 2710 12 49 99	інші бензини	—»—	213,50
2710 20 90 00	інші нафтопродукти	—»—	213,50
2710 12 51 10 2710 12 51 20 2710 12 51 90 2710 12 59 10 2710 12 59 20 2710 12 59 90	із вмістом свинцю більш як 0,013 г/л	євро за 1000 літрів	213,50
2710 12 70 00	Паливо для реактивних двигунів	—»—	27
2710 12 90 00	Інші легкі дистиляти	—»—	213,50
	Середні дистиляти:		
2710 19 11 10 2710 19 11 20 2710 19 11 90	для специфічних процесів переробки	—»—	213,50
2710 19 15 10 2710 19 15 20 2710 19 15	для хімічних перетворень у процесах, не зазначених у товарній категорії	—»—	213,50

90	2710 19 11		
	Гас:		
2710 19 21 00	паливо для реактивних двигунів	—»—	21
2710 19 25 00	інший гас	—»—	183
2710 19 29 00	Інші середні дистиляти	—»—	183
2710 19 31 01 2710 19 31 10 2710 19 31 20 2710 19 31 30 2710 19 31 40 2710 19 35 01 2710 19 35 10 2710 19 35 20 2710 19 35 30 2710 19 35 40 2710 19 43 00 2710 19 46 00 2710 19 47 10 2710 19 47 90 2710 19 48 00 2710 20 11 00 2710 20 15 00 2710 20 17 00 2710 20 19 00	Важкі дистиляти (газойль)	євро за 1000 літрів	139,50
2710 19 62 00 2710 19 64 00 2710 19 68 10 2710 19 68 20 2710 19 68 90 2710 20 31 00 2710 20 35 00 2710 20 39 00	Тільки паливо пічне побутове	—»—	139,50
2710 19 51 00	Паливо рідке (мазут) для специфічних процесів переробки	—»—	139,50
2710 19 55 00	Паливо рідке (мазут) для хімічних перетворень у процесах, крім зазначених у товарній підкатегорії 2710 19 51 00	—»—	139,50
2711 11 00 00	Скrapлений газ природний	—»—	3,67
2711 12 11 00 2711 12 19 00 2711 12 91	Скrapлений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази	євро за 1000 літрів	52

00 2711 12 93 00 2711 12 94 00 2711 12 97 00 2711 13 10 00 2711 13 30 00 2711 13 91 00 2711 13 97 00 2711 14 00 00 2711 19 00 00			
2707 10 10 00 2707 10 90 00	Бензол	—»—	195
2707 20 10 00 2707 20 90 00	Толуол	—»—	195
2707 30 10 00 2707 30 90 00	Ксилол	—»—	195
2901 10 00 90	Вуглеводні ациклічні насичені (крім бутану, ізобутану)	—»—	213,50
2901 10 00 10	Бутан, ізобутан	—»—	52
2905 11 00 00	Метанол технічний (метиловий спирт)	—»—	245
2909 19 10 00 2909 19 90 10 2909 19 90 20 2909 19 90 90	Інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, перокси спиртів, перокси простих ефірів, перокси кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфовані, нітровані або нітрозовані похідні, крім диетилового ефіру (код згідно з УКТ ЗЕД 2909 11 00 00) Антидетонатори, антиоксиданти, інгібітори смолоутворення, загусники, антикорозійні препарати та інші готові присадки, добавки для нафтопродуктів (включаючи бензин) або для інших рідин, які використовують з тією самою метою, що і нафтопродукти:	—»—	213,50
3811 11 10 00 3811 11 90 00 3811 19 00 00	антидетонатори	євро за 1000 літрів	213,50

3811 90 00 00	Інші	—»—	245
3826 00 10 00 3826 00 90 00	Біодизель та його суміші (що не містять або містять менш як 70 мас. % нафти або нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот	—»—	106
3824 90 97 10	Паливо моторне альтернативне	—»—	162";

Транспортні засоби

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставка податку у твердій сумі з одиниці реалізованого товару (продукції) (специфічні)
Моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія (крім моторних транспортних засобів, зазначених у товарній позиції 8702 90 90 згідно з УКТ ЗЕД):		
8702	Моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія:	
8702 10	— з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем):	
	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2 500 куб. см:	
8702 10 11	— — — нові:	
8702 10 11 10	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 5 000 куб. см	0,003 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 10 11 30	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 5 000 куб. см	0,003 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 10 19	— — — що використовувалися:	
8702 10 19	— — — — з робочим об'ємом циліндрів	0,003 євро за 1 куб. см об'єму

10	двигуна не більш як 5 000 куб. см	циліндрів двигуна
8702 10 19 90	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 5 000 куб. см	0,007 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 2 500 куб. см:	
8702 10 91 00	— — — нові	0,003 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 10 99 00	— — — що використовувалися	0,007 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 90	— інші:	
	— — з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням:	
	— — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2800 куб. см:	
8702 90 11 00	— — — — нові	0,003 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 90 19 00	— — — — що використовувалися	0,007 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 2800 куб. см:	
8702 90 31 00	— — — — нові	0,003 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8702 90 39 00	— — — — що використовувалися	0,007 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна.
Автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів, зазначених у товарній позиції 8702 згідно з УКТ ЗЕД), включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони, гоночні автомобілі, у тому числі автомобілі, які в установленому законодавством порядку подаються до органів внутрішніх справ України для реєстрації або перереєстрації у зв'язку зі зміною моделі транспортного засобу, яка до переобладнання під час ввезення відповідала товарній позиції 8704 згідно з УКТ ЗЕД, а після переобладнання відповідає товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД		

8703	Автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів товарної позиції 8702), включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони та гоночні автомобілі:	
8703 10	— транспортні засоби, спеціально призначені для пересування по снігу; спеціальні автомобілі для перевезення спортсменів на майданчики для гри в гольф та аналогічні транспортні засоби:	
8703 10 11 00	— — транспортні засоби спеціального призначення для переміщення по снігу, з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) або з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням	0,653 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 10 18 00	— — інші	0,653 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна внутрішнього згоряння або 109,129 євро за 1 штуку для транспортних засобів з електричним двигуном
	— інші транспортні засоби з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням та з кривошипно-шатунним механізмом:	
8703 21	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 1000 куб. см:	
8703 21 10 00	— — — нові	0,102 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 21 90	— — — що використовувалися:	
8703 21 90 10	— — — — не більш як п'ять років	1,094 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 21 90	— — — — понад п'ять років	1,438 євро за 1 куб. см об'єму

30		циліндрів двигуна
8703 22	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1000 куб. см, але не більш як 1500 куб. см:	
8703 22 10 00	— — — нові	0,063 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 22 90	— — — що використовувалися:	
8703 22 90 10	— — — — не більш як п'ять років	1,367 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 22 90 30	— — — — понад п'ять років	1,761 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 куб. см, але не більш як 3000 куб. см:	
	— — — нові:	
8703 23 11	— — — — моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей:	
8703 23 11 10	— — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 куб. см, але не більш як 2200 куб. см	0,327 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23 11 30	— — — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 куб. см, але не більш як 3000 куб. см	1,316 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23 19	— — — — інші:	
8703 23 19 10	— — — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 куб. см, але не більш як 2200 куб. см	0,267 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23 19 30	— — — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 куб. см, але не більш як 3000 куб. см	0,276 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна

8703 23 90	— — — що використовувалися:	
	— — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 куб. см, але не більш як 2200 куб. см:	
8703 23 90 11	— — — — — не більш як п'ять років	1,643 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23 90 13	— — — — — понад п'ять років	2,441 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— — — — з об'ємом циліндрів двигуна понад 2200 куб. см, але не більш як 3000 куб. см:	
8703 23 90 31	— — — — — не більш як п'ять років	2,213 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 23 90 33	— — — — — понад п'ять років	4,985 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 24	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 3000 куб. см:	
8703 24 10 00	— — — нові	2,209 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 24 90	— — — що використовувалися:	
8703 24 90 10	— — — — не більш як п'ять років	3,329 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 24 90 30	— — — — — понад п'ять років	4,985 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— інші транспортні засоби з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем):	
8703 31	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 1500 куб. см:	
8703 31 10 00	— — — нові	0,103 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна

8703 31 90	— — — що використовувалися:	
8703 31 90 10	— — — — не більш як п'ять років	1,367 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 31 90 30	— — — — понад п'ять років	1,761 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 32	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 1500 куб. см, але не більш як 2500 куб. см:	
	— — — нові:	
8703 32 11 00	— — — — моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей	0,327 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 32 19 00	— — — — інші	0,327 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 32 90	— — — що використовувалися:	
8703 32 90 10	— — — — не більш як п'ять років	1,923 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 32 90 30	— — — — понад п'ять років	2,441 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 33	— — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2500 куб. см:	
	— — — нові:	
8703 33 11 00	— — — — моторні транспортні засоби, обладнані для тимчасового проживання людей	2,209 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 33 19 00	— — — — інші	2,209 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 33 90	— — — що використовувалися:	
8703 33 90 10	— — — — не більш як п'ять років	2,779 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна

8703 33 90 30	— — — — понад п'ять років	4,715 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8703 90	— інші:	
8703 90 10 8703 90 10 10 8703 90 10 90	— — транспортні засоби, оснащені електричними двигунами: — — — транспортні засоби, оснащені виключно електричними двигунами (одним чи декількома) — — — інші	109,129 євро за 1 штуку 109,129 євро за 1 штуку;
8703 90 90 00	— — інші	109,129 євро за 1 штуку;
моторні транспортні засоби для перевезення вантажів		
8704	Моторні транспортні засоби для перевезення вантажів:	
8704 10	— автомобілі-самоскиди, призначені для використання на бездоріжжі:	
8704 10 10	— — з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення (дизелем або напівдизелем) або з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням:	
8704 10 10 10	— — — вантажопідйомністю понад 75 т	0,016 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 10 10 90	— — — інші	0,016 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 10 90	— — інші:	
8704 10 90 10	— — — автомобілі-самоскиди масою до 5 т	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 10 90 90	— — — інші	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— інші з двигуном внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення	

	(дизелем або напівдизелем):	
8704 21	— — з повною масою транспортного засобу не більш як 5 т:	
	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2500 куб. см:	
8704 21 31 00	— — — — — нові	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 21 39 00	— — — — — що використовувалися	0,02 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 2500 куб. см:	
8704 21 91 00	— — — — — нові	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 21 99 00	— — — — — що використовувалися	0,02 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 22	— — з повною масою транспортного засобу понад 5 т, але не більш як 20 т:	
8704 22 91 00	— — — — нові	0,013 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 22 99 00	— — — — що використовувалися	0,026 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 23	— — з повною масою транспортного засобу понад 20 т:	
8704 23 91 00	— — — — нові	0,016 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 23 99 00	— — — — що використовувалися	0,033 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— інші з двигуном внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням:	
8704 31	— — з повною масою транспортного	

	засобу не більш як 5 т:	
	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 2800 куб. см	
8704 31 31 00	— — — — — нові	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 31 39 00	— — — — — що використовувалися	0,02 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
	— — — — з робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 2 800 куб. см:	
8704 31 91 00	— — — — — нові	0,01 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 31 99 00	— — — — — що використовувалися	0,020 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 32	— — з повною масою транспортного засобу понад 5 т:	
8704 32 91 00	— — — — — нові	0,013 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8704 32 99 00	— — — — — що використовувалися	0,026 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна.
кузови для автомобілів, зазначених у товарній позиції згідно з УКТ ЗЕД 8703		
8707	Кузови (включаючи кабіни) для моторних транспортних засобів товарних позицій 8701-8705:	
8707 10	— кузова для моторних транспортних засобів товарної позиції 8703:	
8707 10 10	— — для промислового складення:	
8707 10 10 10	— — — укомплектовані	218 євро за 1 штуку
8707 10 10 20	— — — не укомплектовані	218 євро за 1 штуку

8707 10 90	— — інші:	
8707 10 90 10	— — — що використовувалися п'ять років або менше	872 євро за 1 штуку
8707 10 90 20	— — — що використовувалися понад п'ять років	872 євро за 1 штуку
8707 10 90 90	— — — інші	872 євро за 1 штуку
мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них		
8711 10 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них, з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів двигуна не більш як 50 куб. см	0,062 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8711 20	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них, з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 50 куб. см, але не більш як 250 куб. см	0,062 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8711 30	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них, з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів двигуна понад 250 куб. см, але не більш як 500 куб. см	0,062 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8711 40 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них, з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів понад 500 куб. см, але не більш як 800 куб. см	0,443 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна

8711 50 00 00	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них, з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом понад 800 куб. см	0,447 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна
8711 90	Мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з електричним двигуном, з колясками або без них, тобто крім тих, що з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом; коляски	22 євро за 1 штуку
Ставки податку для транспортних засобів, що використовувалися понад 8 років і відповідають коду 8702 згідно з УКТ ЗЕД, застосовуються з коефіцієнтом 50		

Причепи та напівпричепи для тимчасового проживання у кемпінгах, типу причіпних будиночків

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставка податку у твердій сумі з одиниці реалізованого товару (продукції) (специфічні)
8716 10 99 00	причепи та напівпричепи для тимчасового проживання у кемпінгах, типу причіпних будиночків масою понад 3500 кг, крім тих, що складаються	109 євро за 1 штуку

Електрична енергія

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Ставки податку (адвалорна)
2716 00 00 00	Електроенергія	відсотків	3,2

Для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну ставка податку становить 5 відсотків.

Додаток Б

Ставки екологічного податку

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення:	
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону
Азоту оксиди	2204,89
Аміак	413,53
Ангідрид сірчистий	2204,89
Ацетон	827,06
Бенз(о)пірен	2806850,49
Бутилацетат	496,61
Ванадію п'ятиокис	8270,62
Водень хлористий	83,07
Вуглецю окис	83,07
Вуглеводні	124,61
Газоподібні фтористі сполуки	5458,98
Тверді речовини	83,07
Кадмію сполуки	17451,37
Марганець та його сполуки	17451,37
Нікель та його сполуки	88914,54
Озон	2204,89
Ртуть та її сполуки	93463,38
Сvineць та його сполуки	93463,38
Сірководень	7086,02
Сірковуглець	4604,82
Спирт н-бутиловий	2204,89
Стирол	16100,62
Фенол	10007,8
Формальдегід	5458,98
Хром та його сполуки	59192,69
Двоокису вуглецю	0,37
Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами	

забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до та на які встановлено клас небезпечності	
Клас небезпечності	Ставка податку, гривень за 1 тонну
I	15770,16
II	3611,61
III	538,13
IV	124,61
Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до та на які не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів	
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 куб. метр	Ставка податку, гривень за 1 тонну
Менше ніж 0,0001	592712,50
0,0001 — 0,001 (включно)	50783,62
Понад 0,001 — 0,01 (включно)	7015,25
Понад 0,01 — 0,1 (включно)	1968,65
Понад 0,1	74,17
<i>Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпечності та орієнтовнобезпечний рівень впливу (крім двоокису вуглецю), ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності згідно</i>	
Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти	
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тонну
Азот амонійний	1448,27
Органічні речовини (за показниками біохімічного споживання кисню (БСК 5))	579,68
Завислі речовини	41,54
Нафтопродукти	8519,83
Нітрати	124,61
Нітроти	7113,1
Сульфати	41,54
Фосфати	1157,54
Хлориди	41,54
Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли до та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу	
Гранично допустима концентрація забруднюючих	Ставка податку, гривень за 1

речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 літр		тонну
До 0,001 (включно)		151747,75
Понад 0,001-0,1 (включно)		110024,49
Понад 0,1-1 (включно)		18968,25
Понад 1-10 (включно)		1930,42
Понад 10		386,44
<i>За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовнобезпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, наведеної у За скиди забруднюючих речовин у ставки та озера ставки податку, збільшуються у 1,5 раза.</i>		
Ставки податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів		
Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, грн за 1 т
I	надзвичайно небезпечні: — обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, — 778,3 грн за одиницю ; — люмінесцентних ламп — 13,54 грн за одиницю	1264,07
II	високонебезпечні	46,04
III	помірно небезпечні	11,55
IV	малонебезпечні	4,5
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,44
Ставки податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи накопичені)		
Причина нарахування		Ставка податку, 1 кВт-год
утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії — експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені		0,0114
Коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних		

відходів		
Категорія відходів		Коефіцієнт
Високоактивні		50
Середньоактивні та низькоактивні		2
Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк		
Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання), гривень за 1 куб. метр	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, гривень за 1 куб. сантиметр
Високоактивні	541743,45	18058,12
Середньоактивні та низькоактивні	10112,54	3611,61

Додаток В

Ставки плати за користування надрами

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Назва груп корисних копалин, що надана у користування надрами гірничому підприємству	Ставка, відсоток від вартості товарної продукції гірничого підприємства
рудні (металовмісні (металічні), у тому числі руди) корисні копалини:	
чорних металів (крім залізної руди), кольорових та легувальних металів	5,00
залізна руда	8,00
урановмісні (в технологічному розчині)	5,00
інші, ніж урановмісні, чорних, кольорових та легувальних металів	5,00
енергетичні корисні копалини:	
вугілля:	
коксівне	1,50
енергетичне	0,75
антрацит	1,00
буре	1,00
торф	1,00
вуглеводні:	
нафта:	
з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 метрів	29,00
з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5000 метрів	14,00
Конденсат:	
з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 метрів	29,00
з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5000 метрів	14,00

Назва груп корисних копалин, що надана у користування надрами гірничому підприємству	Ставка, відсоток від вартості товарної продукції гірничого підприємства
газ природний (будь-якого походження):	
природний газ, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 цієї статті, видобутий з покладів до 5000 метрів	29,00
природний газ, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 цієї статті, видобутий з покладів понад 5000 метрів	14,00
з покладів на ділянках надр (родовищах) в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України	11,00
природний газ, видобутий під час виконання договорів про спільну діяльність	70,00
з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 метрів	29,00
з покладів, які повністю залягають на глибині понад 5000 метрів	14,00
неенергетичні, нерудні (неметаловмісні (неметалічні) корисні копалини, води підземні ¹), води поверхневі, грязі лікувальні (пелоїди), крім бурштину	5,00
бурштин	25,00

До ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються коригуючі коефіцієнти, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування:

Критерії застосування коефіцієнта	Величина коефіцієнта
Видобування позабалансових запасів корисних копалин, крім вуглеводневої сировини	0,50
Видобування позабалансових запасів природного газу	0,79
Видобування позабалансових запасів природного газу, з покладів на ділянках надр (родовищах) в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України, що відповідає умові	0,61
Видобування позабалансових запасів природного газу	0,96
Видобування позабалансових запасів нафти і конденсату	0,95
Видобування запасів (ресурсів) корисних копалин з техногенних родовищ	0,50
Видобування піщано-гравійної сировини в межах акваторії морів, водосховищ, у річках та їх заплавах (крім видобування, пов'язаного з плановими роботами з очищення фарватерів річок)	2,0

Критерії застосування коефіцієнта	Величина коефіцієнта
Видобування вуглекислих мінеральних підземних вод (гідрокарбонатних) із свердловин, що не обладнані стаціонарними газовідділювачами	0,85
Видобування запасів з родовищ, які в установленому законодавством порядку визнані як дотаційні запаси	0,01
Видобування запасів корисних копалин ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане платником рентної плати за рахунок власних коштів, крім вуглеводневої сировини	0,70
Видобування запасів природного газу, ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане платником рентної плати за рахунок власних коштів	0,88
Видобування запасів природного газу з покладів на ділянках надр (родовищах) в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України, ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане платником рентної плати за рахунок власних коштів	0,77
Видобування запасів природного газу, ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане платником рентної плати за рахунок власних коштів	0,97
Видобування запасів нафти і конденсату ділянки надр, затверджених державною експертизою на підставі звітів з геологічного вивчення, яке виконане платником рентної плати за рахунок власних коштів	0,96
Видобування підземним шахтним способом з глибини понад 300 метрів залізної руди для збагачення із вмістом магнетитового заліза менше 35 відсотків	0,25

Додаток Г

Ставки плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Характер користування надрами	Вид користування надрами	Одиниця виміру	Ставка рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за одиницю обсягу користування надрами, гривень на рік
Використання підземного простору надр - пористих чи тріщинуватих геологічних утворень (пластів - колекторів)	зберігання природного газу та газоподібних продуктів	тис. куб. метрів активного об'єму	0,42
Використання підземного простору - спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер)	зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів	куб. метрів	0,42
	витримування виноматеріалів, виробництво і зберігання винопродукції	кв. метрів	1,19
	виросування грибів, овочів, квітів та інших рослин	кв. метрів	0,68
	зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів	- " -	0,51
	провадження іншої	- " -	1,67

	господарської діяльності		

Додаток Д

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Вид радіозв'язку		Діапазон радіочастот	Ставка рентної плати за 1 МГц смуги радіочастот на місяць, гривень
1.	Радіорелейний зв'язок фіксованої радіослужби	0,03 - 300 ГГц	1,06
2.	Радіозв'язок:		
	фіксованої, рухомої сухопутної радіослужб	0,03 - 470 МГц	1037,50
	морської радіослужби	0,03 - 470 МГц	518,75
3.	Радіозв'язок у системі охоронної та охоронно-пожежної сигналізації	30 - 470 МГц	1037,50
4.	Радіозв'язок з використанням радіоподовжувачів	30 - 470 МГц	520,37
5.	Радіозв'язок у системі передавання даних з використанням шумоподібних сигналів	1427 - 2400 МГц 2400 - 2483,5 МГц 5150 - 5850 МГц	26,21
6.	Радіозв'язок у системі з фіксованим абонентським радіодоступом стандарту DECT	30 - 3000 МГц	52,36
7.	Транкінговий радіозв'язок	30 - 470 МГц	3217,19
8.	Пошуковий радіозв'язок	30 - 960 МГц	41499,70
9.	Радіолокаційна та радіонавігаційна радіослужби	30 - 3000 МГц 3 - 30 ГГц	104,71
10.	Радіозв'язок супутникової рухомої та фіксованої радіослужб	30 - 3000 МГц 3 - 30 ГГц	68,73
11.	Стільниковий радіозв'язок	300 - 2200 МГц	23085,25*
12.	Радіозв'язок у багатоканальних розподільчих системах для передавання та ретрансляції телевізійного зображення, передавання звуку, цифрової інформації	2 - 7 ГГц	45,83
		10 - 42,5 ГГц	16,37

Вид радіозв'язку		Діапазон радіочастот	Ставка рентної плати за 1 МГц смуги радіочастот на місяць, гривень
13.	Передавання звуку залежно від потужності:	30 кГц - 30 МГц	
	до 1 кВт включно		1243,67
	від 1,1 до 10 кВт включно		1868,81
	від 10,1 до 100 кВт включно		2644,49
	від 101 до 500 кВт включно		3112,48
	від 501 кВт і вище		5171,08
14.	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	30 - 300 МГц	
	від 1 до 10 Вт включно		52,36
	від 10,1 до 100 Вт включно		157,11
	від 101 Вт до 1 кВт включно		258,55
	від 1,1 до 5 кВт включно		415,67
	від 5,1 до 20 кВт включно		778,95
15.	від 20,1 кВт і вище		1037,50
	Передавання звуку залежно від потужності:	66 - 74 МГц 87,5 - 108 МГц	
	до 100 Вт включно		389,47
	від 101 Вт до 1 кВт включно		778,95
	від 1,1 до 10 кВт включно		1243,67
16.	від 10,1 кВт і вище		1557,85
	Передавання та ретрансляція телевізійного зображення залежно від потужності:	300 - 880 МГц	
	до 10 Вт включно		36,01
	від 10,1 до 100 Вт включно		72,00
	від 101 Вт до 1 кВт включно		157,11
	від 1,1 до 5 кВт включно		310,96
	від 5,1 до 20 кВт включно		621,84
17.	від 20,1 кВт і вище		778,95
	Види радіозв'язку (служби, системи,	9 кГц - 400 ГГц	1557,85

Вид радіозв'язку		Діапазон радіочастот	Ставка рентної плати за 1 МГц смуги радіочастот на місяць, гривень
	радіотехнології, радіоелектронні засоби, випромінювальні пристрої), що не зазначені у пунктах 1 - 16 пункту 254.4 цієї статті		

Додаток Е

Ставки рентної плати за спеціальне використання води

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

за спеціальне використання поверхневих вод

Басейни річок, включаючи притоки всіх порядків	Ставка рентної плати, гривень за 100 куб. метрів
Дніпра на північ від м. Києва (Прип'яті та Десни), включаючи м. Київ	49,80
Дніпра на південь від м. Києва (без Інгульця)	47,37
Інгульця	72,25
Сіверського Дінця	97,13
Південного Бугу (без Інгулу)	54,77
Інгулу	67,20
Дністра	29,84
Вісли та Західного Бугу	29,84
Пруту та Сірету	22,41
Тиси	22,41
Дунаю	19,97
Річок Криму	99,59
Річок Приазов'я	119,57
Інших водних об'єктів	54,77

за спеціальне використання підземних вод

Найменування регіону	Ставка рентної плати, гривень за 100 куб. метрів
Автономна Республіка Крим (крім м. Севастополя)	92,11
м. Севастополь	92,11
Області:	
Вінницька	79,61
Волинська	82,23
Дніпропетровська	69,76
Донецька	94,56

Найменування регіону	Ставка рентної плати, гривень за 100 куб. метрів
Житомирська	79,61
Закарпатська	52,30
Запорізька:	
Веселівський, Мелітопольський, Приазовський, Якимівський райони	79,61
інші адміністративно-територіальні одиниці області	72,25
Івано-Франківська:	
Богородчанський, Верховинський, Долинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони	124,50
інші адміністративно-територіальні одиниці області	69,76
Київська:	
Білоцерківський, Бородянський, Броварський, Васильківський, Іванківський, Кагарлицький, Києво-Святошинський, Макарівський, Миронівський, Обухівський, Поліський райони	57,87
інші адміністративно-територіальні одиниці області	68,28
Кіровоградська	92,11
Львівська	72,25
Луганська	104,56
Миколаївська	104,56
Одеська	87,16
Полтавська:	
Великобагачанський, Гадяцький, Зіньківський, Лохвицький, Лубенський, Миргородський, Новосанжарський, Решетилівський, Хорольський, Шишацький райони	53,85
інші адміністративно-територіальні одиниці області	60,02
Рівненська:	
Володимирецький, Здолбунівський, Костопільський, Рівненський, Сарненський, Острозький райони	64,24
інші адміністративно-територіальні одиниці області	74,62
Сумська:	
Глухівський, Сумський, Роменський, Шосткинський райони	60,02
інші адміністративно-територіальні одиниці області	68,35

Найменування регіону	Ставка рентної плати, гривень за 100 куб. метрів
Тернопільська	97,13
Харківська	74,67
Херсонська	74,67
Хмельницька:	
Деражнянський, Краси́лівський, Лети́чівський, Старокостянтинівський, Хмельницький, Полонський, Шепетівський райони	62,28
інші адміністративно-територіальні одиниці області	94,66
Черкаська	53,85
Чернівецька	87,16
Чернігівська:	
Городнянський, Корюківський, Ічнянський, Сосницький, Щорський, Талалаївський райони	74,67
інші адміністративно-територіальні одиниці області	58,38
м. Київ	74,40

Додаток Ж

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

(Закон України № 1791-VIII від 20.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році”, Закон України № 1797-VIII від 21.12. 2016 р. „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні”)

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
за заготівлю деревини основних лісових порід					
Перший пояс лісів					
Сосна					
	1	264,73	169,31	65,1	6,71
	2	188,13	120,93	47,02	5,13
	3	151,84	97,8	37,71	4,11
	4	114,19	72,58	27,91	3,09
	5	75,24	48,34	18,61	2,08
Модрина					
	1	118,92	100,77	39,26	8,74
	2	85,66	72,58	27,91	6,71
	3	67,58	58,42	22,22	5,13
	4	50,39	43,37	16,54	3,62
	5	34,25	29,24	11,37	2,59
Ялина, ялиця					
	1	234,71	200,13	76,75	8,88
	2	174,21	148,33	57,58	5,87
	3	139,72	119,54	45,75	5,17
	4	105,14	89,29	33,96	3,71
	5	70,57	59,04	22,92	2,96
Дуб (крім дуба коркового)					
	1	694,56	333,76	111,13	11,37
	2	498,21	239,53	79,57	8,28
	3	398,99	190,66	64,08	6,71
	4	299,72	144,2	48,07	4,67
	5	196,38	95,33	32,03	3,62
Ясен, клен (крім явора)					

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
	1	260,47	222,48	111,13	11,37
	2	186,8	159,69	79,57	8,28
	3	149,61	127,14	64,08	6,71
	4	112,37	96,14	48,07	4,67
	5	73,66	63,59	32,03	3,62
Бук					
	1	500,74	322,1	107,51	9,8
	2	356,60	229,12	76,51	6,71
	3	286,80	183,74	61,51	5,69
	4	215,49	137,18	45,99	4,11
	5	144,20	91,87	30,51	2,59
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа					
	1	38,76	33,35	24,8	8,74
	2	27,11	23,27	17,86	6,71
	3	21,7	19,39	14,72	5,13
	4	16,26	13,98	10,85	3,62
	5	10,85	9,31	6,96	2,59
Осика, вільха сіра, тополя					
	1	22,44	19,39	14,72	6,22
	2	16,26	13,98	10,08	4,11
	3	13,2	10,85	8,57	3,62
	4	10,08	8,57	6,22	2,59
	5	6,22	5,41	3,9	1,02
Другий пояс лісів					
Сосна					
	1	225,72	144,14	55,3	5,69
	2	159,88	102,82	39,79	4,11
	3	127,63	82,62	32,03	3,62
	4	96,72	61,51	23,77	2,59
	5	64,52	41,33	16,04	1,55
Модрина					
	1	101,82	87,7	33,57	8,28
	2	73,6	62,51	23,77	5,69
	3	58,42	49,39	19,1	4,67

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
	4	43,37	37,32	14,44	3,62
	5	29,24	25,23	9,8	2,08
Ялина, ялиця					
	1	207,29	177,13	67,92	7,33
	2	148,33	126,65	48,71	5,17
	3	118,04	100,77	39,13	4,42
	4	89,29	76,35	29,5	3,71
	5	58,95	50,43	19,17	2,21
Дуб (крім дуба коркового)					
	1	591,19	284,89	95,05	9,31
	2	423,77	203,52	67,7	6,71
	3	336,97	162,82	53,72	5,13
	4	252,18	120,93	40,87	4,11
	5	169,49	81,36	27,39	2,59
Ясен, клен (крім явора)					
	1	221,71	189,92	95,05	9,31
	2	158,92	135,64	67,7	6,71
	3	126,34	108,53	53,72	5,13
	4	94,59	80,61	40,87	4,11
	5	63,59	54,28	27,39	2,59
Бук					
	1	426,34	273,26	90,95	8,28
	2	303,86	194,22	65,1	5,69
	3	243,43	155,83	52,21	4,67
	4	182,91	116,26	39,26	3,62
	5	122,48	77,93	25,88	2,59
Береза, вільха чорна, граб звичайний, в'яз, липа					
	1	31,75	27,11	20,93	7,76
	2	23,27	20,13	14,72	5,69
	3	18,61	15,52	12,4	4,11
	4	13,98	12,4	8,57	3,62
	5	9,31	7,76	6,22	2,08
Осика, вільха сіра, тополя					
	1	19,39	17,03	12,4	5,13

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
	2	13,98	12,4	8,57	3,62
	3	10,85	10,08	7,76	3,09
	4	8,57	6,96	5,41	2,59
	5	5,41	5,41	3,9	1,55;
за заготівлю деревини неосновних лісових порід					
<i>Перший пояс лісів</i>					
Самшит					
	1	1221,71	1044,14	521,95	11,37
	2	872,83	745,72	373,11	8,28
	3	698,42	596,88	298,18	6,71
	4	524,02	447,26	223,77	4,67
	5	348,84	298,46	149,34	3,62
Бархат, горіх					
	1	761,21	651,16	325,57	11,37
	2	544,21	465,1	232,55	8,28
	3	434,9	372,09	186,06	6,71
	4	326,34	279,07	140,03	4,67
	5	217,81	186,06	93,01	3,62
Груша, кизил, явір					
	1	610,85	522,48	260,99	11,37
	2	436,41	372,83	186,59	8,28
	3	348,84	298,46	149,34	6,71
	4	262,01	224,05	112,14	4,67
	5	174,43	149,61	74,93	3,62
Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терну), черешня, шовковиця, яблуня					
	1	456,57	389,92	194,83	11,37
	2	326,34	278,33	138,98	8,28
	3	260,47	222,48	111,13	6,71
	4	196,14	166,65	83,22	4,67
	5	130,23	111,63	55,83	3,62
Каштан, дуб корковий					
	1	380,62	325,57	162,82	11,37
	2	272,09	232,55	116,26	8,28
	3	217,81	186,06	93,01	6,71

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
	4	163,59	139,53	69,79	4,67
	5	108,53	93,01	47,02	3,62
Барбарис, гледичія, кипарис, шипшина					
	1	305,41	260,47	130,76	11,37
	2	217,81	186,06	93,01	8,28
	3	173,64	148,84	74,41	6,71
	4	130,23	111,63	55,83	4,67
	5	87,57	75,2	37,71	3,62
Акація, бруслина, бирючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха					
	1	228,72	195,33	97,65	11,37
	2	163,59	139,53	69,79	8,28
	3	130,23	111,63	55,83	6,71
	4	98,49	83,71	42,38	4,67
	5	65,91	55,83	27,91	3,62
Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)					
	1	75,96	65,1	32,58	6,22
	2	54,28	46,52	23,27	4,11
	3	43,4	37,22	18,61	3,62
	4	32,58	27,91	13,98	2,59
	5	21,7	18,61	9,31	2,08
Другий пояс лісів					
Самшит					
	1	1034,85	884,46	442,38	9,31
	2	738,73	631,78	315,77	6,71
	3	591,47	505,41	253,24	5,13
	4	443,37	379,07	189,65	4,11
	5	296,1	252,71	126,62	2,59
Бархат, горіх					
	1	648,04	554,25	277	9,31
	2	462,75	396,1	197,93	6,71
	3	370,51	316,3	158,15	5,13
	4	277,5	238,76	118,33	4,11
	5	185,25	158,92	79,07	2,59
Груша, кизил, явір					

Найменування лісової породи	Розряд	Ставка за 1 щільний куб. метр деревини, гривень			
		дров'яної (з корою)			дров'яної (з корою)
		великої	середньої	дрібної	
	1	517,04	441,85	221,18	9,31
	2	369,77	315,49	158,15	6,71
	3	296,1	252,71	126,62	5,13
	4	221,71	189,92	95,05	4,11
	5	148,1	126,34	63,03	2,59
Абрикос, вишня, ялівець, обліпіха, слива (крім терну), черешня, шовковиця, яблуня					
	1	389,15	331,77	166,43	9,31
	2	277,5	237,18	118,33	6,71
	3	221,71	189,92	95,05	5,13
	4	166,65	142,59	71,32	4,11
	5	110,85	94,59	47,54	2,59
Акація, бруслина, бирючина, глід, граб східний, тамарикс, калина, крушина, ліщина, горобина, бузок, скумпія, свидина, терен, черемха					
	1	194,56	165,88	83,22	9,31
	2	138,79	118,61	59,42	6,71
	3	110,85	94,59	47,54	5,13
	4	82,97	71,32	35,64	4,11
	5	55,83	47,26	23,77	2,59
Верба, чагарники (крім зазначених в інших позиціях)					
	1	64,33	55,02	27,39	5,13
	2	46,52	39,53	19,66	3,62
	3	37,22	31,75	16,04	3,09
	4	27,91	24,02	11,9	2,59
	5	18,61	15,52	8,28	1,55

